T.C.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL VE SORUMLULUK

ZİNNUR TUNÇ

2502170229

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR

İSTANBUL-2021

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL VE SORUMLULUK

ZİNNUR TUNÇ

Bu çalışmada temsil ve sorumluluk kurumları; vergi hukukunda temsilin kapsamı, niteliği, temsilcilerin özellikleri ve temsilci sıfatının getirdiği ödev ve sorumluluklar çerçevesinde incelenmektedir. İncelemenin kapsamında, vergi ve ilişkili kamu alacaklarının yanı sıra, vergi ödevlerini ilgilendiren fiillerden kaynaklanan ceza sorumluluğuna ilişkin konular da yer almaktadır. Merkezinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik analiz ve değerlendirmelerin bulunduğu çalışmada, temsil ve sorumluluk genel hükümlerinden hareketle, vergi hukukunun temsil ve sorumluluk kurumlarına, belli bir mantık silsilesi içinde geçişin sağlandığı tümdengelim yöntemi uygulanmıştır. Böylece, konuya ilişkin sorun ve tartışmaların güncel yaklaşımlar çerçevesinde değerlendirilmesiyle bir senteze ulaşılması amaçlanmıştır. Bazı seçilmiş ülke hukuklarına da yer verilmekle birlikte, çalışmanın ana eksenini Türk Vergi Hukukunda temsil ve sorumluluk kurumlarının doktrin, mevzuat ve yargısal içtihatlar bağlamında incelenmesi oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi hukuku, temsil, sorumluluk, vergi sorumlusu, mükellef, kanuni temsilci.

ABSTRACT

REPRESENTATION AND RESPONSIBILITY IN TAX LAW

ZİNNUR TUNÇ

In this study, representation and responsibility regulations are examined within the framework of the scope and nature of representation in tax law, the characteristics of the representatives, and the duties and responsibilities of the representative. Within the scope of the review, besides the responsibility for tax and tax-related public receivables, there are also issues related to penal responsibility arising from acts related to tax duties. In this study, which includes analyzes and evaluations regarding the responsibility of legal representatives at its center; based on the general provisions regarding representation and responsibility, the deduction method has been applied to provide a transition to the representation and responsibility regulations in tax law within a certain logical sequence. Thus, it is aimed to reach a synthesis by evaluating the problems and discussions on the subject within the framework of current approaches. Although some selected country laws are also included, the main axis of the study is the examination of representation and responsibility regulations in Turkish Tax Law in the context of doctrine, legislation, and legal precedent.

Keywords: Tax, tax law, representation, liability, tax responsible, taxpayer, legal representative.

ÖNSÖZ

Temsil ve sorumluluk konusu, karmaşık bir hukuki ağın üzerine sistematize edilmiş konulardan biridir. Özel hukuk ve kamu hukukunda geniş bir alana karşılık gelen bu konu, vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olarak ortaya çıkmasıyla, vergi kanunlarında da kendine yer bulmuştur.

Toplumsal ihtiyaçların ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak şekillendiği günümüzde, temsil ve sorumluluk kurumlarının vergilendirme ilişkisindeki rolü giderek artmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte genişleyen ticaret hacmi, zaman ve mekan kısıtlarını ortadan kaldırırken; temsil kurumunun, geleneksel yapıdan uzaklaşmasına da neden olmuştur. Nitekim, ihtiyari veya zaruri hallerde başka bir kişi yerine hukuki işleme taraf olunabilmesini sağlayan temsil kurumu; günümüzde, sınırsız işlem kapasitesine sahip olan tüzel kişilerin temsil ilişkilerindeki gereklilikleri karşılamakta yetersiz kalmıştır.

Başta 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olmak üzere çeşitli vergi kanunlarında yer alan sorumluluk hükümlerinin yeni ihtiyaçları karşılamak üzere sürekli değişikliğe uğraması, farklı sistematiğe sahip olan kanunların birbiriyle uyumunu bozmakta ve sorumluların kimliği ile sorumluluğun hukuki niteliğinin tespitini zorlaştırmaktadır.

Özellikle tüzel kişilerin kanuni temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirdiği sınırsız sayıdaki işlemlerin, sınırlı sayıdaki hukuk kuralları ile düzenlenmesi; ancak, mevcut geleneksel yapının modernize edilmesi ile mümkündür.

Genel vergi kanunlarında yer alan ve ilkeleşmesi beklenen kuralarına karşın; sorumluluk kurumu, uygulamaya konduğu ilk günden bugüne kadar sürekli değişim geçirmiş ve bu yüzden de sıklıkla eleştirilen bir kurum haline dönüşmüştür. Her yeni düzenleme ile gelen ihtilaflı durumlar, yapılan eleştirilerin özgün kalmasını sağlarken, doktrinin zenginleşmesine de yardımcı olmuştur. Bu yüzden, üzerinden yıllar geçmesine rağmen hâlâ özgünlüğünü koruyan çok sayıda eser bulunmaktadır. Bu eserlerden, bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak faydalandığım tez çalışmamda, güncel gelişmeler üzerinden bir gelecek projeksiyonu kurgulayarak,

çeşitli ülke uygulamalarının model alındığı önerilerde bulunmayı ve böylece sorumluluk konusuna farklı bir yaklaşım getirmeyi amaçladım.

Tüm bu süreç boyunca, tez çalışmamın ilk kelimesinden son kelimesine kadar çok değerli katkılarıyla her zaman yanımda olan danışman hocam Prof. Dr. S. Ateş Oktar'a; sadece tez yazım sürecimde değil, lisans eğitimim de dahil olmak üzere on yılı aşkın bir süredir yolumu aydınlattığı için sonsuz sevgi ve şükranlarımı sunarım. Lisans ve lisansüstü eğitim hayatıma olduğu kadar, meslek hayatıma da katkısı büyük olan hocam Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a; ayrıca, doktora tez izleme komitemde yer alan hocam Dr. Öğretim Üyesi Z. Ertunç Şirin'e yardımları için teşekkür ederim.

Bütün eğitim hayatımda olduğu gibi, doktora eğitimimde de desteklerini esirgemeyen anneme, babama, ablama ve Elifime; her zaman yanımda olan Demiröz ve Tüzünoğlularına; en çok da, tüm bu süreç boyunca bana müthiş bir destek ve neşe kaynağı olan çok sevgili eşim Murat Tunç'a sonsuz teşekkürler.

ZİNNUR TUNÇ

İSTANBUL, 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **İİ**

ABSTRACT ..... **İİİ**

ÖNSÖZ ..... **İV**

İÇİNDEKİLER ..... **Vİ**

KISALTMALAR ..... **Xİİİ**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
HUKUKTA TEMSİL VE SORUMLULUK

I- GENEL AÇIKLAMA **6**

II- TEMSİL KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ **7**

A- Temsil Kavramının Gelişimi ve Temsili Açıklayan Teoriler 10

B- Temsil İlişkisinin Kurulması ve Tarafları 14

C- Temsil İlişkisinin Türleri ve Sonuçları 15

D- Temsil İlişkisinin Sona Ermesi 24

III- VERGİ HUKUKU ÖZELİNDE TEMSİL KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ **27**

A- Vergi Hukukunda İradi Temsil 33

B- Vergi Hukukunda Kanuni Temsil 40

IV- TEMSİL VE EHLİYET İLİŞKİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ **44**

A- Ehliyet Kavramı ve Hukuki Niteliği 44

B- Genel Nitelikli Ehliyet Türleri ve Temsil İlişkisi 45

1- Hak Ehliyeti ve Temsil 46

2- Fiil Ehliyeti ve Temsil 51

3- Taraf Ehliyeti ve Temsil 59

4- Dava Ehliyeti ve Temsil 65
C- Vergi Hukukunda Temsil ve Ehliyet İlişkisi 73
1- Vergi Usul Hukukunda Ehliyet (Vergi Ehliyeti) ve Temsil 73
2- Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet ve Temsil 78
3- Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet ve Temsil 81
V- SORUMLULUK KAVRAMI VE HUKUKİ NİTELİĞİ 88
A- Hukuki Sorumluluk 91
1- Karşılanmasına Göre Sorumluluk Türleri 92
a- Şahıs ile Sorumluluk 93
b- Malvarlığı ile Sorumluluk 94
(1) Sınırsız Sorumluluk 94
(2) Sınırlı Sorumluluk 95
i- Miktar ile Sınırlı Sorumluluk 95
ii- Konu ile Sınırlı Sorumluluk 96
2- Kaynağına Göre Sorumluluk Türleri 96
a- Sözleşme Sorumluluğu 97
b- Sözleşme Dışı Sorumluluk 98
(1) Kusur Sorumluluğu 98
(2) Kusursuz Sorumluluk 101
B- Cezai Sorumluluk 103
C- İdari Sorumluluk 106

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I- GENEL AÇIKLAMA 111
II- VERGİLENDİRME İLİŞKİSİ VE İLİŞKİNİN TARAFLARI AÇISINDAN VERGİ SORUMLUSU 112
A- Vergilendirme İlişkisinin Alacaklı Tarafı 115
B- Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı 117

1- Hukuki Ayrıma Göre Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı 118
a- Vergi Yükümlüsü: Mükellef 120
b- Vergi Ödeyicisi: Vergi Sorumlusu 125
2- Ekonomik Ayrıma Göre Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı 129
a- Kanuni Vergi Taşıyıcısı 130
b- Gerçek Vergi Taşıyıcısı 131
III- ANA HATLARIYLA VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK 132
A- Vergi Sorumluluğunun Gelişimi ve Çeşitli Hukuk Dallarıyla İlişkisi 132
B- Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği 138
C- Vergi Sorumluluğunun Genişletilmesi: Müteselsil ve Müşterek Sorumluluk 144
D- Vergi Sorumluluğunun Devri ve Özel Sözleşmelerle İlişkisi 155
E- Vergi Borcunun Devri ve Sorumlulukla İlişkisi 162
IV- SORUMLULUĞUN VERGİ HUKUKUNA ÖZGÜ BİÇİMLERİ 166
A- Vergi Kesenler Açısından Vergi Sorumluluğu 167
B- Mirasçılar Açısından Vergi Sorumluluğu 174
1- Mirasçıların Genel Sorumlulukları 175
2- Mirasçıların Vergisel Sorumlulukları 177
C- İcra Edilen Meslek ve Görevler Bakımından Çeşitli Sorumluluk Halleri 181
1- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Açısından Vergi Sorumluluğu 182
2- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranlar Açısından Vergi Sorumluluğu 186
3- Noterler ve Memurlar Açısından Vergi Sorumluluğu 188
a- Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 191
b- Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 192
c- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 194

d- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 195
e- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 196
f- Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 198
g- Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 198
h- Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu 199
D-Kefiller Açısından Vergi Sorumluluğu 202
E- Türk Vergi Hukukundaki Diğer Vergi Sorumlulukları 203
1- Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Halleri 204
2- Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluk Halleri 208
3- Dijital Hizmet Vergisinde Sorumluluk Halleri 211
V- SORUMLULUĞUN BİÇİMİNE GÖRE DEĞİŞEN HAKLAR 212
A- Yargıya Başvurma (Dava Açma) Hakkı 213
B- İdareye Başvurma Hakkı 223
1- Düzeltme Talebinde Bulunma Hakkı 223
2- Uzlaşmaya Başvurma Hakkı 225
3- Takas Talep Etme Hakkı 226
VI- VERGİ SORUMLULUĞUNA YÖNELİK SEÇİLMİŞ ÜLKE DÜZENLEMELERİ 227
A- Almanya'daki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi 229
B- Birleşik Krallık'taki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi 237
C- Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi 245

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU VE HUKUKİ NİTELİĞİ

I- GENEL AÇIKLAMA 253

II- KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI VE TEMSİL EDİLENİN KİMLİĞİNE GÖRE KANUNİ TEMSİLCİ SIFATININ DEĞİŞKENLİĞİ 254

A- Kanuni Temsilci Sıfatını Haiz Olanlar ile Kanuni Temsilci 'Gibi' Sorumlu Tutulanlar 254

1- Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcileri 256

a- Küçüklerin Kanuni Temsilcileri 257

b- Kısıtlıların Kanuni Temsilcileri 258

2- Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri 260

a- Anonim Şirketlerin Kanuni Temsilcileri 263

b- Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri 266

c- Kollektif Şirketlerin Kanuni Temsilcileri 268

d- Komandit ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Kanuni Temsilcileri 270

e- Kooperatiflerin Kanuni Temsilcileri 272

f- Derneklerin ve Vakıfların Kanuni Temsilcileri 273

g- Sendikaların Kanuni Temsilcileri 275

h- Kamu Tüzel Kişilerinin Kanuni Temsilcileri 276

3- Tüzel Kişiliği Olmayanların Kanuni Temsilcileri 276

a- Adi Ortaklıkların Kanuni Temsilcileri 277

b- İş Ortaklıklarının Kanuni Temsilcileri 279

c- Cemaatlerin Kanuni Temsilcileri 280

4- Dar Mükelleflerin Temsilcileri 281

B- Kanuni Temsilci Sıfatını Haiz Olmayanlar 283

III- ÖZEL BİR SORUMLUK HALİ OLARAK VERGİ USUL KANUNU'NDA VE AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN'DA KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU 284

A- Sorumluluğun Yakın Geçmişi ve Süreç İçindeki Değişimi 286

B- Vergi Usul Kanunu'nda Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu 291

C- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu 296

1- Kanuni Temsilci Bakımından Farklı Bir Sorumluluk Hali: Kusursuz Sorumluluk 297

2- Limited Şirket Ortakları Bakımından Farklı Bir Sorumluluk Hali: Pay Oranında Sorumluluk 306

3- Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Sorumluluğunun Karşılaştırılması 314

D- Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinin Sorumluluk Bakımından Birlikte Değerlendirilmesi 320

1- Alacağa Göre Değişen Sorumluluk 320

2- Tahsile Göre Değişen Sorumluluk 323

3- Temsil Edilene Göre Değişen Sorumluluk 325

4- Kanuni Temsilci Değişikliklerinde Sorumluluk 328

IV- TASFİYE SÜRECİNİN KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞUNA ETKİSİ 337

A- Tasfiyenin Hukuki Niteliği ve Tasfiye Süreci 337

B- Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Vergi Sorumluluğu Bakımından Tasfiye Sürecinin Özellikli Durumları 344

V- KANUNİ TEMSİLCİ ÖZELİNDE ÇEŞİTLİ SORUMLULUK HALLERİNİN VERGİ CEZALARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ 348

A- Sorumluluk Bakımından Vergi Cezalarının Hibrit Yapısı 348

B- Vergisel Sorumluluklar ve Vergi Cezaları İlişkisi 352

C- Kanuni Temsilcinin Vergi Cezalarından Sorumluluğu 354

1- Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcileri Bakımından Sorumluluk 356

2- Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri Bakımından Sorumluluk 358

3- Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Yönetici ve İdarecileri ile Dar Mükelleflerin Temsilcileri Bakımından Sorumluluk 362

VI- KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU BAKIMINDAN RÜCU HAKKININ DEĞERLENDİRİLMESİ 366

A- Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Rücu 368

B- Vergi Cezaları Bakımından Rücu 371

VII- VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL VE SORUMLULUĞUN GELECEĞİ 374

A- Sorumluluğun Pozitif ve Normatif Yaklaşımlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi 374

B- Grup Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Bakımından Farklı Bir Yaklaşım: Konsolide Sorumluluk Önerisi 383

1- Öneriye İlişkin Temel Dayanak Noktaları 385

2- Öneriye İlişkin Örnek Ülke Uygulamaları 388

3- Öneri Kapsamında Normatif Yönlü Bir Kural Tasarısı 392

SONUÇ 400

KAYNAKÇA 423

EKLER 468

EK-1: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35'inci Maddesinin 5'inci ve 6'ıncı Fıkralarını İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı 468

EK-2: Kamu Alacağının Kanuni Temsilci ve Ortaklardan İstenebilmesi Hakkında İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı 478

ÖZGEÇMİŞ 488

KISALTMALAR

§	: Madde numarası (Almanya, Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı ülkelerin orijinal kanun metinlerinde kullanıldığı şekliyle)
AATUHK	: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Alm.	: Kelimenin Almanca karşılığı
Anayasa	: 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
AO	: Abgabenordnung (Alman Vergi Usul Kanunu)
Art	: Fransız Medeni Kanunu (Code civil des Français) madde numarası
AŞ	: Anonim şirket
AYM-2015/29	:Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:19/03/2015, E:2014/144, K:2015/29
BGB	: Bürgerliches Gesetzbuch (Alman Medeni Kanunu)
C	: Chapter (Birleşik Krallık Kanunlarındaki orijinal gösterime göre)
cf	: Karşılaştırınız (Latince: confer)
DK	: 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
DVK	: 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
E	: Esas numarası
ed by	: Editör
EStG	: Einkommensteuergesetz (Alman Gelir Vergisi Kanun)
et seq	: ve devamı (Latince: et sequens)

et al	: ve diğerleri (Latince: et alii)
etc	: ve saire (Latince: et cetera)
EVK	: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
Fr	: Kelimenin Fransızca karşılığı
GG	: Grundgesetz - Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası, Almanya Anayasası
GmbHG	: Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Limited Şirketler Kanunu (Almanya)
GVK	: 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HM Revenue & Customs	: Her Majesty's Revenue and Customs, Gelir ve Gümrük İdaresi (İngiltere)
HMK	: 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
Ibid	: Aynı yer/eser (Latince: Ibidem)
ICTA	: Income and Corporation Taxes Act 1988, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu (Birleşik Krallık)
IRC	: Internal Revenue Code, Milli Gelir Kanunu (ABD)
İBKK-2018/1	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Karar Tarihi: 11/12/2018, E:2013/1, K:2018/1.
İİK	: 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu
İnfra	: Aşağıda (çalışmanın kendi içine atıf)
İng	: Kelimenin İngilizce karşılığı
İSMMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İYUK	: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

K	: Karar numarası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KK	: 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu
KVK	: 5520 Sayılı Kurumlar Vergi Kanunu
Loc Cit	: Esere ait son anılan sayfa (Latince: loco citato)
LTD	: Limited şirket
m	: Kanundaki madde numarası
Mecelle	: Mecelle-i Ahkâm-ı Adliyye
MÖHUK	:5718 Sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun
mük	: Mükerrer
Op Cit	: Daha önce adı geçen eser (Latince: opere citation)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
p	: Sayfa
PartGG	: Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe, Serbest Mesleklerin Ortaklıkları Hakkında Kanun/Ortaklık Hukuku (Almanya)
passim	: Eserin tümüne atıf
PDF/p	: Çevrimiçi makalelerde sayfa numarası

pp : Sayfalar

qv : Bakınız (Latince: quod vide)

Sec : Section (Birleşik Krallık Kanunlarının orijinal gösterimi)

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

STİSK : 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanun

supra : Yukarıda (çalışmanın kendi içine atıf)

TBK : 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu

TCK : 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu

TMK : 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

trans by : Eseri çeviren

TTK : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

vb : ve benzeri

VDDK : Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu

VİVK : 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

VK : 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu

Vol. : Volume

VUK : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Vergilendirme ilişkisi, tarih boyunca çeşitli biçimlerde varlığı sürdürmüş ve özünü değişmeden muhafaza edebilmiş bir ilişkidir. Bu ilişkiyi düzenleyen kurallar ise hakim devlet anlayışlarına ve uygulandığı günün koşullarına göre sürekli olarak şekillenmeye devam etmiştir. Toplumsal ihtiyaçların karşılanması gerekliliğinden ortaya çıkan vergi; geçmişte hükümdarlar, günümüzde ise devletler tarafından bireylere ve topluma yüklenen ve kamu harcamalarının finansmanı başta olmak üzere çeşitli amaçlara hizmet eden mali bir yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Hukuki niteliği itibariyle mülkiyet hakkını etkileyen bu yükümlülük, hem borçlu hem de alacaklı tarafın korunması bakımından çeşitli sınırlamalara tabi tutulmaktadır. Alacağın tahsilinin güvence altına alınmasını sağlamak üzere idare lehine koyulan kurallar ile mülkiyet hakkına müdahalenin hukuki çerçevede kalmasını sağlamak için mükellef lehine koyulan kuralların her zaman dengeli olması hedeflenmekte ve bu denge, tüm modern toplumlarda olduğu gibi, ülkemizde de başta Anayasa olmak üzere çeşitli normlar tarafından korunmaktadır.

Vergi hukukunda temsil ve sorumluluk kurumu, kamu alacağının tahsiline yönelik olarak idare lehine getirilmiş kuralları içermesi bakımından önem arz etmektedir. Ancak bu kurallar, mevcut dengenin sadece bir tarafını değil; aynı zamanda, kamu alacağını kendi malvarlığından, başka bir ifade ile mülkünden, ödeyecek olan mükelleflerin anayasal haklarını da gözetmesi dolayısıyla oldukça karmaşık bir görünüm arz etmektedir. Bu görünüm, araç-amaç karmaşasından ziyade, daha çok sistem karmaşası olarak ortaya çıkmaktadır. Nitekim, temsil ve sorumluluk kurumu özelinde, hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, aynı amaca hizmet eden; ancak, sorumluluk hukuku bakımından birbirine zıt kuralların yer almaktadır.

Vergi hukukunda temsil ve sorumluluk kurumunun karmaşık bir yapıya sahip olduğu ve bu yapının en problemli kısmında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun bulunduğu hipotezine dayanan bu çalışmada, vergi hukukundaki temsil ve sorumluluk kurallarının diğer hukuk dallarından beslenen kökleriyle bir bütün olarak ele alınması; konunun, doktrindeki çeşitli yaklaşımlar çerçevesinde, eleştirel ve normatif bir bakış

açısıyla değerlendirilmesi; ortaya çıkan veya çıkması muhtemel olan uyuşmazlıklara ilişkin bazı önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Tümdengelim yöntemine uygun olarak hukukta temsil ve sorumluluk kurumunun, öncelikle genel hukuk kapsamında ve daha sonra vergi hukuku özelinde ayrıntılı olarak incelenmesi planlanmaktadır.

Literatürde ağırlıklı olarak, vergi hukukunda tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ele alınmış; özel hukuku ilgilendiren kısımlara da genel hatlarıyla yer verilmiştir. Bu tez çalışmasında ise kendine özgü kurallara sahip olan ve diğer hukuk dallarına göre yeni kabul edilen vergi hukukunun temelini oluşturan bazı kavramlar; borçlar hukuku, medeni hukuk, ticaret hukuku, ceza hukuku ve genel sorumluluk hukuku kapsamında da ayrıntılı olarak incelenecektir.

Vergi hukukunda mükellef ve sorumlu olmak için fiil ehliyeti aranmamakta; vergi ehliyeti kapsamında, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin, mükellef sıfatını elde etmek için gerekli yeterliliğe sahip olduğu kabul edilmektedir. Ancak, bu ilişkinin tarafı olmasına karşın, fiil ehliyeti bulunmayan kişiler ile tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya sorumlu olmaları halinde, vergi ödevlerinin nasıl ve kimler tarafından yerine getirileceği sorusunun da cevaplandırılması gerekmektedir. Bu ödevlerin, temsilciler tarafından yerine getirilmesi doğal olmakla birlikte; buradaki temsilin, -anayasal kanunilik ilkesinin bir gereği ve sonucu olarak- iradi temsil olmayıp, kanuni temsil olduğu ve temsilcilerin de kanuni temsilciler olması gerektiği ifade edilmelidir.

Genel olarak temsilcilerin, özel olarak ise kanuni temsilcilerin ödev ve sorumluluklarının iki ayrı eksende ele alınması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, sorumluluğun kendisi iken; diğeri, sorumluluğun gereğinin yerine getirilmemesi halinde temsilcilerin karşılaşacakları yaptırım ve benzeri sonuçlardır.

Türk vergi hukukunda temsil kurumu, esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olmakla birlikte; daha sonra Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a eklenen bir mükerrer madde ile bu kurumun sınırı genişletilmiş ve böylece Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu alacaklarına uygulanan kanuni temsilcilerin ödevine ilişkin hükümler dışında kalan diğer kamu alacakları için de temsil ve sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir. Ancak, bu ikinci düzenlemeyi takiben, iki ayrı

kanunda yer alan hükümlerin kapsamının ve etki alanının yeterince belirgin olmaması nedeniyle bir dizi tartışmalar başlamış ve konuya ilişkin pek çok uyuşmazlık ortaya çıkmıştır. Belirsizlikleri ortadan kaldırmak amacıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a eklenen hükümlerin daha fazla belirsizliğe neden olacağı yönünde görüşler ileri sürülmüş ve nihayet bu hükümlerin bazıları Anayasa Mahkemesi'nin 2015 yılında verdiği bir karar ile iptal edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan aynı konuya ilişkin hükümler arasındaki uyum sorununun temelini, bu iki kanunun amaçlarındaki farklılıklardan kaynaklanan uyum sorununun bir yansıması olarak da görmek mümkündür. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harçların kamu alacağı olmaları nedeniyle, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kapsamına da girmesi; iki kanundaki farklı sorumluluk kurallarının, vergilendirme sürecinin hangi aşamasında uygulanması gerektiğinin tespitinde güçlük yaratmaktadır.

Üç bölümden oluşan bu tez çalışmasının *"Hukukta Temsil ve Sorumluluk"* başlıklı ilk bölümünde, temsil kavramının gelişimi çeşitli teoriler çerçevesinde ele alındıktan sonra, günümüzde pozitif hukuka hakim olan modern temsil teorisi doğrultusunda temsil ilişkisinin hukuki niteliği ile bu ilişkinin taraflarına ve konumlarına göre ortaya çıkan çeşitli temsil türleri incelenecektir. Zira temsil ilişkisi, tek tip bir yetki devrinden ziyade, hukuki işleme taraf olanlara göre, doğrudan ve dolaylı; yetkinin varlığına göre, yetkili ve yetkisiz; temsilcinin hareket alanına göre, aktif ve pasif; yetkinin iletilmesine göre, iç ve dış; kaynağına göre, kanuni ve iradi temsil olmak üzere çeşitli türleri içeren geniş bir ilişki ağını ifade etmektir.

Özellikle, yetkinin kaynağının kanun koyucunun iradesine dayandığı kanuni temsil, bu çalışma bakımından özel bir önem arz etmektedir. Bu nedenle, bölümün devamında, temsil ve sorumluluk ilişkisinde köprü görevi gören ehliyet kavramı; özel hukuk ve kamu hukukunda yer alan bazı ehliyet türleri; ehliyet türlerine göre değişen temsil ve sorumluluk ilişkisi açıklanacaktır. Ayrıca, medeni hukuktaki hak ve fiil ehliyetlerinin, medeni usul hukukundaki taraf ve dava ehliyetlerine olan yansımaları; bu ehliyetlerin vergi ehliyetini hangi açılardan etkilediği; vergi ehliyetinin varlığına

karşın, fiil ehliyetinin yokluğu halinde temsil ilişkisinin zorunlu bir ilişki olarak ortaya çıkması ve bu ilişkinin vergi hukukuna özgü birtakım kuralları beraberinde getirmesi de yine bu bölümde ele alınacak konulardandır.

Temel olarak ehliyet-temsil-sorumluluk üçgeni ile sınırlandırılan ilk bölümün son kısmında ise çok geniş bir alana karşılık gelen sorumluluk hukukunda, hukuki, cezai ve idari sorumluluk alt ayrımları kapsamında, karşılanmasına göre, şahıs ve malvarlığı ile sorumluluk; kaynağına göre, sözleşmeden doğan ve sözleşme dışı sorumluluk; sınırlı ve sınırsız sorumluluk; miktar ve konu ile sınırlı sorumluluk; kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk gibi çeşitli sorumluluk türlerinin kanuni temsilcilerle bağlantılı yönleri incelenecektir.

"Vergi Hukukunda Sorumluluk" başlıklı ikinci bölümde, sorumluluk kurumunun vergi hukukuna özgü yapısı, vergilendirme ilişkisi çerçevesinde ele alınacak; bu ilişkinin aktif ve pasif tarafları bakımından vergilere ait ödev ve sorumlulukların niteliği açıklanacaktır. Ayrıca, vergi sorumluluğu kurumunun diğer hukuk dallarıyla yakın ilişki içinde olduğu alanlara değinilecek ve bu sorumluluğun vergi hukukundaki biçimleri; başta vergi kesenler, mirasçılar, meslek mensupları ve kefiller olmak üzere, Türk vergi sisteminde yer alan diğer sorumluluk halleri bakımından da incelenecektir. Bu sorumluluklar çerçevesinde sadece ödevlere değil, aynı zamanda, doktrinde çeşitli tartışmalara konu olan ve sorumlu sıfatına göre değişen haklara da yer verilecektir. Ayrıca, sunulacak önerilere model oluşturması bakımından seçilmiş ülkelerdeki temsil ve sorumluluk uygulamaları da yine bu bölümde incelenecek konulardandır.

"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Hukuki Niteliği" başlıklı üçüncü ve son bölümde ise tez çalışmasının özünü oluşturan kanuni temsilcilerin sorumluluğu, temsil edilenin hukuki niteliğine göre değişen yapısına uygun olarak, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller ve dar mükellefler bakımından açıklanacaktır. Vergi hukukunda 'özel' bir sorumluluk hali olarak kabul edilmesi gerektiği düşünülen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun vergi hukuku kapsamında geçirdiği değişim, tarihi süreç içinde incelendikten sonra günümüzdeki haliyle Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan sorumluluk hükümleri

ayrı ayrı değerlendirilecektir. Zira, bu iki kanunda yer alan hükümlerin sadece farklılaştığı değil; aynı zamanda örtüştüğü durumlar da çeşitli vergi uyuşmazlıklarına konu olmaktadır.

Tasfiye sürecinin genel hukuki niteliği ve bu sürecin kanuni temsilcilerin sorumluluğu üzerindeki etkisi de bu bölümde değerlendirilecektir. Ayrıca, kanuni temsilciler başta olmak üzere tüm sorumluların vergi cezaları karşısındaki konumları, adli ve idari nitelikli hukuka aykırılıklar kapsamında açıklanarak; gerek vergi aslı ve fer'ileri, gerekse de vergi cezaları bakımından rücu ilişkisi incelenecektir. Son olarak, vergi hukukunda temsil ve sorumluluk kurumunun geleceğine yönelik olarak, normatif bakış açısıyla çeşitli değerlendirilmelerde bulunulacak; bazı yabancı ülke uygulamaları da dikkate alınmak suretiyle, doktrin-mevzuat-içtihat çerçevesinde yapılacak incelemeler sonucunda tespit edilen sorunlara yönelik çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
HUKUKTA TEMSİL VE SORUMLULUK

I- Genel Açıklama

Ekonomik ve hukuki ilişkilerin giderek karmaşıklaştığı günümüzde, tüm hukuki işlemlerin bizzat işleme taraf olanlarca gerçekleştirilmesi imkansız hale gelmiştir. Bu imkansızlık, gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan çeşitli ihtiyaçları karşılamak üzere, yeni uygulamaları veya var olan uygulamaların yeni kurallar çerçevesinde şekillenmesini beraberinde getirmiştir.

Vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu da devamlı yeni kurallara konu edilmesi bakımından ayrı olarak incelenmesi gereken bir kurum haline dönüşmüştür. Her ne kadar 'ayrı olarak' incelenmesi gerekse de; bu kurum, temellerini diğer hukuk dallarından alan birtakım ilke ve kuralları içermesi nedeniyle, genel temsil ve sorumluluk kurumlarından bağımsız düşünülmemelidir. Öyle ki, temsil; kişilerin, bir başka kişi yerine işlem yapabilme yetkisini konu alması bakımından başta borçlar hukuku olmak üzere, çeşitli hukuk dallarında ve dolayısıyla vergi hukukunda önemli bir yere sahiptir. Bu kurumun varlık nedeni, işlem yapma kısıtı olan kişilerin, hukuki işlemlere taraf olması gereken zorunlu hallerle açıklanabileceği gibi; işlem kısıtı olmayan kişilerin, hukuki işleme taraf olması gereken, ancak çeşitli sebeplerle bizzat işlemi gerçekleştirememe/gerçekleştirmek istememe halleriyle de açıklanabilmektedir. Bunlardan birincisi, kanuni temsilcilik; ikincisi ise iradi temsilcilik kurumuna karşılık gelmektedir.

Doğumla kazanılan hak ehliyetine karşın fiil ehliyeti bulunmayan gerçek kişilerde, iki ehliyet arasında ilişki kurulmasına duyulan ihtiyaç neticesinde ortaya çıkan kanuni temsilcilik kurumu ve kanuni temsilcilere vergi hukuku dahilinde yüklenebilecek ödevlerin, sorumluluk bakımından hukuki niteliğinin tespiti için, hem vergi ehliyetinin, hem de diğer ehliyet türlerinin ayrı ayrı ve birbirleriyle olan ilişkilerinin incelenmesi gerekmektedir. Zira, vergi ehliyeti, kamu alacağının güvence altına alınması amacına hizmet ederken; fiil ehliyetinin varlığına gerek olmaksızın, vergilendirme ilişkisinin kurulmasını sağlayan bir işleve de sahiptir. Bu kapsamda,

vergi hukukunda ehliyet ve temsil ilişkisi, fiil ehliyeti bulunmadığı halde, vergi ehliyetine sahip olan mükelleflerin, vergi ödevlerini yerine getirmek için kanuni temsilciye ihtiyaç duymalarıyla ortaya çıkmış bir ilişkidir.

Temsil ve ehliyet ilişkisi, kişilerin sorumluluğunun belirlenmesinde de önemli bir yere sahiptir. Vergi hukukunda sorumluluk kurumu, her ne kadar kendine özgü kurallara sahip olsa da; hukuka uygun davranmayan kişilerin, genel hukuk kuralları çerçevesinde, çeşitli yaptırımlarla karşılaşmasını da kapsamaktadır. Örneğin, malvarlığı ile sınırlı-sınırsız sorumluluk; kusur sorumluluğu ya da kusursuz sorumluluk gibi genel sorumluluk hukukunda yer alan kurallar, vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından da önem arz etmektedir. Bu sorumluluk halleri vergi kanunlarında ayrıca tanımlanmadığından, sorumluluk hukukunun vergi hukuku ile bağlantılı kurallarının incelenmesi ve vergi hukukuna özgü bazı durumların kendi karakteri içinde ele alınması gerekmektedir.

II- Temsil Kavramı ve Hukuki Niteliği

Gerçek veya tüzel kişilerin birtakım hukuki işlemlerini üçüncü şahıslar aracılığıyla yapabilmeleri günümüzde bir ihtiyaç olarak kabul edilmektedir[1]. Özellikle tüzel kişiler için artan iş hacmine bağlı olarak temsil ilişkisi bir zorunluluk haline gelmiş ve bu nedenle hukukun bir işlevi olan, toplumsal ihtiyaçların karşılanması kapsamında, temsilin kanunlar tarafından düzenlenmesi bir gereklilik olarak ortaya çıkmıştır.

Temsil[2] kavramının etimolojik kökeni, "benzerini yapma" veya "eş gösterme" kavramlarına ek olarak, zamanla ortaya çıkan genişletilmeler sonucu "başkasının yerine yetki kullanma" ve "iş görme" kavramlarına da dayanmaktadır[3]. Hukuk alanında ise haklar ve görevler bakımından gerçek kişilerin veya bir topluluğun adına

[1] Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2017, p:298.

[2] İng: *representation, representing*. Alm: *vertretung*. Fr: *représentation.*

[3] İsmet Zeki Eyuboğlu, **Türk Dilinin Etimoloji Sözlüğü**, İstanbul, Sosyal Yayınlar, 1988, p:327.

hareket etme[4] olarak tanımlanabilir. Ayrıca temsil, başkası adına ve hesabına[5] tasarrufta bulunma ve hukuki işlem yapma anlamında da kullanılmaktadır. Temsilin, vekâlet veya hizmete bağlı olması durumunda temsilin sınırı sözleşme ile belirlenirken; kanundan doğması halinde, kanun koyucu tarafından belirlenmektedir[6]. Bu tanım, Türk Borçlar Kanunu'nun[7] 41'inci maddesinde: "*Başkası adına ve hesabına temsil kamu hukukundan doğmuşsa, temsil yetkisinin içeriği ve derecesi bu konudaki yasal hükümlere; temsil hukuksal bir işlemden doğmuşsa, temsil yetkisinin içeriği ve derecesi o hukuksal işleme göre belirlenir*" şeklinde düzenlenmiştir[8].

Temsil yetkisi[9] ise bir kimseye, gerçek veya tüzel kişilerin adına ve hesabına işlem yapabilmeleri için tanınan yetkidir[10]. Birçok kaynakta temsil yetkisi ile aynı anlamda kullanılan, "temsil gücü" veya "temsil erki"[11] olarak da anılan "temsil kudreti" kavramı ise bir kimsenin temsile yetkili olup olmadığını gösteren güç olarak tanımlanmaktadır[12]. Bu yetkiye sahip olan ve başkası adına işlem yapabilen kişiye temsilci[13] (temsil eden) ya da mümessil; adına işlem yapılan kişiye ise temsil olunan

---

[4] Cengiz Yelbaşı, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Sim Matbaacılık, 2014, p:642.

[5] Ancak, temsilcinin temsil edilen adına ama kendi hesabına hukuki işlem gerçekleştirdiği temsil türleri de mevcuttur qv: Selâhattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu, Atillâ Altop, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, p:168 *[Çalışmanın devamında 'Tekinay et. al.' olarak anılacaktır]*.

[6] Esat Şener, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001, p:789 *[Çalışmanın devamında 'Şener, Hukuk Sözlüğü' olarak anılacaktır]*.

[7] 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 04/02/2011 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'TBK' olarak anılacaktır]*.

[8] TBK'nın bu ve devam maddeleri temsil kurumunun genel hükümleridir. Ayrıca, bunlar dışında çeşitli özel hükümler de bulunmaktadır. Örneğin, ticari mümessil ve ticari vekiller, ticari işletmelerdeki temsil özneleri (süjeleri) olduklarından TBK'nın 547 ila 554'üncü maddelerinde ayrıca düzenlenmişlerdir (Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:298).

[9] İng: *competence of representation*. Alm: *vertretungsbfugnis, vertretungsmacht*. Fr: *compétence de représentation.*

[10] Yelbaşı, **Op. Cit.**, p:642.

[11] Hüseyin Özcan, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1975, p:641.

[12] Ali Şafak, **Ansiklopedik Hukuku Sözlüğü**, 4.Baskı, Ankara, Selim Kitabevi, 2002, p:590.

[13] Temsilci (mümessil), başkası adına olsa dahi işlemi kendisinin yapması bakımından ulak yani muhbir/haberciden ayrılmaktadır. Çünkü haberci, sadece irade beyanını iletmekle mükellef olduğundan kendisi hukuki işlem yapma yetkisini haiz değildir qv: Adreas von Tuhr, **Borçlar Hukukunun Umumî Kısmı**, Birinci Cilt, trans. by.: Cevat Edege, İstanbul, Yeni Matbaa, 1952, p:335. Zira, ulak esasen katalizör görevi görür ve bu nedenle ayırt etme gücünü haiz olmasına dahi gerek yoktur qv: Rona Serozan, **Medeni Hukuk Genel Bölüm / Kişiler Hukuku**, 8.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2018, p:406. Hukukumuzdaki ulak tanımı, Mecelle'nin 1450'nci maddesindeki elçilik tanımına paraleldir;

(temsil edilen) denilmektedir[14]. Temsil yetkisi burada temsil edilenin hukuki işlem yapma kudretinin bir parçası olarak kabul edilmelidir. Ancak, bu yetki bir hak değil, kendine özgü nitelikleri olan hukuki bir güç olarak değerlendirilmelidir. Bu yüzden devredilmesi mümkün olmamakla birlikte alt temsilci atanabilir[15]. Ancak, bu şekilde delege edilen yetki de sınırsız değildir. Alt temsilci atanması durumunda yeni ilişkinin en başta temsil edilen kişinin menfaatine aykırı olmaması ya da yine temsil edilen tarafından açık yetkinin tanınmış olması gerekmektedir[16]. Temsil ilişkisinde aksi kararlaştırılmadıkça alt temsilci tarafından yapılan işlemlerden doğacak tüm sorumluluk temsil edilene ait olmaktadır[17].

İhtiyaç ya da zorunluluktan dolayı başvurulan bir yol olan temsil, hukuki bir işlemi tek başına yapması mümkün olmayan (örneğin kısıtlı) kişinin, onun adına işlem yapabilecek birine duyduğu ihtiyaçtan veya uzun seyahatlere çıkması gereken bir kişinin uzaktan yapılamayacak işlerin yürütülmesine duyduğu ihtiyaçtan[18] ya da yapılacak hukuki işlemin uzmanlık gerektirmesi gibi hallerden ileri gelmektedir. Ayrıca, temsil edilenin kamuoyuna çıkmak ya da karşı tarafla karşılaşmak istememesi gibi bazı hallerde gizli kalma amacına hizmet eden bir temsil ilişkisi de söz konusu olabilmektedir[19]. Ancak temsil, sadece hukuki işlemlerde geçerli olduğundan; herhangi bir hukuki amaca hizmet etmek için dahi, haksız fiil gibi hukuka aykırı bir işleme yönelik temsil ilişkisinin kurulması mümkün değildir[20].

---

buna göre elçilik, bir kişinin yapılan işleme taraf olmadan ve karışmadan birinin sözünü diğerine iletmesidir qv: **Mecelle-i Ahkâm-ı Adliyye**, ed. by.: Yaşar Güçlü, Ankara, Seçkin Hukuk, 2019, p:447 *[Çalışmanın devamında 'Mecelle' olarak anılacaktır].*

[14] **Hukuk Lûgatı ve Hukuk Terimleri Sözlüğü**, İstanbul, Site Yayınları Hukuk Dizisi No:1, 1964, p:310.

[15] Şener Akyol, **Türk Medeni Hukukunda Temsil**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009, p:4.

[16] Serozan, **Op. Cit.**, p:409.

[17] Turgut Akıntürk, Derya Ateş, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 28.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2019, p:74.

[18] M. Kemal Oğuzman, M. Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt I, 12.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014, p: 218.

[19] Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:299.

[20] Nuri Erişgin, **Medeni Hukuk II**, ed. by: Hayriye Şen Doğramacı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2829, 2019, p:111.

Temsil yetkisi TBK'nın 40 ila 48'inci maddelerinde düzenlenmekle birlikte, Türk Medeni Kanunu'ndaki[21] atıf nedeniyle tüm özel hukuk işlemlerinde geçerli kabul edilmiştir[22].

A- Temsil Kavramının Gelişimi ve Temsili Açıklayan Teoriler

Hakkın süjesi ve sahibi kişidir. TMK'nın insanlara tanıdığı hak ehliyeti kapsamında herkes, hukuki anlamda kişi olarak kabul edilmektedir. Günümüzde böyle bir söylemin lüzumsuz gibi görünmesine karşın, İlkçağ ve Ortaçağ'da bazı kişiler, hakkın süjesi olmakla birlikte hakkın sahibi değillerdi. Kölelik olarak bilinen bu kavram, hak ehliyeti olmayan insanların tıpkı bir eşya gibi alınıp satılmasını mümkün kılmaktaydı[23].

Tarihsel süreç açısından bakıldığında, insanların -çeşitli imtiyazlar tanınarak- farklı sınıflandırmalara tabi olduğu dönemlerden sonra; 1789 Fransız Devrimi sırasında İnsan ve Vatandaş Hakları Beyannamesi'nin[24] ilanı ile birlikte insanlar arasında hukuki eşitlik[25] öne çıkmıştır. Böylece daha önce asilzade ve yöneticilerin, halktan hukuki olarak üstün durumda olduğu dönem sonlanmış ve imtiyazlar kaldırılarak insanların hukuki olarak eşit oldukları kabul edilmiştir. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Türkiye'nin de imzalayan taraflardan biri olduğu İnsan Hakları

[21] 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, 24607 Sayılı ve 08/12/2001 Sayılı Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'TMK' olarak anılacaktır].*

[22] TMK, m.5: *"Bu Kanun ve Borçlar Kanununun genel nitelikli hükümleri, uygun düştüğü ölçüde tüm özel hukuk ilişkilerine uygulanır."* Ancak, TBK'nın 48'inci maddesinde de belirtildiği üzere, ortaklık temsilcilerine ve organlarına ait hükümler ile ticari vekillerin temsil yetkisine ilişkin hükümler saklıdır.

[23] Hıfzı V. Velidedeoğlu, Reşat Kaynar, **Türk Medenî Hukuku**, İstanbul, Nurgök Matbaası, 1961, p:73.

[24] 26/08/1789, "*La Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen*". Literatürde, *"İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi"* olarak da anılmaktadır.

[25] Beyannamenin ilk maddesi, hukuki eşitlik üzerinedir (Beyanname kapsamında öngörülen eşitliğin giderek evrildiği üzerine farklı bir yaklaşım için qv: François Luchaire, "1789 Beyannamesinin Güncelleştirilmiş Anlamı", trans. by.: Aydın Gülan, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1-3, Yıl: 1989 -Haziran 2011-, pp:126-142).

Evrensel Beyannamesi,[26] 1948'de Birleşmiş Milletler Genel Kurulu'nca kabul edilmiş[27] ve böylece ehliyet ve sorumluluk kapsamında farklı bir döneme geçilmiştir.

Temsil ilişkisi, temsil edilen ve temsil eden (temsilci) dışında bir de hukuki işleme taraf olan üçüncü şahıs arasında kurulmaktadır. Bu üçlü ilişkinin tarihine bakıldığında ise günümüzdeki haliyle Roma Hukuku'na kadar inmediğini görülmektedir[28]. Zira, ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıkan hukuk kurallarında toplumun bu ihtiyaçları ya da hukukçuların soyutlama kapasiteleri temsili ortaya çıkartmak için yeterli değildi ve Roma Hukukunda genellikle 'başkası adına borçlanma olmaz' *(alteri stipulari non potest)* anlayışı hakimdi[29]. Bu kapsamda, temsil kurumunun hukuki yapısının 19'uncu yüzyıl dogmatiğine ait olduğu görüşleri çerçevesinde Roma Hukukunun hiçbir döneminde genel bir temsil kurumunun tanınmadığı kabul edilmektedir[30].

Günümüzde ise temsil, çeşitli teoriler çerçevesinde açıklanmaktadır. Öncelikle, Türk ve Alman hukukunda hakim olan (modern) temsil teorisinde,[31] hukuki işlemi asıl gerçekleştiren tarafın temsil yetkisini haiz olan kişi olduğu kabul edilmektedir. Bu teoride, işlemin kurucu unsuru temsilcinin iradesi olsa da; işlemin sonuçları, temsil olunanın şahsında ortaya çıkmaktadır[32]. Teoriye ait temel düzenlemeler, Alman

[26] İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Birleşmiş Milletler, 10 Aralık 1948 Tarihli ve 217 A(III) Sayılı Karar, Ülkemizde 7217 Sayılı ve 27/05/1949 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[27] Velidedeoğlu, Kaynar, **Op. Cit.**, p:74.

[28] Roma Hukukunda geçen vekâletsiz iş görme veya vekâletin göstergesi olan bazı kavramların, Roma hukukçuları tarafından vekâlet ve temsil kavramlarından farklı olarak kullanıldığı da kabul edilmektedir (Akyol, **Op. Cit.**, p:91). Ayrıntılı bilgi için qv: Özlem Söğütlü, **Roma Özel Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, p:284.

[29] Serozan, **Op. Cit.**, p:405.

[30] Bu durumun nedeni, Roma Hukukunda işlemlerin taraflarının bizzat işleme katılması gerekliliğidir. Zira, Romalılarda hukuki ilişki, bir zincire (iuris vinculum) benzetildiğinden, bu zincirin üçüncü şahısları etkileyebileceği düşüncesi kabul görmemekteydi. Ancak, 'genel bir temsil kurumu'ndan kasıt, doğrudan temsildir. Nitekim, vekâlet sözleşmesini ve vekâletsiz iş görme hallerini dolaylı temsil olarak kabul eden görüşler çerçevesinde Roma Hukukunda bu tarz bir temsil türü tanınmaktadır (Söğütlü, **Op. Cit.**, p:283-284).

[31] Bu teori çok eskiye dayansa da, günümüzdeki hakim teori olduğu için modern temsil teorisi olarak kabul edilmektedir.

[32] Ayfer Kutlu Sungurbey, **Yetkisiz Temsil**, İstanbul, Yasa Yayın ve Basım, 1988, p:37.

Medeni Kanunu'nun (BGB-Bürgerliches Gesetzbuch)[33] *"Temsil ve Vekâletname"*[34] başlıklı 164'üncü ila 166'ncı maddelerinde yer almaktadır. Bizim hukukumuzda ise bu teorinin varlığı -ileride açıklanacağı gibi- TBK'nın 40'ıncı ve devam maddeleriyle ile ifade edilebilir.

Modern temsil teorisi kadar kabul görmemekle birlikte literatürde başka teoriler de yer almaktadır;

Birlikte işlem teorisine göre, modern temsil teorisinden farklı olarak, temsil ilişkisi sadece temsil edenin değil, aynı zamanda temsil edilenin de iradesiyle oraya çıkmaktadır. Yani bir nevi birlikte hareket etme hali söz konusudur[35]. Ancak, temsil edilenin şahsında sonuç doğuracak bir hukuki işleme dahil edilen temsilci iradesi ile ortaya çıkabilecek zararlardan hangi durumda temsil edenin sorumlu olacağı bu teori ile açıklanamamaktadır. Zira, hukuki işlemde temsil yetkisini devreden ve devralan tarafların iradelerinin birlikte kabul edilmesi ortak bir sorumluluğun gereğini ifade etmektedir[36].

İşlem sahibi teorisine göre,[37] hukuki işlemi gerçekleştiren taraf, temsil yetkisini devreden yani temsil edilen taraftır. Temsil eden ise aslında temsil edilenin iradesini açıklamakla mükellef olduğu için kendisi -(modern) temsil teorisinin aksine- bu ilişkideki asıl unsur değildir. Bu yüzden, ortaya çıkan sonuçlar açısından temsil edilen sorumludur[38]. Görüldüğü üzere bu teoride, temsil edenin iradesinin hukuki işleme dahil edilmediği ve sadece bir organ görevi gördüğü varsayılmaktadır. Ancak, modern

---

[33] Çalışmada, kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*German Civil Code"* http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: *"Bürgerliches Gesetzbuch"*18/08/1896, (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/bgb/index.html, 17/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'BGB' olarak anılacaktır].*

[34] "*Vertretung und Vollmacht".*

[35] Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 25.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, p:482 *[Çalışmanın devamında 'Eren, Borçlar Hukuku' olarak anılacaktır].*

[36] 'Mitteis Görüşü' olarak bilinen bu yaklaşım için qv: Ludwig Mitteis, **Die Lehre von der Stellvertretung**, nach römischem Recht, mit Berücksichtigung Des österreichischen Rechts, Scientia Verlag, 1962 (1885 yılı Viyana tekrar baskısı), p:109.

[37] Literatürde 'Savigny Nazariyesi' olarak da anılmaktadır qv: Turhan Esener, **Sâlahiyete Müstenit Temsil**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.150, Ajans Türk Matbaası, 1961, p:5 *[Çalışmanın devamında 'Esener, Temsil' olarak anılacaktır].*

[38] von Tuhr, **Op. Cit.**, *"§ 44 Temsilin Hükümleri"*, p:367-378.

yaklaşımda temsil edenin ve temsil edilenin iradelerinin tamamen kanun koyucu tarafından da ayrı kabul edilmesi bu teorinin eleştirilmesinin başlıca nedenidir[39].

Fiksiyon (varsayım) teorisine göre, temsil bir varsayım olarak kabul görmektedir. Bu kapsamda temsil eden kişinin irade beyanı hukuki işlem sırasında sanki temsil edilen kişinin iradesiymiş gibi farz edilir. Bu teoriyi savunan çeşitli görüşler olmakla birlikte, temsil yetkisinin kanundan kaynaklandığı durumları açıklayamadığı için genel olarak reddedilmiştir[40].

Halefiyet veya mamelek olarak anılan teoriye göre ise temsile konu olan hukuki işlem, tek başına bir bütündür ve temsil edenin iradesi ile gerçekleşip; temsil edilen adına sonuç doğuracak şekilde parçalanıp ayrı ayrı değerlendirilmesi mümkün değildir. Ancak, bu yaklaşım da modern temsil teorisine aykırı kaldığından literatürde kabul görmemiştir. Nitekim, temsille gerçekleşen bir hukuki işlemin kurucu unsuru temsil yetkisinin kendisi olduğundan; sebep, sonuç ve kuruculuk gibi unsurlardan oluşan ve bunlardan biri olmadığında anlamını kaybeden temsil ilişkisini, bir bütün olarak kabul etmek mümkün değildir[41].

Bu teoriler çerçevesinde şekillenen farklı temsil yaklaşımları vardır. Örneğin, 1896 tarihinde kabul edilen BGB'de[42], günümüz TBK uygulamalarına da paralellik gösteren temsil kavramına, kanunun 5'inci başlığı olan *"Vertretung und Vollmacht"* (Temsil ve Vekâletname) kısmında yer vermiştir. 164'üncü ila 181'inci maddeleri kapsayan bu bölümde genel itibariyle; temsil, temsil yetkisi, temsilin sona ermesi, temsil süresi, vekâletnamenin iptali gibi hükümler yer almaktadır. Buna göre bir kişi, temsil yetkisi kapsamında temsil ettiği kişi adına yaptığı niyet beyanı ile doğrudan temsil edilen kişinin lehine ya da aleyhine hareket edebilir. Burada temsilcinin

---

[39] Esener, **Temsil**, p:5.

[40] Turhan Esener, **Borçlar Hukuku I-Akitlerin Kuruluşu ve Geçerliliği**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 246, 1969, p:228 *[Çalışmanın devamında 'Esener, Borçlar Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[41] **Ibid.**, p:229.

[42] Pozitif hukuk olarak İsviçre ve Türk Borçlar Kanunlarının genel hükümleri kapsamında yer almasına karşın, doğrudan temsilin her alanda kabulü Alman Pandekt biliminden etkisiyle olmuştur (Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:220).

beyanının, açıkça temsil edilen kişi adına yaptığı yönünde olup olmaması, temsil ilişkisi bakımından herhangi bir farklı hüküm doğurmamaktadır[43].

Alman Hukukunda temsil yetkisi herhangi bir şekil şartına bağlanmamış; ancak, yetki verilecek kişiye veya temsilin yapılacağı üçüncü şahıslara bildirimde bulunma zorunluluğu getirilmiştir[44]. Ayrıca, bu yetkinin iptal edilene (hangi yolla verildiyse yetkinin o yolla iptaline) kadar geçerli olacağı ilkesi kabul edilmiştir[45].

B- Temsil İlişkisinin Kurulması ve Tarafları

Temsil ilişkisi söz konusu olduğunda; temsil edilen, temsil eden ve hukuki işlemde bulunulan diğer taraf -üçüncü şahıs- olmak üzere en az üç taraf ortaya çıkmaktadır[46]. Temsil edilen ile temsil eden arasındaki iç ilişki, 'temel ilişki' olarak kabul edilmektedir. Bu iç ilişki, ön planda olan ve hukuki işlemin karşı tarafını ilgilendiren 'dış ilişki'den bağımsızdır. Öyle ki, iç ilişkinin var olmadığı durumlarda dahi dış ilişki varlığını sürdürebilmektedir. Örneğin, sınırlı ehliyetsiz[47] bir kişiye verilen temsil yetkisinin iç ilişkide geçersiz olması, dış ilişkide geçerli olduğu gerçeğini etkilememektedir[48]. Zira, TBK'nın 41'inci maddesi kapsamında temsil yetkisinin içeriğinin üçüncü şahıslara bildirilmesine göre belirleneceğinin hüküm altına alınması,[49] iç ilişkinin dış ilişkiden bağımsız olduğunu kanıtlar niteliktedir.

---

[43] §164 *"Wirkung der Erklärung des Vertreters"*.

[44] §167 "*Erteilung der Vollmacht*" Ancak bu madde, kurulacak hukuki işlemin özel şekle tabi bir temsil sözleşmesine dayandığı durumlara ilişkin bir hüküm getirmemiştir. Bu kapsamda, söz konusu özel şekle tabi sözleşmeleri bu hükmün dışında değerlendirmek gerekmektedir.

[45] §171 "*Wirkungsdauer bei Kundgebung"*.

[46] Eren, **Borçlar Hukuku**, p:483.

[47] Sınırlı ehliyetsizler, ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılardır. TMK, m.16: *"Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir. Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar haksız fiillerinden sorumludurlar."*

[48] Serozan, **Op. Cit.**, p:408.

[49] TBK, m.41: *"Başkası adına ve hesabına temsil kamu hukukundan doğmuşsa, temsil yetkisinin içeriği ve derecesi bu konudaki yasal hükümlere; temsil hukuksal bir işlemden doğmuşsa, temsil yetkisinin içeriği ve derecesi o hukuksal işleme göre belirlenir. Temsil yetkisi üçüncü kişilere bildirilmişse temsil yetkisinin içeriği ve derecesi, bu bildirime göre belirlenir."*

Ayrıca farklı bir yaklaşımla, iç ilişki geniş anlamıyla bir iş görme ilişkisidir[50]. Ancak iş görme, günümüzde temsil yetkisinden daha geniş bir kavrama karşılık gelmektedir. Çünkü temsil yetkisi sadece hukuki işlemler boyutunda ele alınırken; iş görme, fiili işlemleri de kapsayan bir kavramdır. Fakat literatürde, iş görmenin temsil türlerinden biri olmadığı, dolayısıyla birbirleri arasında kapsayan-kapsanan ilişkisi kurulamayacağını savunan görüşler de mevcuttur. Bu kapsamda temsil edilen ve temsil edenin birbirleri arasındaki iç ilişki, 'iş görme' olarak değerlendirilirken; temsil eden ile hukuki işleme taraf olan üçüncü şahsın arasındaki ilişki ise dış ilişki yani 'temsil' olarak değerlendirilmektedir[51].

Bahsedilen bu üçlü ilişkide temsil eden taraf 'edilgen bir iletken' olarak düşünülebilir. Bu iletkenin devreye girebilmesi için, temsil yetkisinin varlığı ve bu yetkinin hukuki işlemin diğer tarafına açıklanması olmak üzere iki şart vardır. Açıklama şartı, temsilin aleniyetinden kaynaklanmakta olup, karşı tarafın kimliğini bilme ve çıkarına karşılık gelmektedir. Ancak, karşı tarafın açıklama olmaksızın, bu temsil ilişkisini biliyor olması (örneğin, müdür odasında oturan biriyle işlem yapmaya giren kişinin bildiği gibi) aleniyetin gerçeklemesi için yeterlidir[52].

C- Temsil İlişkisinin Türleri ve Sonuçları

Temsil kavramı; taraf, yetki ve sonuç bakımından çeşitli türlerde karşımıza çıkmaktadır ve hukuki işleme taraf olanlar açısından, doğrudan ve dolaylı temsil şeklinde anılmaktadır.

Doğrudan ve Dolaylı Temsil

Doğrudan temsil; hukuki işlemin sonuçlarının temsil edilen taraf üzerinde gerçekleşmesi, yani temsilci açısından sorumluluk yaratmaksızın, doğrudan temsil

[50] Esener, **Temsil**, p:59.

[51] Halûk Tandoğan, **Vekâletsiz İş Görme**, İstanbul, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları - No.109, Fakülteler Matbaası, 1957, p:78.

[52] Serozan, **Op. Cit.**, p: 405(2)-407(6)-409(11).

edilen üzerinde doğması anlamına gelmektedir[53]. Literatürde tek başına 'temsil' kelimesiyle kastedilen bu temsil türüdür. Burada temsil eden taraf hukuki işlemi tamamen temsil edilen adına ve hesabına yapmaktadır[54] ve ayrıca üçüncü şahıs muhatabının bir temsilci olduğunun bilincindedir. Burada tek bir işlem vardır; o da, temsilcinin temsil edilen adına ve hesabına yaptığı işlemdir[55].

Dolaylı temsil, hukuki işlemde temsil eden kişinin temsil edilen hesabına; ancak, kendi adına işlem yapması ve bu işlemden doğan sonuçların temsil edene ait olması durumudur. Burada temsil eden taraf, doğacak sonuçları yani borç ve hakları temsil ettiği kişiye devretmekle yükümlüdür. Çünkü işleme konu olan borç ve haklar direkt olarak temsil edilenin şahsına geçmez[56]. Ayrıca dolaylı temsilde, temsil yetkisi hukuki tanımdaki şekliyle ortaya çıkmaz[57]. TBK'da tanımlanan alım veya satım komisyonculuğu[58] bu temsil türünün bir örneğini oluşturmaktadır. Komisyoncu, kurmuş olduğu işlemi kendi adına kuracağı için işlemin sonuçları da komisyoncunun şahsında doğacağından; gerçek anlamda bir temsilden ziyade, ancak dolaylı (sessiz, gizli) temsilden söz edilebilecektir. Tellal ve acenteler başkalarının birbirleriyle sözleşme yapmasına aracılık[59] ettikleri için gerçek anlamda bir temsil ilişkisi söz konusu değildir[60]. Bu kapsamda dolaylı temsilde üçüncü şahıs, muhatabının temsilci olduğunu bilmeden hukuki ilişkiye taraf olur[61].

---

[53] M. Murat İnceoğlu, **Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009, p:44-45.

[54] Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:220. Temsilcinin başkası adına hareket etmesi konusunda ayrıntılı bilgi için qv: Esener, **Borçlar Hukuku**, p:259-262.

[55] Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:302.

[56] Kılıçoğlu, **Loc. Cit.**; Akyol, **Op. Cit.,** p:46.

[57] Akyol, **Loc. Cit.** *["Eugen Bucher, **Schweizerisches Obligationenrecht Allgeimer Teil**, 2.Auflage (2.Baskı), Zürich (Zürih), 1988, p:597"den aktarılmıştır].*

[58] TBK, m.532:*"Alım veya satım komisyonculuğu, komisyoncunun ücret karşılığında, kendi adına ve vekâlet verenin hesabına kıymetli evrak ve taşınırların alım veya satımını üstlendiği sözleşmedir."*

[59] Temsilci, temsil ettiği kişi adına ve hesabına hukuki işlemi yaparken; aracı, başkası adına irade açıklamasında bulunmaksızın sözleşme yapan kişileri bir araya getirir. Bu kapsamda, simsarlık ve acentelik yapanlar temsilci değil, aracı olarak değerlendirilmelidir (Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:300).

[60] Serozan, **Op. Cit.**, p:405.

[61] Erişgin, **Op. Cit.**, p:112.

Dolaylı temsilde, temsil edilen ve üçüncü şahıs arasında herhangi bir hukuki sonuç doğmaksızın; sadece, temsil eden ile temsil edilen arasındaki hak veya borç geçişinden kaynaklı bir ilişki kurulmaktadır. Ancak, bu durumunun bir istisnasına TBK'nın 509'uncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, "*Vekilin, kendi adına ve vekâlet veren hesabına gördüğü işlerden doğan üçüncü kişilerdeki alacağı, vekâlet verenin vekile karşı bütün borçlarını ifa ettiği anda, kendiliğinden vekâlet verene geçer"* hükmü sayesinde, kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi halinde temsil edenin, temsil edilen hesabına ve kendi adına yaptığı işlemler kapsamında, yani dolaylı temsil ilişkisi dahilinde, edinilen hakların temsil edilene ait olacağı 'kendiliğinden' vurgusuyla hüküm altına alınmıştır[62]. Bu istisna sayesinde, dolaylı temsile rağmen temsil edilen ile temsil eden kişi arasındaki hak veya borç geçişi için ayrıca bir işleme gerek kalmamaktadır[63].

Yetkili ve Yetkisiz Temsil

Yetkinin varlığına göre temsil türleri ise yetkili (yetkiye dayanan) temsil ve yetkisiz temsil olarak ikiye ayrılmaktadır. Yetkili temsil, çeşitli kanunlarda sınırları ve koşulları belirlenen; dayanağını ise sözleşmeden, kanundan ya da yargı kararından alan temsil türüdür. Asıl hukuki niteliği ise TBK'nın *"I Yetkili Temsil"* kenar başlıklı 40'ıncı ila 45'inci maddelerinde belirtilmiştir. Buna göre, bir yetkili temsilcinin temsil edilen kişi adına ve hesabına yapmış olduğu hukuki işleme ait sonuçlar doğrudan temsil edileni bağlamaktadır. Yetkili temsilcinin, söz konusu hukuki işlemi kurarken temsilci sıfatını bildirmemesi halinde ortaya çıkan hukuki sonuçlar temsilcinin kendisine ait olacaktır. Fakat, hukuki işleme taraf olan üçüncü şahıs, temsilci sıfatını kendisine bildirilmese dahi, temsil ilişkisinin var olduğunu, içinde bulunulan durumdan anlayabiliyorsa veya anlaması gerekiyorsa, o halde herhangi bir bildirim olmasa da söz konusu hukuki sonuçlar temsil edilene ait olacaktır[64].

[62] Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:219/*611.dipnot.*

[63] Literatürde dolaylı temsilin iki hukuki işlemle yürütüldüğünü savunan görüşler mevcuttur. Birinci işlem, temsilci ve üçüncü şahıs arasındaki işlemken; ikinci işlem ise temsilci ile temsil edilen arasındaki devir işlemidir qv: Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:302.

[64] Ya da farklı olarak üçüncü şahıs için, temsil eden veya temsil edilenle bu işlemi yapmak herhangi bir farklılık arz etmeyecekse de aynı durum geçerli olacaktır (TBK, m.40).

Temsil ilişkisinin hukuki işlemden ya da kamu hukukundan doğmasına bağlı olarak yetkinin sınırı farklılık göstermektedir. Buna göre, hukuki işlemden doğan temsil yetkisinin içeriği ilgili işleme göre belirlenirken; kamu hukukundan doğan yetkinin içeriği ise kanuni hükümlere göre belirlenmektedir[65].

Temsilci kural olarak, yetkilendirildiği her hukuki işlemi yapabilmekle birlikte, kanunun saydığı özel yetki hallerinde temsilcinin genel yetki sözleşmesi haricinde ayrıca bu yetkilerle de donatılmış olması gerekmektedir[66]. Örneğin, TBK'nın 504'üncü maddesine göre; vekil, özel yetkili kılınmadıkça dava açma, hakeme başvurma, iflas talep etme gibi çeşitli hukuki işlemleri gerçekleştirememektedir.

Yetkisiz temsil,[67] esasen temsil kudretinin hiç bulunmadığı veya sona erdiği durumlarda, üçüncü şahıslara karşı kudretin varlığı söz konusuymuş gibi işleme taraf olunması halinde ortaya çıkan temsil türüdür[68]. 'Temsil türü' olarak anılmasına karşın, esasen burada bir temsil yetkisi söz konusu değildir. Ancak genel itibariyle 'sözde' temsilci, temsil edilenin lehine birtakım işlemlerde bulunabilmektedir. Arkadaşı adına yeni bir ev kiralamak üzere temsil yetkisini haiz bir kimsenin bu evin boyatılması için hizmet sözleşmesine taraf olması bu duruma örnek verilebilir[69].

Yetkisiz temsil, temsilciye hiçbir zaman yetki verilmemesi durumunda; temsilciye bir yetki verilmesine karşın temsilci bu yetkinin sınırını aşması ya da kötüye kullanması durumunda; temsilciye bir yetki verilmesi, ancak sonradan bu yetkinin geri alınması ya da sona erme şartlarının gerçekleşmesi durumunda olmak üzere üç farklı şekilde ortaya çıkabilir[70].

---

[65] Temsil yetkisi üçüncü şahıslara bildirilmiş ise o halde de yetkinin içeriği bu bildirim ile belirlenecektir (TBK, m.41).

[66] Erişgin, **Op. Cit.**, p:113.

[67] Temelinde bir temsil türü olmaması gerekmekle birlikte, çeşitli hükümler çerçevesinde (örneğin, TBK'nın yetkisiz temsilde onama hükümleri) temsil sonucu doğuracağı için literatürde temsilin bir türü olarak anılmaktadır.

[68] von Tuhr, **Op. Cit.**, p:378.

[69] Akıntürk, Ateş, **Op. Cit.**, p:81.

[70] Genel kural olarak bu üç ihtimal kapsamında temsilcinin yaptığı sözleşme, temsil edileni bağlamamakla birlikte; örneğin, sınırın aşılması hali güven teorisi bakımından değerlendirildiğinde

Bu temsil türü, genel olarak TBK'nın 46'ncı ve 47'nci maddeleri kapsamında tanımlanmıştır. Buna göre, temsil yetkisi olmaksızın, temsilcinin bir işleme taraf olduğu durumda, ancak ve ancak temsil edilen kişinin bu işlemi onaması[71] halinde sorumlu olacağı; açık veya zımni olarak onamaması halinde ise işlemin geçersiz sayılacağı ve bu geçersizlik nedeniyle ortaya bir zararın çıkması durumunda, yetki almadan temsil edenden telafisinin talep edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Buradaki yetkisiz temsilcinin, ancak işlemin karşı tarafının, işlem yapıldığı sırada kendisinin yetkisiz olduğunu bildiğini veya bilmesi gerektiğini ispatlaması halinde zarar sorumluluğundan kurtulabileceği de aynı maddenin devam fıkralarında açıkça belirtilmiştir. Söz konusu zarar sorumluluğunun yetkisiz temsilciye kalması hususunda yetkisiz temsilcinin kusuru aranmaz. Nitekim, bu bir kusursuz sorumluluk durumudur. Buna rağmen yetkisiz temsilcinin kusurlu olması halinde ise "culpa in contrahendo"[72] kapsamında tazmin sorumluluğu daha geniş olacaktır[73].

Aktif ve Pasif Temsil

Temsilcinin hareket alanına göre ise temsil, aktif ve pasif olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aktif temsil; temsil eden kişinin, temsil edilen adına ve hesabına irade beyanında bulunması halinde ortaya çıkan temsil türüdür[74]. Literatürde kabul gören

gerçekleştirilen işlemin temsil edileni bağlayacağı durumların olması da mümkündür (Tekinay et. al. **Op. Cit.**, p:199).

[71] Bu onama, borçlar hukukunda hukuksal işlemin tamamlayıcı öğelerinden biri olduğu için gereklidir. Velâyet ve vesayette kanuni temsilcinin onaması da bu kapsamdadır (Erişgin, **Op. Cit.**, p: 77).

[72] Latincede kusur anlamına gelen 'culpa' kelimesi ile akdetmek anlamına gelen 'contrahere' kelimesinin bileşimi olan ve Jhering'in bir hukuki keşfi olarak kabul görmüş bu kavram, hukukumuzda sözleşme görüşmeleri sırasındaki kusur veya akit öncesi kusur anlamına gelmektedir. Ayrıntılı bilgi için qv: Ümit Gezder, **Türk/İsviçre Hukukunda Culpa in contrahendo Sorumluluğu**, İstanbul, Beta, 2009, p:10-11; Hüseyin Hatemi, **Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, p:4-9 (Bu eser, Necip Kocayusufpaşaoğlu, Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**'ün ikinci cildidir). Bu tür bir sorumluluğa, sözleşme kurulurken karşı tarafa yanlış bilgi verme ya da gerekli bilgileri vermeme halleri örnek gösterilebilir. Mustafa Arıkan, "Culpa in Contrahendo Sorumluluğu", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2009, p:87.

[73] Serozan, **Op. Cit.**, p: 412. Yetkisiz temsilcilerin sorumluluğunda 'culpa in contrahendo'nun mahiyeti bakımından farklı görüşler için qv: Esener, **Borçlar Hukuku**, p:283-284.

[74] İnceoğlu, **Op. Cit.**, p:45.

şekliyle aktif temsil, yetki sınırında kalınması şartıyla aynı zamanda pasif temsili de kapsamaktadır[75].

Pasif temsil, temsil edilenin irade beyanının, temsil edene ulaşması halinde temsil edenin bunu kabulü durumunda söz konusudur. Burada temsil eden kişi, temsil edilen adına hukuki bir işlem yapmaz; sadece temsil yetkisini veren kişinin iradesini veya kendisine yöneltilen beyanları kabul eder ve kendine ait zımni de olsa bir irade beyanında bulunamaz[76]. Bu anlamda pasif temsilci, salt alıcı[77] işlevi görmekle yetinir.

İç ve Dış Temsil

Temsil yetkisinin temsil edene doğrudan veya dolaylı iletilmesine bağlı olarak iç temsil ve dış temsil ayrımı da literatürde yer almaktadır. Bu kapsamda temsil eden kişi ile arasında hukuki bir ilişki kurulacak olan üçüncü şahsın yetki açısından bilgilendirilmesi halinde dış temsil yetkisi söz konusu olmaktadır. Temsil yetkisinin ticaret sicilinde ilan edilmesi bu türe bir örnektir. Buna karşın iç temsil yetkisi ise temsil edilecek kişinin temsil yetkisini, temsil edecek olan kişiye doğrudan iletmesi olarak tanımlanabilir[78]. Bu iletim ile temsil ilişkisi kurulmuş olur. Bu kapsamda temsil edecek olan kişinin bu iletiyi kabul edip etmemesi iç ilişkinin kurulmasında etkili bir unsur değildir[79]. TBK'nın 41ve 42'nci maddelerinde, dış temsilde yetkinin ilan edilmesi ile sınırlarının anlaşılmasına karşın; iç temsilde bu sınırların tamamen temsil edilenin irade açıklamasına bağlı olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak, buradaki iç temsil yetkisinin, konunun başında anlatılan iç ilişkiden farklı olduğunu vurgulamak gerekmektedir. İç temsil yetkisi, en temel anlamıyla, temsil edilenden temsilciye direkt verilen bir yetki iken; iç ilişki ise temsil edilen ile temsilci arasındaki ilişkinin temeline dair bir tanımlamadır. Örneğin iç ilişki, temsilin vekâlet sözleşmesi mi tellallık sözleşmesi mi olduğuna göre değişen ve temsilcinin

[75] von Tuhr, **Op. Cit.**, p:348.

[76] Akyol, **Op. Cit.**, p:49; Eren, **Borçlar Hukuku**, p:486.

[77] Serozan, **Op. Cit.**, p: 407.

[78] Akyol, **Op. Cit.**, p:47.

[79] İnceoğlu, **Op. Cit.**, p:105.

yetkiyi kullandıktan sonra ücret alıp almayacağı gibi durumların belirlendiği bir ilişkiyi nitelemektedir[80].

Kanuni ve İradi Temsil

Yetkinin kaynağına göre ise temsil, iradi temsil[81] ve kanuni temsil olarak ikiye ayrılmaktadır. Çalışmanın devamında vergi hukuku özelinde ayrıca incelenecek olan bu temsil türleri en genel haliyle TBK'nın 41'inci maddesi kapsamında, temsil yetkisinin içeriğinin ve derecesinin kanun koyucu tarafından belirlendiği durumlarda kanuni temsil olarak anılırken; içeriğin ve sınırların kişi iradesi tarafından belirlendiği durumlarda ise iradi temsil olarak anılmaktadır.

Kanuni temsilin medeni hukukta en bilinen örneği velâyet ve vesayet kurumlarıdır[82]. Burada temsil yetkisi, velâyet veya vesayet kurumları kapsamında kanun koyucunun iradesi tarafından belirlenirken; iradi temsilde, ayrıca bir yetkilendirme işleminin varlığı gerekmektedir. Bu işlemde yetki veren taraf olabilmek için temsilin özelliğine uygun olarak birtakım ehliyet şartları aranmaktadır[83]. Örneğin, tam ehliyetsiz birinin temsil yetkisini iradi olarak belirleyeceği bir üçüncü şahsa devretmesi bu kapsamda mümkün değildir.

Diğer Temsil Türleri

Yukarıda bahsi geçen temsil türlerine ek olarak, literatürde yer alan başka temsil türleri de vardır. Temsil yetkisinin, bazı hallerde olmasa dahi, dürüstlük kuralı[84] ve güven teorisi kapsamında 'sanki verilmiş gibi' kabul edildiği durumlar bulunmaktadır. Temsil yetkisinin sona ermiş olduğu, ancak daha öncesinde var olan temsil belgelerine dayalı bir güven algısının yaratıldığı durumlarda, bu belgelere

[80] Akyol, **Op. Cit.**, p:48.

[81] Literatürde *"hukuki işleme dayanan temsil"* ve *"rızai temsil"* olarak da anılmaktadır.

[82] Erişgin, **Op. Cit.**, p:111.

[83] Serozan, **Op. Cit.**, p:407.

[84] Dürüstlük kuralından TMK'nın 2'nci maddesinde bahsedilmekle birlikte, tam bir kanuni tanımı yapılmamıştır. Literatürde ise dürüstlük kuralı, hak sahibinin haklarını kullanırken, makul ve orta zekaya sahip kişilerin aynı durumda göstereceği davranışa uygun olarak hareket edilmesini ifade eden bir kural olarak tanımlanmaktır (İhsan Erdoğan, A. Dilşad Keskin, **Türk Medeni Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, p:155).

güvenerek hukuki işleme taraf olan üçüncü şahısların kanun tarafından korunduğu TBK'nın 46'ncı ve 47'nci maddelerinde görülmektedir. Bu kapsamda gerçekte var olmayan ya da sona eren bir yetkinin varmış gibi işleme konu olması 'görünüşte temsil' veya 'hukuki görünüş temsili' olarak anılırken; bu temsile benzeyen, ancak temelde farklı olan 'katlanma temsili' ise temsil edilen kişinin, aslında temsilci olmayan kişinin yaptığı hukuki işlemi bilmesine rağmen buna müdahale etmemesinden kaynaklanan -zımnen oluşmuş- bir temsil türüdür[85].

Temsil türü olmadığı halde literatürde 'çift temsil' olarak anılan özel bir durumda ise temsil edenin, hem temsilci sıfatıyla hem de üçüncü şahsın temsilcisi sıfatıyla hukuki işleme taraf olduğu bir temsil ilişkisi söz konusu olmaktadır. Konut kira sözleşmesinin hem kiralayan hem de kiracı tarafını aynı kişinin temsil etmesi durumunda bu temsil ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Kanunen yasaklanmamıştır; ancak, bu temsilde taraflardan birinin menfaatini ön plana alınmaksızın, objektif bir işlem yapılması kural olarak beklenmektedir. Ayrıca, taraflarca verilmiş olan yetkinin böyle bir temsil yetkisini de kapsıyor olması gerekmektedir[86].

Diğer bir özellik arz eden durum ise temsil eden kişinin aynı zamanda hukuki işlemdeki üçüncü şahıs olması durumudur. Bu durum, 'temsilcinin kendisiyle sözleşme yapması' olarak anılmaktadır[87]. Kanunen yasak olmayan bu duruma literatürde çeşitli şekillerde yaklaşılmıştır. Örneğin, bir yetki devri sözleşmesi, temsil eden kişinin aynı zamanda üçüncü şahıs olmasına izin veren ve temsil edilenin zararına yol açmayacak nitelikte ise böyle bir hukuki ilişkinin kurulmasına bir engel yoktur[88]. Aynı şekilde, temsilcinin birden fazla kişiyi temsil etmesi durumunda da bu yetki geçerli olacaktır. Böyle bir durumda temsilcinin istisnasız her temsil ettiği kişinin ve kendisinin menfaatine uygun davranması veya bu tarz bir temsil için özel yetki alması

---

[85] Akyol, **Op. Cit.**, p:55 *["Hanno Merkt, **Die dogmatische Zuordnung der Duldungsvollmacht zwischen Rechtsgeschäft und Rechtsscheintatbestand,** 204. Bd., H. 5 (2004), 2004, pp:638-659"den aktarılmıştır].* Ayrıca qv: Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:207.

[86] Eren, **Borçlar Hukuku**, p:504.

[87] Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:179.

[88] Esener, **Borçlar Hukuku,** p:285.

gerekmektedir[89]. Özel yetki konusunda BGB'nin 181'inci maddesinde de benzer bir yaklaşımla, aksi izin verilmedikçe, temsil eden kişinin kendi adına veya başka bir üçüncü şahıs adına, temsilci sıfatı haricinde taraf olup bir hukuki işlem gerçekleştiremeyeceği hüküm altına alınmıştır[90].

Temsil edenin menfaatinin, temsil edileninkiyle örtüşmemesi durumunda ise temsile konu olan işlemin söz konusu temsilci tarafından gerçekleştirilmesi uygun olmayacaktır. Bu duruma TMK'nın 426'ncı maddesinden de örnek verilebilir. Madde kapsamında küçük veya kısıtlının menfaatiyle onu temsil eden kanuni temsilcinin menfaatinin çatışması durumunda vesayet makamı tarafından re'sen temsil kayyımı[91] atanacağı hüküm altına alınmıştır.

Tüm bu temsil ilişkisine ait kurallar çerçevesinde temsil yetkisinin kurulması ile temsil edilen kişinin iradi özerkliğinin tamamen ortadan kalkmaması gerekmektedir. Aksi halde bu şekilde geniş ve ölçülülük ilkesinden uzak bir yetkilendirme, medeni hukuktaki kişiliğin korunması hükümleriyle[92] uyuşmayacağı için geçerli olmayacaktır[93].

Temsil ilişkisinin kurulmasında diğer bir önemli nokta ise temsilcinin ehliyetidir. Örneğin, sadece bir iradeyi olduğu gibi başkasına aktarmakla mükellef olan yani irade beyanını ileten ulak/habercinin, ayırma gücüne sahip olması gerekmezken; temsilcinin ayırma gücü olması -en azından sınırlı ehliyetsiz olması- gerekmektedir. Zira, temsilci başkasının iradesini değil; temsil edilenin adına ve hesabına, kendi iradesini açıklayan kişidir[94].

---

[89] Serozan, **Op. Cit.**, p:409.

[90] BGB, §181 *"Insichgeschäft"*.

[91] Temsil kayyımlığı, sadece görevlendirildiği iş boyunca var olan kayyımlıktır. İşin bitmesiyle görev de son bulur (TMK, m.477).

[92] TMK, m.23: *"Kimse, hak ve fiil ehliyetlerinden kısmen de olsa vazgeçemez"* ve TBK, m.27:*"...kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür."*

[93] Serozan, **Op. Cit.**, p:408.

[94] Erişgin, **Op. Cit.**, p:111; Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:300.

Ülkemizdeki temsil ilişkisinin kurulması ve sınırlarının çizilmesinde bu kurallar geçerli olmakla birlikte, -uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla- özel hukuk kapsamında ve yabancılık unsuru barındıran bir temsil ilişkisinde hangi temsil hükümlerin uygulanacağı ve temsil yetkisinin niteliğinin ne olacağı ise Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul hukuku Hakkında Kanun'un[95] 30'uncu maddesinde belirlenmiştir. Buna göre, temsil edilen ile temsil eden arasında hukuki ilişkiden doğan bir temsil yetkisi söz konusuysa, bu yetkiye uygulanacak olan hukuk kuralları ne ise temsil yetkisi de o kurallara tabidir. Temsil edilen kişi, temsilcinin fiiline bağlı olarak üçüncü şahıslara karşı taahhüt altına girecekse, burada aranan kurallar temsilcinin iş yeri hukukunda geçerli olan kurallar olacaktır. Eğer temsilcinin bir iş yeri yoksa ya da üçüncü şahıs tarafından bilinmiyorsa o zaman -yetkisiz temsil dahi olsa- temsil yetkisinin kullanıldığı ülkenin kuralları geçerli olacaktır. Temsilci ile temsil edilen arasında bir hizmet akdi kurulmuşsa ve temsilcinin kendi işyeri bulunmuyorsa, temsil yetkisi bu kez temsil edilenin iş yerinin bulunduğu ülke kurallarınca sınırları çizilen bir yetki haline dönüşmektedir.

D- Temsil İlişkisinin Sona Ermesi

Temsil ilişkisi çeşitli hallerde sora erebilir. Bunlardan başlıcaları, temsilin belli bir iş ile sınırlandırıldığı durumlar için geçerli olmak üzere, temsile konu olan işin sona ermesi; temsilin süreli olması halinde, sürenin dolması; bozucu şarta bağlanan bir temsil durumunda, bozucu şartın gerçekleşmesi; temsile taraf olanlardan birinin (aksi kararlaştırılmadıkça ya da işin mahiyetinden tespit edilebilir olmadığı sürece) ölümü,[96] gaipliği, fiil ehliyetinin kaybı veya iflası, tüzel kişiler için ise tüzel kişiliğin sona ermesi[97] (ancak ölüm halinde süreli temsilde ve temsilin sona ermesi zarara neden olacak ise murisler ile temsil ilişkisine devam edilmesi mümkündür); temsil

[95] 5718 Sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, 26728 Sayılı ve 12/12/2007 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'MÖHUK' olarak anılacaktır].*

[96] Temsil kudretinin, temsil edilenin kendisine bağlı olmasından dolayı, temsil edilenin kendisinin isteği ile (miras veya vasiyet) devam etmesi nadir görülen bir durumdur qv: von Tuhr, **Op. Cit.**, p:355.

[97] Temsilin bu şekilde ortadan kalkması hallerinde tarafların karşılıklı kişisel haklarının saklı tutulacağı aynı maddenin son fıkrasında belirtilmektedir (TBK, m.43).

taraflarından birinin, temsil ilişkisi devam ederken fiil ehliyetinin kaybetmesi[98] durumlarıdır[99]. Elbette burada fiil ehliyetinin kaybı -örneğin kısıtlılık- halinde sona eren temsil, kısıtlılık durumunun kendisini ilgilendiren ve kanuni temsil kapsamında ele alınan vasilik kurumunu kapsamamaktadır.

Verilen temsil yetkisinin -hizmet, vekâlet, ortaklık sözleşmesi gibi sözleşmeler hariç tutulmak kaydıyla- temsil edilen tarafından her zaman sınırlanabilmesi ve geri alınabilmesi mümkün olmakla birlikte, sahip olunan bu haktan önceden feragat edilemeyeceği TBK'nın 42'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, mezkûr maddenin devamında, temsil yetkisine dair bildirimlere yönelik kurallar da belirlenmiştir. Buna göre, temsil edilen kişi, verdiği yetkiye ilişkin üçüncü şahıslara herhangi bir yolla bildirimde bulunmuş ise yetkiyi kısmen dahi olsa geri alırken de bildirimde bulunmalıdır. Aksi takdirde, iyi niyetli üçüncü şahıslara karşı bu yetkinin geri alındığı ileri sürülemez[100].

Temsilcinin yetkisinin sona erdiğini bilmemesi halinde ise yaptığı hukuki işlemlerin sonuçları temsil edilen üzerinde kalacaktır. Ancak bu kural, temsilcinin yetki bitimini, işleme taraf olan üçüncü şahısın bilmesi halinde geçerli değildir[101].

Ayrıca sayılan tüm bu hallerden farklı olarak, temsil eden veya temsil edilen kişinin bu ilişkiden vazgeçmesi/istifa etmesi ile temsil ilişkisinin sona ermesi de mümkündür. Ancak, 'mandatum in rem suam' temsil olarak anılan ve temsilcinin menfaati için temsil yetkisinin verilmesi[102] anlamına gelen anlayışa göre; bir vekâlet sözleşmesi varsa, bu sözleşmeden tek taraflı dönülmesi ile temsil yetkisinin ortadan

---

[98] Eren, **Borçlar Hukuku**, p:507-508.

[99] Bu hallerin gerçekleşmesine rağmen temsil devam ettirilirse, yetkisiz temsil hükümleri işlemeye başlayacaktır (Akyol, **Op. Cit.**, p:414).

[100] Ayrıca, TBK'nın 44'üncü maddesine göre; yetki, bir yetki belgesi ile temsil edene verilmiş ise temsilin sona ermesi halinde temsilci bu yetki belgesini iade etmekle yükümlüdür. Temsil edilen kişinin ya da halefinin bu belgenin geri alınması için gerekeni yapmamaları halinde ise bu kişiler, üçüncü şahısların olası zararlarını gidermekten sorumlu tutulmuşlardır.

[101] TBK, m.45.

[102] von Tuhr, **Op. Cit.**, p:335; Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:237.

kalkması mümkün değildir[103]. Bu şekildeki bir temsilin geri alınmasının TBK'nın 42'nci maddesi gereğince bir engel oluşturmayacağını; yalnızca yetkinin tek taraflı geri alınması durumunda temsilci açısından bir zarar ortaya çıkar ise temsil edilen ile iç ilişkisindeki aykırılıktan dolayı, tazminat istenmesinin mümkün olacağını da savunan görüşler bulunmaktadır[104]. Böyle bir temsil türüne az rastlanmakla birlikte, hisse senedi satışından sonra satın alan kişinin, satan kişiye banka hesabından para çekmek için verdiği yetki örnek gösterilebilir[105]. Aksi halde, hisse senetlerini üzerine geçirdikten sonra temsil edilen, bu işlemden karşılıksız kazanç sağlamak için tek taraflı temsil yetkisini geri çekerek işleme taraf olan diğer kişinin haksızlığa uğramasına sebebiyet vermesi, muhtemel sonuçlardan biri olabilirdi.

Temsil yetkisinin tek taraflı ve temsil edilen tarafından sona erdirilmesi durumunda, temsil edilen bunu temsil edene bildirmelidir. Bu temsil yetkisinin varlığından üçüncü şahısların haberdar olması durumunda aynı bildirim bu kişilere de yapılmalıdır. Aksi halde, bildirilmeyen ve ortadan kalkan temsil yetkisi ile yapılan işlemlerden doğan zararlar için sorumluluk söz konusu olacaktır[106]. Temsil yetkisi sona erdikten sonra veya hiç temsil yetkisi olmaksızın temsil edenin hukuki işleme taraf olması ve temsil edilence bu işlemin onanması durumunda ise işlemden doğan zararın telafisi için yetki olmaksızın temsil edilene başvurulabilecektir. Burada önemli olan, iyi niyetli üçüncü şahsın temsil yetkisinin varlığından haberdar olmamasıdır. Bildirim yapılmış ise zararın giderilmesine ilişkin talepte bulunulması aynı madde[107] kapsamında mümkün değildir.

Ayrıca, tüm bu anlatılanlar dışında, temsile açık olmayan -şahsın bizzat kendisine bağlı olan- evlenme, boşanma ya da evlat edinme gibi bazı hukuki işlemlerin varlığı da unutulmamalıdır[108]. Örneğin, evlilik durumunda evlendirme memuru nikah

---

[103] Cem Akbıyık, "Temsil Yetkisi ve Temel İlişki", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:55, Sayı:4, İstanbul, 1997, p:223/*dipnot:43a*.

[104] Oğuzman, Öz, **Loc. Cit.**

[105] Akyol, **Op. Cit.**, p:56.

[106] Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2010, p:153.

[107] TBK, m.47.

[108] Bu işlemler *"temsil düşmanı işlemler"* olarak da anılmaktadır qv: Akyol, **Op. Cit.**, p:11.

anında taraflara iradeleri sorarken burada bir temsil ilişkisi kurulması ve iradeyi temsil edenin açıklaması mümkün değildir. Aynı şekilde vasiyetnameler de -temsilci sıfatıyla- birinin yapacağı hukuki işlemlerden biri değildir[109].

III- Vergi Hukuku Özelinde Temsil Kavramı ve Hukuki Niteliği

Vergilendirme ilişkisi, devlet açısından bir yetkiyi; vergiyi ödeyenler bakımından ise bir ödevi ifade etmektedir[110]. Anayasa'nın[111] *"VI. Vergi Ödevi"* kenar başlıklı 73'üncü maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu kabul edilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde vergi ilişkisinin[112] taraflarının belirlenmesi önem arz etmektedir. İkinci bölümde açıklanacak olan bu ilişkinin alacaklı tarafında devlet veya tarh ve tahsil yetkisine sahip olmak kaydıyla kamu tüzel kişileri;[113] borçlu tarafında ise mükellefler bulunmaktadır. Vergi hukukunda temsil kavramı bu noktada öne çıkmaktadır. Çünkü vergi ödevlerini yerine getiren kişi, her durumda bizzat mükellef olmak zorunda değildir. Zira, vergi hukuku açısından vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından muhatap alınan kişi olarak tanımlanmakta[114] ve bu tanımdan da borçlu tarafta mükelleften farklı bir kişilerin de bulunabileceği anlaşılmaktadır. Ancak bu durum, verginin asıl borçlusunun mükellef olduğu gerçeğini değiştirmemektedir.

Vergi ödevi kapsamında tarafların hukuki nitelikleri, temsil ve sorumluluk ilişkisinin doğru kurulabilmesi açısından önem arz etmektedir. Nitekim, mükellef ve

---

[109] Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:221; Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:169.

[110] Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:131.

[111] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 17863 (Mükerrer) Sayılı ve 09/11/1982 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'Anayasa' olarak anılacaktır].*

[112] Esasen burada bir borç ilişkisi söz konusudur. Borç ilişkisi, en az iki taraf arasında var olan ve birinin diğerine karşı belirlenmiş bir davranışta bulunmasını yükümlü kılan hukuksal bağdır (Mesut Önen, **Hukukun Temel Kavramları**, 3.Baskı, İstanbul, Der Yayınevi, 1991, p:217). Ancak, verginin yapısı itibariyle, bu borç ilişkisi karşılıksızdır.

[113] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 15.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, p:73 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[114] VUK, m.8/2.

temsilci ile temsil yetkisini haiz olmayan kişilerin ilişkileri vergi ödevi bakımından farklılaşmaktadır.

Verginin alacaklı, yani aktif tarafında[115] vergilendirme yetkisini elinde bulunduran otorite bulunmaktadır; bu otorite, federe devlet yapılarında değişkenlik göstermekle birlikte[116] genel olarak devletin bizzat kendisini ve belirli ölçüde yetkilendirdiği kurumlardır. Yetkilendirilen kurumdan kasıt, kanunun çizdiği sınırlar dahilinde vergilendirme yetkisinin yürütme organına; tahsil yetkisinin ise mahalli idarelere devredilmesidir. Bunlar dışında üniter devlet anlayışında vergilendirme yetkisi merkezi devlete aittir[117].

Verginin borçlu, yani pasif tarafında ise mükellef veya onu temsil eden kişi ya da vergi sorumlusu bulunmaktadır. Vergilendirme ilişkisinin bu tarafında bulunan mükellef ve mükellef ile aynı konumda bulunmayan diğer aktörlerin farkına değinilmesi gerekmektedir. Çalışmanın ana konusunu oluşturan sorumluluk kurumu; mükellef ile bağlantılı, ancak farklı bir anlam taşıdığı için hukuki nitelik bakımından aynı olmayan aktörleri barındırmaktadır.

Hukuki anlamda verginin pasif tarafında mükellef (yükümlü) ve vergi sorumlusu bulunmaktadır. Mükellef, vergiyi doğuran olay ile arasında kurulan ilişkiye istinaden vergiyi kendi varlığından ödemekle yükümlü olan asıl kişi ve kurumlardır[118]. Zira, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi olmayan hiç kimse vergiyi ödemek zorunda değildir[119]. Vergi Usul Kanunu'nun[120] 8'inci maddesinde yer alan tanıma göre ise

---

[115] Erginay literatürdeki "süje" terimi yerine "taraf" teriminin, Neumark'ın da bu şekilde kullandığına vurgu yaparak VUK'ta geçtiği haliyle kullanılmasını savunmuştur qv: Akif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik, 1953, p:102 *[Çalışmanın devamında 'Erginay, Vergi Hukuku Prensipleri' olarak anılacaktır].*

[116] Örneğin, üniter yapıdaki ülkemizde kurumlar vergisi gelirleri doğrudan merkezi yönetim bütçe geliriyken; Almanya'da kurumlar vergisi, eyalet düzeyinde toplanan ve daha sonra kanuni ölçütler kapsamında federasyon ve eyaletler arasında paylaştırılan bir vergidir qv: Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **An ABC of Taxes (2016 Edition)**, 2016, p:47.

[117] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:73.

[118] Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, p:55.

[119] Günter Schmölders, **Genel Vergi Teorisi**, 4.Baskı, trans. by.: Salih Turhan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2149, Fakülteler Matbaası, 1976, p:88.

[120] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VUK' olarak anılacaktır].*

"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir".

Vergi kanunları tarafından mükellef sayılmak devletin vergilendirme yetkisine bağlı olmayı ifade etmektedir. Örneğin, vatandaşlık bağı bu bağlardan biridir. Ancak, bunun dışında vergilendirme işleminde borçlu tarafın, iktisadi bakımdan bağlı olması da sayılabilir. Bu kapsamda vatandaş ya da yabancı fark etmeksizin yerleşim yerinden de bağımsız olarak, kişilerin iktisadi faaliyette bulunmaları veya ilgili kanunlar uyarınca vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeleri yeterli olmaktadır[121].

Kanunda geçen bu mükellef tanımı, vergiyi ödeme görevini yani maddi ödevi; farklı hükümlere ayrıca dağılmakla birlikte, VUK'un 153'ncü maddesinden itibaren düzenlenenler ise şekli ödevleri ifade etmektedir[122]. Nitekim, temsil yetkisi şekli ödevleri de kapsadığı için bu ayrımın bilinmesi önem arz etmektedir.

Bu tanımlar doğrultusunda Öncel'e göre mükellefin iki niteliği bulunmaktadır. Bunlar;[123]

1- Vergi borcunu ödemek zorunda olması
2- Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmesi[124]

Ancak, kişilere ait bir vergi borcu doğmasa ve buna bağlı maddi ödevleri ortaya çıkmasa dahi, bu kişilerin yerine getirmek zorunda olduğu birtakım şekli ödevler vardır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun[125] 85'inci maddesinde sayılan mükelleflerin, vergilendirme dönemi içinde herhangi bir kazanç elde etmeseler dahi

---

[121] Erginay, **Vergi Hukuku**, p:58-60.

[122] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, p:74 *[Çalışmanın devamında 'Öncel et. al.' olarak anılacaktır]*. Vergi ödemenin VUK kapsamında bir ödev olmadığına dair görüşler için qv: İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016, p:172.

[123] Muallâ Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No:522. 1983, p:40 *[Çalışmanın devamında 'Öncel, Sorumluluk' olarak anılacaktır]*.

[124] Ancak, bu durum mirasçıların sorumluluğunda farklıdır. Zira, vergiyi doğuran olay murisin üzerinde meydana gelse de, verginin borçlusu varisler olmaktadır.

[125] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 06/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'GVK' olarak anılacaktır]*.

yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir[126]. Görüldüğü üzere maddi ödevin olmadığı durumlarda dahi kanunun belirttiği hallerde, şekli ödev tek başına bir vergi ödevi olarak ortaya çıkabilmektedir.

Vergi hukukunda temsil ilişkisi, bu vergi ödevlerini mükellefin bizzat kendisinin gerçekleştiremediği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Fiil ehliyetsizliği,[127] zamansızlık, sağlığın elverişsizliği, uzaklık gibi haller de bu durumlar arasında yer almaktadır[128].

Vergi sorumlusu[129] ise yine VUK'un 8'inci maddesinde yer alan tanım itibariyle, *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir".* Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere vergi borçlusu olan mükellef ile vergi sorumlusunu ayıran en önemli kriter, vergiyi doğuran olayın kimin şahsında gerçekleştiği hususudur. Gerçek ve tüzel kişiler, kamu kurumları, yabancı kuruluşlar da vergi mükellefi olabilir. Ancak, kanunilik ilkesi kapsamında her vergiyi doğuran olay, ilgili kanununda sayılmış[130] ve bu olayın kimin şahsında gerçekleşeceği de belirtilmiştir.

Ayrıca, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişi bakımından oluşan mükellefiyet, bu olayın kanunlarla yasaklanmış olması durumunda dahi doğmaktadır[131]. Örneğin, uyuşturucu madde satışı kanunen yasak olmakla birlikte; bu

---

[126] GVK, m.85:*"Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır."*

[127] Kısıtlı bir kişinin vergi borcuna yönelik ödevlerinin, vasisi tarafından yerine getirilmesi bu durumun örneklerinden biridir.

[128] Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, p:117.

[129] infra: 2. Bölüm/II.B.1.b. *"Vergi Ödeyicisi: Vergi Sorumlusu"*

[130] Örneğin, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay verginin konusunu oluşturan gelirin, gerçek kişi mükelleflerce elde edilmesidir. Verginin konusu ise GVK'nın 1 ve 2'nci maddelerinde açıklanmıştır. S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, p:13 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Türk Vergi Sistemi' olarak anılacaktır].*

[131] VUK, m.9: *"Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."* Bu durum, AO'nun 40'ıncı maddesinde de ele alınmıştır. Buna göre, tamamen veya kısmen vergilendirilebilir bir durumun, kanunlara ya da kamu politikasına aykırı olması, onun vergilendirilebilir olmasına etki etmemektedir qv: §40 *"Gesetz-oder sittenwidriges Handeln".* Gerçek olmayan (sahte) bir durum ise kanuna uygun olmayan durumlardan farklı olarak, gerçek bir işlemi gizlemek için yapılmışsa; böyle bir durumda gizlenen asıl işlem vergilendirme ilişkisinde belirleyici olmaktadır (§41"*Unwirksame Rechtsgeschäfte*"). Bu durum esasında vergi hukukunda

satıştan doğan kazanç, ticari kazanç hükmünde olup, GVK kapsamında vergilendirilecektir. Temeli, haksız rekabeti engelleme amacının yanı sıra genellik ile eşitlik ilkelerine de dayanan bu uygulamanın faaliyeti meşrulaştırdığı düşünülmemelidir[132]. Nitekim, vergilendirme kanunlara göre suç oluşturan fiilleri işleyenlerin ayrıca cezalandırılmasını engellememektedir.

Vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içinde kendisine vergi borcu düşen kişiler kanuni vergi yüklenicileri olurken, çeşitli ekonomik nedenlerle bu yükün başkasına geçme durumunda ise gerçek vergi yüklenicileri[133] ortaya çıkmaktadır. Burada mükellefin maddi ve şekli ödevleri bakımından özellikli durumlar söz konusudur. Ancak, unutulmamalıdır ki kanunun izin verdiği ölçüdeki mükellefiyet değişimlerinde, vergi ödevleri bakımından idareye muhatap olan kişiler kanuni yüklenicilerdir[134]. Bu kapsamda, vergilerin bir kısmı kanunda belirtilen kişi üzerinde kalır ve özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi dolaysız vergilerin yansıtılması mümkün olmaz. Bazı durumlarda ise kanun koyucu bizzat verginin başkasına yansıtılmasına izin vermektedir[135] ve bu noktada karşımıza 'aracı mükellef' çıkmaktadır[136].

Örneğin, katma değer vergisinde verginin mükellefi, kanunun saydığı işlemleri[137] gerçekleştiren kişiler iken; vergi, işlemden yararlanan tarafa yansıtılmaktadır ve bu durumda kanuni vergi yüklenicisi, kanunen vergiyi indirim

---

gerçek mahiyetin esas alınması anlamına gelen özün önceliği ilkesinin bir yansımasıdır. Çalışmanın kapsamına dahil olmayan ve literatürde ekonomik yaklaşım çerçevesinde ele alınan bu konu hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

[132] Taşkan, **Op. Cit.**, p:110.

[133] 'Gerçek' ibaresi kanun koyucunun idaresinden kaynaklansın ya da kaynaklanmasın, verginin yükünün fiilen üstlenildiğini ifade etmektedir.

[134] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:75. Bu durum açısından bazı ihtilaflı durumlar söz konusudur ve çalışmanın ikinci bölümünde incelenecektir.

[135] M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2014, p:60.

[136] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, p:36 *[Çalışmanın devamında 'Aksoy, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[137] 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563 Sayılı ve 02/11/1984 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KDVK' olarak anılacaktır],* m.1: *"1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı, 3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:…"*

konusu yapma hakkı tanınmayan nihai tüketiciler olmaktadır. Kanun koyucunun bu iradesinin temelinde, yararlanan tarafın (tüketicilerin) sayısının fazla olması ve buna bağlı olarak ortaya çıkması muhtemel denetim güçlükleri bulunmaktadır[138]. Ancak, vergi yükünün nihai olarak kimin üzerinde kalacağı konusunda kanun koyucunun iradesi dışında çeşitli makro ve mikro ekonomik faktörler de belirleyici olmaktadır[139]. Örneğin, gümrükten mal ihraç eden kişi gümrük vergisinin yükümlüsü iken, verginin satış fiyatına eklenmesi halinde, alıcıya yansıtılmış bir vergi söz konusu olmaktadır. Ancak kimi zaman vergi yükü, aracı mükellefin üzerinde kalırken; kimi zaman ise ekonomik gerekçelerle fiyat mekanizması sayesinde bu yük başkasına yansıtılabilmektedir. Böyle bir yansıtmanın gerçekleşip gerçekleşmemesinden mükellefiyet etkilenmemektedir. Yani aracı mükellef, gümrük vergisini fiyatın içine dahil edip vergi yükünden kurtulsa da verginin ödenmesinden ve bu vergiye ilişkin çeşitli ödevlerden yine de sorumlu olmaktadır[140]. Böylece, diğer ekonomik koşullar sabit kalmak kaydıyla, vergiyi ödeyen kişi ödediği bu vergiyi, kendi gelir ve servetinde bir azalma olmayacak şekilde başka kişilere devredebilir[141].

Esas olarak istenen durum, gerçek vergi taşıyıcısı ile kanuni vergi taşıyıcısının aynı kişi olmasıdır[142]. Fakat, gerek kanun koyucunun iradesi, gerekse belirtilen ekonomik gerekçeler dolayısıyla bu kişiler farklılaşırken; buna bağlı olarak başta kanuni temsilci olmak üzere diğer vergi sorumlularına yüklenen ödevler de farklılaşmaktadır. Bu farklılıkların iyi kavranması için ise temsil ilişkisinin, türlerine göre ne anlam ifade ettiğinin iyi bilinmesi gerekmektedir.

Vergi ile ilgili hak ve ödevler söz konusu olduğunda karşımıza iradi ve kanuni olmak üzere iki temsil türü ve bunlara bağlı çeşitli sorumluluklar çıkmaktadır. İradi temsilde, temsil edilenin istekleri kapsamında yetkilerin belirlenmesi ve iradi

---

[138] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:76.

[139] Yansıma, yansımanın temel şekilleri, yansımayı etkileyen mikro ve makro faktörler ile yansıma hipotezleri hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Turhan, **Op. Cit.**, p:276-316; Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Yayınları: 2565, İktisat Fakültesi Yayınları: 441, 1979, p:141-154.

[140] Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, p:144 *[Çalışmanın devamında 'Kaneti et. al.' olarak anılacaktır].*

[141] Turhan, **Op. Cit.**, p:277 *["Fölh, C., Das Steuerparadoxan, in: Finanzarchiv, HF., Bd. 17, 1957 vd."den aktarılmıştır].*

[142] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:98.

temsilcinin de kendisine yetki devreden kişilerin belirlediği çerçeveye uyma yükümlülüğü bulunmaktadır. Kaynağını kanunilik ilesinin oluşturduğu kanuni temsilde ise iradi temsilden farklı olarak, temsil edilenin iradesine bağlı olmaksızın kanuna dayanan bir yetki söz konusu olmakta ve temsil edilen kişi tarafından çizilecek bir sınıra ihtiyaç duyulmamaktadır[143].

Vergi hukukunda genel olarak mükelleflerin hak ve ödevleri bizzat kendilerine bağlanmakla birlikte, mükelleflerin kanunun öngördüğü şekillerde temsil edilmesi de mümkündür. Bu kapsamda kanun koyucu tarafından kanuni temsilci olarak belirlenmiş kişilerin vergi ödevlerini yerine getirmeleri bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir. Buna ek olarak herhangi bir kanuni zorunluluk bulunmasa dahi vergi ödevlerinin yerine getirilmesi için belirli şartlar dahilinde temsilci atanması da mümkündür[144].

A- Vergi Hukukunda İradi Temsil

Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafı olan mükelleflerin, vergi ödevine ilişkin yükümlülüklerini her zaman bizzat yerine getirmelerinin mümkün olmayabileceği durumların varlığı sonucu, ödevlerin üçüncü şahıslar tarafından yerine getirilmesi ihtiyacından daha önce bahsedilmişti. Bu gibi durumlarda temsil ve sorumluluk kurumları karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda en çok karşılaşılan temsil türü kanuni temsil olmakla birlikte, iradi temsil ile vergi ödevlerinin yerine getirilebildiği durumlar da söz konusudur.

Genel olarak iradi temsil süreci, mükelleflerin bir başkasına temsil yetkisi veya vekâlet devri ile başlamaktadır. Ancak bu işlemler, temsil yetkisi devrinin tek taraflı; vekâletin ise iki taraflı hukuki muamele olması açısından birbirinden ayrılmaktadır. Temsilde, temsil edilecek mükellefin kendi iradesi ile bir başkasının tek taraflı irade

---

[143] Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, p:7 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Kanuni Temsilci' olarak anılacaktır]*.

[144] Aksoy, **Vergi Hukuku**, s:39.

beyanıyla yetkili kıldığı bir hukuki ilişki söz konusu olurken;[145] vekâlet durumda, vekilin iradesinin de açıklandığı bir sözleşme (akit) bulunmaktadır. Vekil, iradeye konu olan bir işi yapmayı veya bir hizmeti görmeyi taahhüt etmektedir. Bu kapsamda vekâlet sözleşmesi, vekilin kendisine yüklenen işi yerine getirme konusunda borçlanmasına yöneliktir[146]. Temsil ilişkisinde ise temsilcinin temsil edilence verilen görevi yapma zorunluluğu bulunmamaktadır[147]. Ayrıca, genellikle vekâlet ve temsil yetkisinin aynı hukuki işlemde bulunmasından farklı olarak; doktrinde, temsil ve vekâlet ilişkisini aynı ilişkideki iç-dış görünüm olarak kabul etmeyen ve bu kapsamda vekâlet sözleşmesi olmaksızın temsil yetkisi verilebildiği gibi temsil yetkisi olmaksızın vekâlet sözleşmesinin kurulmasının mümkün olduğunu savunan görüşler de mevcuttur[148]. Ancak, von Tuhr'a göre vekâlet, temsil edilen tarafından gerçekleştirilen hukuki işlemden kaynaklanan bir temsil kudretidir[149].

Temsil ile vekâlet kavramlarının günümüzdeki farkı, daha önce de belirtildiği gibi Alman Hukukçu Laband tarafından yapılan ayrıma dayanmaktadır. TBK'nın 504'üncü maddesinde açıkça görüldüğü[150] üzere iki kavramın bir arada görülmesi çok sık rastlanan bir durum olsa da, zorunlu değildir. Bu iki kavram noterler tarafından

---

[145] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, p:112. Bu yetkili kılma durumu her zaman bir sözleşmeden ileri gelmek zorunda değildir. Nitekim, temsil yetkisinin dayanağı vekâletten daha soyut bir varlıktır. Bu bakımdan vekâletin hükümsüz kalması halleri dahi, temsil yetkisini hükümsüz kılmak için yeterli değildir. Örneğin, bir çocuğa verilen vekâlet, kanuni temsilcisinin onayı olmadığı için geçersiz olsa da temsil yetkisi varlığını sürdürmeye devam etmektedir. Ancak, gerek literatürde gerekse yargı kararlarında temsil ve vekâlet birbirleri yerlerine kullanılan kavramlar olmuştur (Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:175-176).

[146] TBK, m.502.

[147] Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, p:65 *[Çalışmanın devamında 'Erginay, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*; Söğütlü, **Op. Cit.**, p:282.

[148] von Tuhr, **Op. Cit.**, p:340; Akyol, **Op. Cit.**, p:92 *["Paul Laband, Die Stellvertretung bei dem Abschluss von Rechtsgeschaeften nach dem Allgemeinen Deutschen Handelsgesetzbuch, **Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht 10**, 1866, p:204"den aktarılmıştır]*. Ancak, temsil ve vekâlet ilişkisinin hukuki niteliği hakkında çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Laband'ın genel görüşünün zayıf olduğu nokta, Akyol'a göre kanuni temsilcilerin durumudur. Zira, kanuni temsilcinin yetkisi küçük ya da kısıtlının iradesinden değil, kanundan ileri gelmektedir. Ayrıca, diğer tartışmalar için qv: **Ibid**.

[149] von Tuhr, **Loc. Cit.**

[150] TBK, m.504: *"Vekâletin kapsamı, sözleşmede açıkça gösterilmemişse, görülecek işin niteliğine göre belirlenir. Vekâlet, özellikle vekilin üstlendiği işin görülmesi için gerekli hukuki işlemlerin yapılması yetkisini de kapsar. Vekil, özel olarak yetkili kılınmadıkça dava açamaz, sulh olamaz, hakeme başvuramaz, iflas, iflasın ertelenmesi ve konkordato talep edemez, kambiyo taahhüdünde bulunamaz, bağışlama yapamaz, kefil olamaz, taşınmazı devredemez ve bir hak ile sınırlandıramaz."*

düzenlenen ve temsil yetkisinin devrini kanıtlayan belgelere *"vekâletname"* denilmesi örneğinde olduğu gibi, günümüzde birbirleri yerine kullanılabilmektedir[151]. Geçmişte Mecelle'nin 1449'uncu maddesinde de vekâlet tanımı yapılmıştır. Buna göre, bir kişinin, başka bir kişi tarafından yerine geçirilmesi ve o işin kendisine bırakılması vekâlettir. İşi başkasına bırakan kişiye temsil olunan (müvekkil); işi, yerine geçtiği kişi adına yapacak olan kişiye ise temsilci (vekil) denir[152].

Temsil yetkisinin vekâlet sözleşmesi dışında, iç ilişkinin çerçevesini oluşturan ortaklık veya hizmet sözleşmesi ile devri de mümkün olduğu gibi, yazılı sözleşme olmadan temsil yetkisinin devredilmesi de mümkündür[153]. Örneğin, TBK'nın 531'inci maddesi kapsamında böyle bir durumda vekâlet hükümlerinin uygulanacağı *"İşsahibi yapılan işi uygun bulmuşsa, vekâlet hükümleri uygulanır"* ibaresiyle kanun koyucu tarafından kabul edilmiştir.

İradi temsil söz konusu olduğunda vergi hukukunda, borçlar hukuku hükümleri kapsamında temsilci veya vekilin beyanları, esas mükellefin beyanı gibi dikkate alınmakta; ancak, gerekli durumlarda vergi idaresi, iradi temsilciye gitmeksizin doğrudan temsil edilene yani asıl mükellefe gidebilmektedir[154]. Burada vekilin bir vergi sorumlusu olmadığını belirtmek gerekir. Vekil, mükellefin veya vergi sorumlusunun ödevlerini yerine getirmek üzere bir sözleşmeye dayalı olarak yetkilendirilmiş kişi iken; vergi sorumlusu, bizzat kanun tarafından vergi ödevlerini yerine getirmek için belirlenmiş kişidir[155]. Burada iradi temsilci olan vekilin, vergi

---

[151] Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:225.

[152] Mecelle, m.1449: *"Vekâlet: Bir kimse işini başkasına tefviz etmek ve ol işde anı kendine yerine ikame eylemekdir. Ol kimseye müvekkil ve yerine ikame eylediği kimesneye vekil ve ol işe müvekkelün bih denilir"*.

[153] Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:22.

[154] İstisna olarak gümrük vergisinde malın sahibi olmasa dahi gümrük beyannamesini veren kişi asıl mükellef sayılmaktadır ve vergi dairesi mal sahibine değil beyannameyi veren kişiye gitmektedir. qv: Erginay, **Vergi Hukuku**, p:65; Bedî N. Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1977, p:127 *[Çalışmanın devamında 'Feyzioğlu, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 23866 Sayılı ve 04/11/1999 Tarihli Resmi Gazete, m.181/2:*"İthalatta gümrük yükümlülüğünde yükümlü, beyan sahibidir. Dolaylı temsil durumunda, hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de yükümlüdür. Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutat olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır"*

[155] Sadık Kırbaş, "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", **Vergi Dünyası**, Temmuz, 1991, Sayı:119, (Çevrimiçi) http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-vekilin-konumu-ve-yetkileri-934, 02/03/2021 *[Çalışmanın devamında 'Kırbaş, Vekilin Konumu' olarak*

dairelerine karşı herhangi bir zorunlu bağı bulunmamakla birlikte; kanuni temsilcinin ise vergi ödevleri ve cezaları bakımından herhangi bir sözleşmeyi gerekçe göstererek sorumluluktan kurtulması mümkün değildir.

İradi temsil kurumuna, ağırlıklı olarak medeni hukuk ve borçlar hukuku alanında; sınırlı olarak da vergi hukukunda rastlanmaktadır. Kanuni temsil, Vergi Usul Kanunu[156] ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[157] kapsamında tanımlanırken; iradi temsil kavramına vergi hukukunda tanım olarak rastlanmamakla birlikte, bu temsili engelleyen bir hüküm de bulunmamaktadır[158]. Vergi işlem ve cezalarına yönelik vergi davalarında başvuruların Avukatlık Kanunu'nun 35'inci maddesi uyarınca vekil aracılığıyla yapılabilmesi bu durumun bir göstergesidir[159].

Danıştay'ın bir kararında vurgulandığı üzere, hukuk sistemimizde bir davanın takibi için temsilci, yani vekil tutma zorunluluğu yoktur. Vekil ile takip, takdire yani iradi temsile bırakılmıştır. Vekilin iradi temsilci olacağı hallere kanun kısıtlama getirerek sadece avukatların bu temsil yetkisini haiz oldukları ve ayrıca iradi temsil söz konusu olduğunda; temsilcinin temsil edilen için dava takibi yapabilmesinin vekâletin varlığına bağlandığına hükmedilmiştir[160].

---

anılacaktır]. Vekil, vergi sorumlusu olmadığı gibi, vekâlet sözleşmesi de vergi sorumluluğunu aktaran bir sözleşme olarak görülmemelidir. Zira bu sözleşme, idareye karşı ileri sürülmeksizin, vekili atayan mükellef veya vergi sorumlusunun maddi ve şekli ödevlerini yerine getiren bir temsilciyi belirlemektedir **(Ibid).**

[156] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VUK' olarak anılacaktır].*

[157] 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 8464 Sayılı ve 18/07/1953 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'AATUHK' olarak anılacaktır].*

[158] Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., 2018, p:56 *[Çalışmanın devamında 'Sarılı, Türk Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[159] 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, 13168 Sayılı ve 07/04/1969 Tarihli Resmi Gazete.

[160] Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:13/11/2000, E.:2000/3231, K.:2000/3840, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/07/2020. cf: Akyol, **Op. Cit.**, p:18: *"Usul Hukuku'nda avukatın yargılama sırasında duruşmada bulunması için verilen yetki temsil yetkisi değildir. Temsil yetkisi hukuki işlem yapmak için verilen bir yetkidir. Buna karşılık yargılama sırasında bir 'sulh sözleşmesi' yapmak üzere yetki verilirse bu temsil yetkisidir".* Ayrıca, p:21: "*Ceza Hukukunda ve Ceza Usul Hukukunda avukat sadece danışman değil, fakat aynı zamanda temsilcidir. Bir ayrılık noktası da, savunma avukatının sanığın yanında hareket etmesi, fakat onun yerine hareket etmemesidir. Başka bir deyişle ceza hukuku yargılamasında sanığın avukatı onu temsil etmez, başka bir deyişle onun nam ve hesabına hukuki işlem yapmaz*".

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özelgesinde ise farklı bir değerlendirme yapılarak vergi hukuku bakımından VUK'un 10'uncu maddesinde vekâlet akdine yer verilmediği belirtilmiş; ancak, çeşitli kanunlarda[161] bulunan vekâlet hükümleri ve doktrindeki yaklaşımlar göz önünde bulundurulduğunda genel ve özel vekâlet ile yapılabilecek işler ayrılmış, vergilendirme işleminin özel yetki aranan bir işlem sınıfında olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda kişinin, vergilendirme sürecine dahil olan tecil, terkin ve mahsuben iade dilekçeleri verme konusunda özel hüküm içeren bir vekâletname düzenlemesi gerektiği belirtilmiştir[162].

Ayrıca, vekâletnamenin geçerli olduğu süre de önemlidir. Zira, Danıştay'ın bir kararında, temyiz dilekçesinin verildiği tarihte vekâletnamenin süresinin geçmiş olmasına bağlı olarak; avukatın, mükellefi temsil yetkisi olmadığı gerekçesiyle temyiz talebi "*Olayda, temyiz dilekçesini verdiği tarihte vekâletname süresi geçmiş bulunan, dolayısıyla, davacıyı temsil yetkisi olmayan avukat tarafından yapılan temyiz talebinin incelenmesi mümkün değildir*" hükmü ile incelenmeden oybirliği ile reddedilmiştir[163].

Türk vergi hukukunda iradi temsilin yasaklılığına dair herhangi bir hüküm bulunmadığının diğer bir göstergesi VUK'un *"Tebliğ yapılacak kimseler"* kenar başlıklı 94'üncü maddesidir. Buna göre "*Tebliğ mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır* " cümlesinde

---

[161] Avukatlık Kanunu m.35, Gümrük Kanunu m.226, Türk Ticaret Kanunu m.100, m.116.

[162] Vekilin azledilmesi durumunda ise vergi dairesine bildirim gerekmektedir. B.07.1.GİB.4.06.18.02-3210-7920-146 Sayılı ve 18/03/2011 Tarihli Özelge, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr, 28/08/2020. Özelgede, VUK'un 10'uncu maddesinde vekâlet akdine yer verilmediği; ancak, Türk vergi sisteminde beyan esasının geçerli olduğu; asıl olması gerekenin, mükellefin işlemleri bizzat yapması gerektiği; buna karşın, özelgede sayılan kişilerin resmi dairelerdeki işleri, mükellefler adına takipte bulunma haklarının olduğu belirtilmiştir. Bu kişiler özgede, *"1- 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35'inci maddesine göre Avukatlar, 2- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 226'ncı maddesine göre gümrük müşavirleri, 3- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 100 ve 116'ncı maddelerinde yer alan 'Tellal' ve 'Acenta'lar, 4- 818 sayılı Borçlar Kanunun 416 ve 449'uncu maddelerinde yer alan 'Komisyoncu' ile 'Ticari Mümessil ve Diğer Ticari Vekiller', 5- 3568 sayılı Kanuna göre kendisine sorumluluk yüklenen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler"* olarak sayılmıştır (6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 818 sayılı Borçlar Kanunu ilga edilmiştir; ancak, günümüzde yürürlükte olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda da ilgili temsilcilere yönelik düzenlemeler yer almaktadır ve çalışmanın ilgili kısımlarında temsil yetkilerinin sınırı incelenecektir).

[163] Danıştay, 7. Daire, Karar Tarihi:18/12/1977, E.:1996/360, K.:1997/4767, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 28/02/2021.

umumi vekil[164] ile iradi temsilci kastedilerek bu kişilere de tebliğ yapılabileceği ifade edilmiştir[165]. Bu hükümde yer alan 'umumi' ibaresi temsilin niteliği bakımından önem arz etmektedir. Öyle ki, Danıştay'ın bir kararında, temsilcinin umumi vekâlete değil, özel vekâlete sahip olması ve bu bakımdan yetkisi bulunmaması nedeniyle kendisine tebliğ yapılamayacağı açıkça belirtilmiştir[166].

Ayrıca vergi hukuku açısından uzlaşmaya başvuru için daha önce VUK mülga ek 4'üncü madde[167] kapsamında mükellefin kendisi veya resmi vekâletini haiz vekilinin başvurması mümkün iken bu madde yürürlükten kalkmış; ancak güncel olarak, Uzlaşma Yönetmeliği'nin[168] 7'inci maddesi[169] ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin[170] 8'inci maddesinde de[171] iradi temsile yer verilmiştir. Bu düzenlemelerde, hakkında vergi incelemesi yapılan mükellefler uzlaşma talebi için, kendilerinin şahsen veya noter onaylı vekâletname ile vekilleri aracılığıyla başvuruda bulunabilecekleri belirtilmiştir. Ancak, vekâlet sözleşmeleri mükellefiyeti devreden özel sözleşmelerden farklıdır. Zira, mükellefiyet veya sorumluluk devreden sözleşmelerin vergi daireleri açısından, kanunda sayılan istisnalar haricinde, herhangi

---

[164] Umumi vekâlet, bir kimsenin kendisi adına iş yapabilmesi için üçüncü şahıslara verdiği genel vekâlet anlamına gelmektedir. Şafak, **Op. Cit**., p:617. Umumi vekil ise bu vekâletten doğan bir temsilcilik sıfatıdır.

[165] Öncel et. al., **Op. Cit.** p:77.

[166] Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:09/06/1999, E.:1998/4481, K.:1999/2394: *"...içeriği itibariyle düzenlenen vekaletnamenin umumi vekaletname olmadığı, özel vekaletname olarak düzenlendiği ve vekaletnamede bu kişiye verilen yetkiler arasında vergi ve ceza ihbarnamelerini tebellüğ etme yetkisi sayılmadığı tartışmasızdır. Bu durumda, şirketi belli konularda temsil etme yetkisi bulunan ...'ın şirketin umumi vekili olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle de umumi vekil olmayan, vergilendirme ile ilgili tebliğ evrakını almaya da yetkili bulunmayan bu kişiye yapılan tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığından söz edilmesi olanaksızdır"*, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 01/03/2021.

[167] VUK, Ek Madde 4 – (Ek: 19/2/1963-205/22 md.; Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

[168] Uzlaşma Yönetmeliği, 23600 Sayılı ve 03/02/1999 Tarihli Resmi Gazete.

[169] m.7: *"Uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi gerekmektedir…"*

[170] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli Resmi Gazete.

[171] m.8/1: *"Uzlaşma için nezdinde vergi incelemesi yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekâletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapana veya bağlı bulunduğu birime yahut ekip Başkanlığına başvurması şarttır."*

bir bağlayıcılığı yoktur[172]. Bu sözleşmeler ancak kanunda sayılan hallerle sınırlı olarak idareye karşı öne sürülebilir. VUK'un 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*" hükmünden iradi temsilin mümkün olduğu, yani kanun tarafından yasaklanmadığı; ancak, idareye karşı ileri sürülemeyeceği anlaşılmaktadır[173].

Örneğin, sekiz yaşındaki kızının kanuni temsilcisi sıfatıyla vergi ödevlerini yapan bir baba, bu ödevleri yerine getirmesi için bir başkasıyla sözleşme yapabilecektir. Ancak, temsilci tarafından sözleşme uyarınca yapılması gereken ödevler yapılmadığı takdirde; iradi temsilcilik için yapılan bu sözleşmenin bahsi geçen hüküm çerçevesinde idare açısından herhangi bir bağlayıcılığı olmayacaktır ve ilgili vergi dairesi gerekli işlem için yine veli sıfatıyla kanuni temsilci olan babayı muhatap alacaktır[174]. Böyle bir sözleşme, borçlar hukuku açısından bağlayıcıdır. Kanuni temsilcinin, sözleşme hükümlerine uymamama gerekçesiyle iradi temsilciye karşı iç ilişkide özel hukuk hükümlerine dayanarak tazminat talep etme veya rücu davası açabilme gibi çeşitli hakları bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere vergi kanunlarında vekâlet sözleşmesinin kapsamına ve usullerine yönelik bütüncül ve kesin bir hüküm bulunmamakla birlikte çeşitli kanun ve yönetmelikler çerçevesinde; vergi davalarında avukat tarafından temsil edilme, umumi vekillere tebliğ, vergi uzlaşmalarında noter onaylı vekâletnameye dayalı vekil başvurusu gibi çeşitli düzenlemeler mevcuttur.

Esasen kanuni temsilcilerin sorumluluğunu öngören VUK'un 10'uncu maddesindeki *"...tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir*" ifadesinde tüzel kişiliği bulunmayan

---

[172] Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku**, Birinci Cilt - Genel Esaslar, 2.Baskı, Ankara, Adım Yayınları, 1994, p:100. Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 21.Baskı, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2018, p:86 *[Çalışmanın devamında 'Kırbaş, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[173] Hatice Yurtsever, "Vergi Hukukunda İradi Temsil", **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık, 2013, p:116.

[174] Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, p:91 *[Çalışmanın devamında 'Kızılot et. al.' olarak anılacaktır].*

teşekküller[175] için iradi olarak seçilen bir temsilciye sorumluluk yüklenmesi söz konusudur. Bu kişiler iradi olarak seçilseler de, bu düzenleme dolayısıyla kanuni temsilci olarak kabul edilmektedir.

Tüm bu sayılan sebeplerden dolayı vergi ödevlerinin vekâleten yerine getirilmesine izin veren daha kesin düzenlemeler gerekmektedir[176]. Nitekim beyanname verme ödevinin vekil aracılığıyla yerine getirilip getirilemeyeceğine ilişkin VUK'ta herhangi bir kesin hüküm bulunmaması ve vekil tarafından imzalanan beyannamelere karşı -hiç verilmemiş gibi kabul edilerek- re'sen tarhiyat yoluna gidilmesine karşın doktrinde vekiller tarafından beyanname verilebileceğini destekler görüşlere rastlanmaktadır[177].

B- Vergi Hukukunda Kanuni Temsil

Vergi hukukunda kanuni temsil, mükellef ve vergi sorumluları tarafından yerine getirilmesi gereken vergi ödevlerinin, mükellef ve sorumluların medeni hak ehliyetini haiz olmaması -küçüklük, kısıtlılık vb.- nedeniyle, ödevlerin kanunun öngördüğü kişiler tarafından yerine getirilmesi halinde ortaya çıkan bir temsil türüdür[178]. Aynı şekilde, tüzel kişilerce vergi ödevlerinin yerine getirilmesi bakımından da kanuni temsil hükümleri geçerlidir[179]. Ancak, kanuni temsilcinin kimliği tüzel kişiliğin türüne göre farklılık göstermektedir. Görüldüğü üzere kanuni temsil, iradi

[175] Örneğin, adi ortaklıklar tüzel kişiliği haiz olmadıklarından, ortaklık bazında ayrı bir hak ehliyetleri de yoktur. TBK'nın 637 ve 638'inci maddelerinde bu ortaklık yapısındaki temsil hükümleri bakımından ortaklara çeşitli yükümlülükler getirilmiştir. Öyle ki, ortaklardan biri kendi adına ve ortaklık hesabına üçüncü şahıslarla hukuk bir işlem gerçekleştirirse bu kişilere karşı bizzat alacaklı veya borçlu olur. Ancak, bu işlemi kendi adına değil, ortaklık adına ya da tüm ortaklar adına gerçekleştirirse, diğer ortaklar sadece temsile ilişkin hükümlerle sınırlı olarak alacaklı veya borçlu olurlar. Farklı olarak, kendisine yönetim görevi verilen bir ortak, -önemli tasarruflar için getirilen kanuni şartlar saklı kalmak kaydıyla- ortaklığı temsil yetkisini haiz kabul edileceği de aynı maddelerde hükmedilmiştir. Bu kurallar çerçevesinde adi ortaklıkta temsil ilişkisinin bir sonucu olarak, ortaklar birlikte ya da temsilci aracılığıyla gerçekleştirdikleri hukuki işlemlere taraf olan üçüncü şahıslara karşı aksi kararlaştırılmadığı sürece müteselsilen sorumludur (TBK, m.637-638).

[176] Aksoy, **Vergi Hukuku**, p:41.

[177] Kırbaş, **Vergi Hukuku**, p:86.

[178] Aksoy, **Vergi Hukuku**, p:39.

[179] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:7

temsilden farklı olarak kaynağını vekâletname veya sözleşmeden değil bizzat kanunlardan almaktadır.

von Tuhr'a göre kanuni temsil, temsil edilenin kendi iradesinden kaynaklanmayan tüm temsil durumlarını kapsamaktadır. Ayrıca, tıpkı vekâlet sözleşmesinde olduğu gibi, kanuni temsil yetkisi de temsil eden ile temsil edilen arasında bir borç-alacak ilişkisi kurmaktadır. Temsil eden, bu ilişki sınırları içinde davranmak zorunda olduğu gibi, temsil edilenden de haklı bir ücret veya yapılan masrafların ödenmesini talep etme hakkına sahiptir[180].

Kanuni temsil, temsil edilen kişinin iradesinden bağımsızdır. Bu kapsamda temsil, bazı durumlarda kendiliğinden; bazı durumlarda ise yargı kararı veya hukuki işlemin kanuni bir sonucu olarak ortaya çıkar[181]. Örneğin, temsil edilen ile temsil eden arasındaki bağ, küçük-veli ilişkisinde olduğu gibi ebeveynlik bağından kaynaklanabilir. Böyle bir durumda ek bir talebe ya da işleme gerek olmaksızın kanuni temsilcinin varlığı kabul edilir. Benzer şekilde kısıtlı-vasi ilişkisinde olduğu gibi yargı kararından da kaynaklanabilir. Ayrıca, tüzel kişilerde olduğu gibi kanuni sınırlar içerisindeki sözleşmeden kaynaklanması da mümkündür. Ancak, hangi bağdan kaynaklandığından ziyade; temsilcinin, temsil yetkisini kanundan alıyor oluşu; kanuni temsili, iradi temsilden ayıran en önemli noktadır. Nitekim, temsilin asıl temelini, vasi sıfatının yargı kararı ile verilmesi değil, bu kararın verilebilmesine kanun tarafından müsaade edilmesi oluşturmaktadır[182].

Özel hukuk hükümleri kapsamında temsilcinin yaptığı iş ve işlemlerden kural olarak temsil edilen sorumlu olurken; vergi hukukunda, temsilcinin mükellef adına yaptığı işlemlerden temsil edenin bizzat kendisi, yani kanuni temsilci sorumlu olmaktadır[183]. Kanuni temsil yetkisini haiz olanlar ise gerçek kişiler için veli, vasi ve kayyım iken; tüzel kişiler için müdürler ve yönetim kurullarıdır[184]. Ancak, tüzel kişiler

[180] von Tuhr, **Op. Cit.**, p: 363 ve 364.

[181] Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:168.

[182] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:8.

[183] Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, p:87.

[184] Erginay, **Vergi Hukuku**, p:63.

için istisnai bir durum söz konusudur: Türk Ticaret Kanunu'nun[185] 359'uncu maddesinin *"Bir tüzel kişi yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişi de tescil ve ilan olunur…"* hükmü çerçevesinde, tüzel kişilerin anonim şirket yönetim kuruluna seçilmeleri ve dolayısıyla kanuni temsilci sayılabilmeleri mümkündür. Fıkranın devamında ise*"…ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğu, şirketin internet sitesinde hemen açıklanır. Tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişi toplantılara katılıp oy kullanabilir"* ifadesiyle söz konusu tüzel kişiliğin oy kullanma yetkisinin seçilecek tek bir gerçek kişiye ait olduğu hüküm altına alınsa da, yönetim kurulu üyesi sıfatını tüzel kişiliğin kendisi taşımaktadır[186].

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için diğer bir istisna, VUK'un 332'inci maddesinde de kanuni temsilin bir sonucu olarak, temsil edilen küçük ve kısıtlıların, temsilcinin hatasından kaynaklı vergi cezalarının muhatabı olmadığı ve asıl sorumluluğun temsilcide olduğu belirtilmiştir. Ancak, yine aynı kanunun 344'üncü maddesinde, kaçakçılık fiiliyle sebebiyet verilmiş vergi ziyaı cezalarında, 'suç ve cezaların şahsiliği ilkesi'[187] kapsamında suçu bizzat işleyenler ve buna iştirak edenlerin cezalandırılması öngörülmektedir.

Kanuni temsilciliğin devredilmesi, temsil faaliyetinin tamamı için mümkün olmamakla birlikte; çeşitli uzmanlık gerektiren durumların bir kısmı bakımından mümkün kılınmıştır. Bir vasinin vergi davasını avukat aracılığı ile takip etmesi veya işletmenin üçüncü şahısların temsiline bırakması gibi durumlar bu devre örnek gösterilebilir. Zira, hayatın olağan akışında bir kanuni temsilcinin her alanda teknik bilgiye sahip olması olası değildir. Bu nedenle kanuni temsilci, benzer durumlarda

[185] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846 Sayılı ve 14/02/2011 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'TTK' olarak anılacaktır].*

[186] Ahmet Emrah Geçer, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:129, 2017, p:110.

[187] qv: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 17863 (Mükerrer) Sayılı ve 09/11/1982 Tarihli Resmi Gazete, m.38 *[Çalışmanın devamında 'Anayasa' olarak anılacaktır]* ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 25611 Sayılı ve 12/10/2004 Tarihli Resmi Gazete, m.20 *[Çalışmanın devamında 'TCK' olarak anılacaktır].*

temsil yetkisini bir başka temsilciye çeşitli süre ve işlem sınırları içinde devredebilmektedir[188].

Tüzel kişilerde temsil organları kanun tarafından belirlenmektedir[189] ve yine kanunun müsaade ettiği hallerde ana sözleşme kapsamında ya da yönetim kurulu kararıyla temsil yetkisi devredilebilmektedir. Örneğin, anonim şirketler için, TTK'nın *"II-Temsil Yetkisi"* kenar başlıklı 370'inci maddesinde[190] yönetim kurulunca seçilen kurul üyelerine veya müdürlere ya da bunlar dışındaki kişilere dahi temsil yetkisinin devredebileceği belirtilmektedir. Ancak, bu kişilerin dışındakiler -yönetim kurulu üyesi olsa dahi- kanundaki sınırlara uymadıkları takdirde, mutlak suretle şirketin malvarlığından alınamayan vergi borçları için kanuni temsilci gibi sorumlu tutulamazlar[191].

Ayrıca, TTK hükümleri kapsamında temsil yetkisinin devrine ait sözleşmelerin vergi ödevlerini kapsamayacağı VUK'un 8'inci maddesinde belirtilmiştir. Kanunda özel olarak kabul edilen durumlar hariç olmak üzere, mükellefiyeti veya vergi sorumluğunu devreden özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamamaktadır. Buna göre, tüzel kişiliğe ait temsil yetkisinin sözleşme ile üçüncü şahıslara devredilmesi durumunda, olası vergi tarhiyatlarının bizzat mükellef veya vergi sorumlusu adına yapılacağı açıkça ortaya konmuştur.

Ancak, tüzel kişiliğin kanuni temsilcisinin kim olacağına yönelik sözleşme ile kanuni temsilci olarak belirlenen organların sorumluluğunu devredecekleri sözleşmenin birbirinden ayrılması gerekmektedir. İdare ve temsil yetkisi ve bu yetkiye bağlı olarak kazanılan kanuni temsilci sıfatı TTK'nın 370'inci maddesi hükümleri

---

[188] von Tuhr, **Op. Cit.**, p: 366.

[189] Tüzel kişiliğin organlarını oluşturan kişilerin irade açıklamaları, tüzel kişinin iradesi kabul edildiği gerekçesiyle gerçek kişilerde olan kanuni temsilci ve temsil edilen kişinin irade bağımsızlığının söz konusu olmaması nedeniyle aradaki ilişkiyi 'bir nevi kanuni temsilcilik' ilişkisi olarak vurgulayan ve kanuni temsilden biraz farklı değerlendiren görüşler de literatürde mevcuttur qv: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, p:67 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku' olarak anılacaktır].*

[190] TTK, m. 370/2: *"Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır."*

[191] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:29.

kapsamında sözleşme ile belirlenebilirken, kanuni temsilci sıfatını taşıyan kişilerin sözleşme ile sorumluluklarını başka kişilere devretmeleri mümkün olmamaktadır. Kısaca, kanuni temsilci sıfatı devredilebilirken, kanuni temsilcinin sorumlulukları devredilememektedir[192].

IV- Temsil ve Ehliyet İlişkisinin Hukuki Niteliği

Temsilin bazı hallerde bir başkasına sorumluluk yüklemek için yetersiz kaldığı durumlar söz konusudur. Böyle durumlar için temsil ve sorumluluk ilişkisinin, ehliyet bakımından ele alınması gerekmektedir. Oldukça geniş kapsamlı olan sorumluluk hukukunun anlaşılabilmesi ve vergi hukukunda sorumluluk bağlamında kanuni temsilcilere yüklenebilecek ödevlerin hukuki niteliğinin tespiti için gerek kendine özgü anlamı olan vergi ehliyetinin, gerekse diğer ehliyet türlerinin incelenmesi önem arz etmektedir.

Ayrıca, ehliyet ve temsil arasındaki ilişkinin yetki devri açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Temsil yetkisinin devrinin hukuki işlemlerde geçerlilik kazanması için devrin genel anlamda tam ehliyetli biri tarafından yapılması şarttır. Ancak, tam ehliyetli olmayan kişiler -örneğin, küçükler- kanuni temsilcileri aracılığıyla tam ehliyet gerektiren işlemleri yapabilir veya çeşitli kurallar çerçevesinde yine kanuni temsilcilerinin rızasıyla yetki devrini gerçekleştirebilirler[193]. Örneğin, tam ehliyetsiz bir kimsenin iradi temsilci ataması mümkün olmadığından, gerçekleştirilen hukuki işlemlerin ehliyetsiz kişinin kanuni temsilcisi bakımından ne ifade ettiğinin kavranması; ancak, ehliyet türlerine özgü hallerin bilinmesiyle mümkün olacaktır.

A- Ehliyet Kavramı ve Hukuki Niteliği

Ehliyet kavramı,[194] doktrinde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Hukukta ehliyet, kişiliği olan süjelerin birtakım haklardan yararlanma veya bu hakları kullanma, borç

[192] **Ibid.**, p:38. Temsil devri sonucu kanuni temsilci sıfatı kalkan bir yönetim kurulu üyesinin sorumluluğunun kalmayacağına ilişkin çeşitli Danıştay içtihadı için qv: **Ibid.**, p:34.

[193] Reisoğlu, **Op. Cit.**, p:147.

[194] İng: *capacity (qualification)*. Alm: *Befähigung.* Fr: *compétence, permis de conduire*.

ve yükümlülük ya da cezai sorumluluk altına girebilme yetileridir[195]. Ayrıca, medeni hakların kullanılmasına ek olarak mükellefiyet ve sorumluluk yüklenilebilmesi için gerekli unsurlardan biridir. Bu unsurun yokluk durumu, yani ehliyetsizlik ise, hukuk süjesinin haklarını kullanamaması, yetki ve sorumluluk alamaması halidir[196]. Yaş küçüklüğü ve kısıtlılık, bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

Kısaca ehliyet, gerçek ve tüzel kişilerin hakların ve borçların süjesi olabilme iktidarıdır. Kişiler, ehliyet sayesinde kendi aleyhlerine borçlar ve lehlerine alacaklar yaratabilirler[197].

Türk vergi hukukunda, ehliyet kavramı çeşitli kanunlarda benzer hükümler çerçevesinde ifade edilmektedir. Ancak öncelikle, medeni hukuk ve yargılama hukukuna ilişkin ehliyet türleri; ayrıca, çalışmanın esas konusunu oluşturan kanuni temsilcilerin sorumluluklarının sınırının iyi çizilebilmesi için yargıya ve idareye intikal eden vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecine ilişkin ehliyet türleri incelenecektir.

B- Genel Nitelikli Ehliyet Türleri ve Temsil İlişkisi

Hukuk literatüründe yer alan çeşitli ehliyet kavramları esas olarak TMK'da açıklanmış olmakla birlikte, gerek özel hukuk gerekse kamu hukuku alanında farklı ehliyet türleri de bulunmaktadır. Medeni hukuktaki hak ehliyetinin vergi hukukundaki karşılığı olan vergi ehliyeti kavramı ise VUK'ta tanımlanmaktadır.

Borç altına girebilme, hak sahibi olabilme ve bizzat irade ile hakları kullanabilme yeterliliğini ifade eden[198] ehliyet kavramı, hukukta genel olarak gerçek ve tüzel kişiler bakımından, haklara sahip olunmasına ve bu hakların kullanılabilmesine yönelik olarak hak ehliyeti ve fiil ehliyeti olmak üzere ikili bir

[195] Şafak, **Op. Cit.** p:117.

[196] Yelbaşı, **Op. Cit.** p:168.

[197] Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1983, p:116.

[198] Ömer Anayurt, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 17.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, p:273.

ayrım çerçevesinde incelenmektedir. Medeni hakları kullanma (fiil) ehliyeti, medeni haklara sahip olma (hak) ehliyetinin tamamlayıcısı ve gerçekleştiricisidir[199].

1- Hak Ehliyeti ve Temsil

Hak kavramı, hukuk tarafından korunan ve sahibine de bu korumadan yararlanma yetkisi veren menfaat anlamına gelmektedir[200]. Bu kapsamda hak, öznel bir yetkiyi; hukuk, nesnel bir kuralı ifade etmektedir[201]. Etimolojik olarak ise "hukuk", "hak" kelimesinin çoğulu olarak dilimize geçmiştir[202].

Hak ehliyeti[203] ise TMK'nın 8'inci maddesine göre, her bireyin hukuki sınırlar içinde birtakım haklara sahip olma ve borçları üstlenebilme[204] yetisi anlamına gelmektedir. Mezkûr kanunun 9'uncu maddesinde, bireylerin kendi fiilleriyle hak edinebilmeleri ve borç altına girebilmeleri anlamına gelen fiil ehliyeti[205] tanımlanmaktadır. Yani kişilerin kendi hareketlerine bağlı hukuki bir sonuç yaratma gücü olarak da tanımlanabilen fiil ehliyeti, hukuka aykırı bir davranıştan sorumlu tutulabilmek[206] için bir gerekliliktir. Bu kapsamda aynı kanunda, kişilerin kısıtlı ve

---

[199] Velidedeoğlu, Kaynar, **Op. Cit.**, p:75.

[200] M. Kemal Oğuzman, Nami Barlas, **Medenî Hukuk**, 24.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2018, p:139.

[201] A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 40.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, p:4.

[202] Yasemin Işıktaç, **Hukuk Felsefesi**, 6.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, p:451.

[203] Hak ehliyeti, Kıta Avrupası hukuk sisteminde kullanılan bir terim olmasına karşın Anglosakson hukuk sisteminde, her insanın doğal hukuk düzeni kapsamında zaten haklara sahip olduğu gerekçesiyle ayrı bir terim olarak kullanılmamaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Fatih Burak Uzun, "Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:2, 2016, p:14.

[204] Hakların ve yükümlülüklerin taşıyıcısı olabilme ehliyeti (Söğütlü, **Op. Cit.,** p:183).

[205] HMK'nın 50-51'inci maddelerinde bu iki ehliyet, "*medenî haklardan yararlanma ehliyeti*" ve "*medenî hakları kullanma ehliyeti*" olarak belirtilmiştir. Literatürde ise *"hukuki ehliyet"* ve *"medeni ehliyet"* olarak da anılmaktadır qv: Oktar, **Vergi Hukuku**, p:75-76; Erginay, **Vergi Hukuku**, p:61; Öncel et. al., **Op. Cit.** p:76. Ayrıca, hak ehliyeti, "*haklardan yararlanma ehliyeti*" ve fiil ehliyeti ise "*hakları kullanma ehliyeti*" olarak da anılmaktadır qv: Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, p:199 *[Çalışmanın devamında 'Karakoç, Genel Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*; Velidedeoğlu, Kaynar, **Op. Cit.**, p:75; Gözler, **Op. Cit**., p:181; Anayurt, **Op. Cit.**, p:275. Danıştay kararlarında fiil ehliyeti, "*istimal ehliyeti*" olarak da anılmaktadır qv: Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:13/11/2000, E.:2000/3231, K.:2000/3840; Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:27/03/2001, E.:2001/246, K.:2001/773, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr,02/03/2021.

[206] Gözübüyük, **Op. Cit.,** p:107.

ayırt etme gücünden yoksun olmamaları kaydıyla erginliğe[207] erişmeleri, fiil ehliyetine sahip olabilmeleri için TMK tarafından ön koşul olarak kabul edilmiştir. Bu açıdan kişinin, herhangi bir işlem yapmaksızın -kendiliğinden- hak ehliyetine sahip olması, hak ehliyetinin literatürde 'edilgen/pasif' olarak anılmasına sebep olmuştur[208]. Zira, hak ehliyetinde iradenin bir rolü bulunmazken fiil ehliyetinde ise tam tersi, irade ön plandadır[209]. Örneğin, hak ehliyetine sahip olan beş yaşındaki bir çocuk, kiraya verilen bir daireye miras yolu ile malik olabilir; ancak, fiil ehliyetine sahip olmadığı için kira sözleşmesi yapamaz[210].

Ayrıca, hak ehliyetinin kendiliğinden kazanılıyor oluşunun diğer bir sonucu ise insanlar arasında herhangi bir ayrım gözetilmemesi kapsamında, eşitlik ve sağ doğmuş olma koşuluyla anne karnındaki ceninin dahi bu ehliyetle doğması kapsamında,[211] genellik ilkelerinin sağlanmasıdır[212]. Bu durum, Anayasa'nın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesinin medeni hukuktaki yansıması olarak kabul edilmektedir[213]. Kural olarak genellik ve eşit ilkelerinin varlığına karşın; hak ehliyetinin kanunlar tarafından sınırlandırıldığı, yaş, cinsiyet, evlenme, yabancı olma ve ayırt etme gücüne sahip olup olmama durumları gibi bazı istisnaları da bulunmaktadır. Örneğin, yaş bakımından

[207] TMK, m.11: *"Erginlik onsekiz yaşın doldurulmasıyla başlar. Evlenme kişiyi ergin kılar".* Evlenmek için yaş sınırı ise 124'üncü madde kapsamında olağan hallerde on yedi; olağanüstü hallerde ise on altı olarak belirtilmişken; diğer ergin kılınma durumu ise 12'nci madde kapsamında *"Onbeş yaşını dolduran küçük, kendi isteği ve velisinin rızasıyla mahkemece ergin kılınabilir"* olarak hükmedilmiştir.

[208] Zafer Zeytin, Ömer Ergün, **Türk Medeni Hukuku**, 4.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, p:80; Anayurt, **Op. Cit.**, p:274.

[209] Anayurt, **Op. Cit.**, p:275; Öztan, **Op. Cit.**, p:243.

[210] Öztan, **Loc. Cit.**

[211] BGB'nin ilk maddesinde de kişinin doğumundan itibaren hak ehliyetine sahip olduğunu belirtmiştir qv: §1 *"Beginn der Rechtsfähigkeit".*

[212] Süleyman Yılmaz, Abdulkerim Yıldırım, **Medeni Hukuk-I**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, p:117.

[213] M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Saibe Oktay-Özdemir, **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 18.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, p:42 *[Çalışmanın devamında 'Oğuzman et. al.' olarak anılacaktır].*

evlenme,[214] vasiyet düzenleme,[215] miras sözleşmesi yapabilme,[216] vasi olma[217] gibi hallerde TMK ile getirilen sınırlamalar söz konusu iken; cinsiyet bakımından ise, boşandıktan sonra 300 gün (iddet müddeti) geçmeden evlenme yasağı,[218] soy bağının reddi hakkı,[219] gibi sınırlamalar söz konusudur. Kadının evlenince eşinin soyadını alması[220] da evliliğe bağlı ve eşitliği bozan bir istisnadır. Yabancı olma bakımından ise taşınmaz mülkiyeti kazanımlarında çeşitli özel şartların varlığı gerekmektedir. Ayrıca, haysiyetsiz hayat sürenler[221] ve bir yıl veya daha uzun süre hapis cezasına mahkum edilenler de yine hak ehliyeti bakımından çeşitli istisnai kısıtlamalara tabidirler[222].

Hak ehliyetinin objektif olarak her insan için aynı ve eşit olması sadece günümüzde ülkelerin kanunlarında değil, aynı zamanda Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948 tarihinde ilan edilen İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde[223] de açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre ilk maddede, insanların haklar bakımından eşit doğdukları vurgulanmıştır. Medeni hukukta -sağ ve tam doğmak koşuluyla- ana rahmine düştüğü anda, ceninin de hak ehliyetine sahip olduğunu belirtmiştir. Böylece kişilerin haklar bakımından hiçbir ayrım gözetmeksizin

---

[214] TMK, m.124:*"Erkek veya kadın onyedi yaşını doldurmadıkça evlenemez. Ancak, hâkim olağanüstü durumlarda ve pek önemli bir sebeple onaltı yaşını doldurmuş olan erkek veya kadının evlenmesine izin verebilir."*

[215] TMK, m.502: *"Vasiyet yapabilmek için ayırt etme gücüne sahip ve onbeş yaşını doldurmuş olmak gerekir."*

[216] TMK, m.503: *"Miras sözleşmesi yapabilmek için ayırt etme gücüne sahip ve ergin olmak, kısıtlı bulunmamak gerekir."*

[217] TMK, m.413: *"Vesayet makamı, bu görevi yapabilecek yetenekte olan bir ergini vasi olarak atar."*

[218] TMK, m.132: *"Evlilik sona ermişse, kadın, evliliğin sona ermesinden başlayarak üçyüz gün geçmedikçe evlenemez. Doğurmakla süre biter. Kadının önceki evliliğinden gebe olmadığının anlaşılması veya evliliği sona eren eşlerin yeniden birbiriyle evlenmek istemeleri hâllerinde mahkeme bu süreyi kaldırır."*

[219] TMK, m.286: *"Koca, soybağının reddi davasını açarak babalık karinesini çürütebilir. Bu dava ana ve çocuğa karşı açılır. Çocuk da dava hakkına sahiptir. Bu dava ana ve kocaya karşı açılır."* Annenin ise böyle bir hakkı bulunmamaktadır.

[220] TMK, m.187: *"Kadın, evlenmekle kocasının soyadını alır; ancak evlendirme memuruna veya daha sonra nüfus idaresine yapacağı yazılı başvuruyla kocasının soyadı önünde önceki soyadını da kullanabilir."*

[221] TMK, m.418: *"Kamu hizmetinden yasaklılar veya haysiyetsiz hayat sürenler"* vasi olamazlar.

[222] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:43-48; Anayurt, **Op. Cit.**, p:275.

[223] İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Birleşmiş Milletler, 10 Aralık 1948 Tarihli ve 217 A(III) Sayılı Karar, Ülkemizde 7217 Sayılı ve 27/05/1949 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

eşit ehliyete sahip olduklarını söylemek mümkündür. Ayrıca, Beyannamenin 6'ncı maddesinde ne olursa olsun herkese hukuki kişiliğin tanınacağı da belirtilmiştir.

Hak ehliyetinin insanlara kişi olmalarından farklı olarak hukuk düzeni tarafından ayrıca tanınması ilkesi Roma Hukuku'na dayanmaktadır. Zira, Roma Hukuku'nda kişi sayılmalarına rağmen, köleler hak ehliyetinden yoksunlardı ve bu durum kişi ile hak ehliyetinin ayrılmasına neden olmuştur[224]. Ancak, Roma Hukuku'nda kölelerin hukuki statüsünü belirtmek için yapılan kişi ve hak ehliyeti ayrımına günümüzde -köleliğin reddedilmesi kapsamında-[225] ihtiyaç duyulmaması gerekçesiyle, tıpkı İngiliz Hukukunda olduğu gibi, hak ehliyetinin 'kişi'den ayrı olarak varlığına gerek görmeyen[226] veya hak ehliyeti ile kişinin eşanlamlı olduğunu kabul eden[227] görüşler de mevcuttur.

Ehliyet kavramı sadece gerçek kişiler üzerine kurulmuş bir kavram değildir. Tüzel kişilerin de gerek hak gerekse fiil ehliyeti başta olmak üzere sahip oldukları çeşitli ehliyetler vardır. Uluslararası hukukta bir şirketin statüsü, kendisinin de kişi olduğu kabulünden yola çıkılarak; hukuki işlemlere taraf olabilmesi, kendi varlığının bulunabilmesi ve temsilcilere yetki devri sağlayabilmesi bakımından 'tüzel kişilik' (legal personality) kavramıyla ifade edilmektedir[228].

---

[224] Bunun temelinde, Roma Hukukunda hak ehliyetine sahip olabilmek için 'köle olmama' koşulu bulunmaktadır (diğer iki koşul ise, yabancı olmamak ve babanın egemenliği altında bulunmamaktır). Söğütlü, **Op. Cit.** p:192-193.

[225] İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, m.4: *"Hiç kimse kölelik veya kulluk altında bulundurulamaz kölelik ve köle ticareti her türlü şekliyle yasaktır"*; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, m.4: *"Hiç kimse köle ya da kul durumunda tutulamaz*" Avrupa Antlaşmaları Serisi, No.5, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf,17/21/2019.

[226] Ayrıntılı bilgi için qv: Uzun, **Op. Cit.**, p:15. Ancak, böyle bir uygulamada ceninin mirasçı olması konusunda birtakım problemlerin varlığı da ayrıca tartışma konusudur.

[227] Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:117; Anayurt, **Op. Cit.**, p:274; Enver Bozkurt, **Hukukun Temel Kavramları**, 13.Baskı, Ankara, Legem Yayıncılık, 2018, p:183. Zira, kişinin hukukta hak ve borçlara sahip olabilen varlık olarak tanımlanması da bunun bir göstergesidir (Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 17.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, p:179).

[228] John Armour, Henry Hansman, Reiner Kraakman, "The Essential Elements of Corporate Law: What is Corporate Law?", Harvard Law School Cambridge, MA 02138, Discussion Paper No. 643, 7/2009, p:8, (Çevrimiçi) http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/Kraakman_643.pdf, 05/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Armour et. al.' olarak anılacaktır]*.

Gerçek kişiler için geçerli olan bu hükümlere paralel olarak, yine TMK'nın 48'inci maddesinde hak ehliyeti bakımından tüzel kişilerin de[229] -cins, yaş hısımlık, gibi gerçek kişiye özgü olanlar hariç-[230] tüm hak ve borçlara ehil olduğu kabul edilmiştir[231]. Mezkûr kanunun devam maddelerinde ise tüzel kişilerin kanuna uygun ve kuruluşları için gerekli organların varlığı halinde fiil ehliyetine sahip olacakları belirtilmiştir.

Belirli kişi ve mal topluluklarının tüzel kişi sayılmasının nedeni, tüzel kişilerin farklı bir hak süjesi olarak görülmesidir. Bu yüzden de tüzel kişiler, kanuni kurallar dahilinde hak ehliyetini haizdir. Tüzel kişilerin ehliyet bakımından gerçek kişilerden ayrılışı, bu ehliyetin kullanılış şekline bağlı olarak ortaya çıkmaktadır[232].

Hak ehliyeti, gerçek kişiler açısından bakıldığında, kişiye tanınmış bir hakkın ifadesidir. Bu kapsamda hak ehliyetinin kaybedilmesi, ancak kişiliğin sona ermesi ile mümkün olmaktadır. Gerçek kişilerde bu durum ölüm olarak kabul görmekle birlikte; ölüm dışında, ölüm karinesi[233] ve gaiplik[234] durumlarında da hak ehliyetinin ortadan

---

[229] Tüzel kişilerin temsil, ehliyet ve sorumluluklarına ilişkin özellik arz eden durumlar çalışmanın üçüncü bölümünde tarihi süreç içinde incelenecektir.

[230] Gerçek kişiye özgü olan haklar: Milletvekili seçme ve seçilme hakkı, evlenme hakkı, hısımlıktan doğan haklar, vücut tamlığına dair haklar, ölüme bağlı tasarruf yapabilme hakkı. Buna karşın bazı haklar da sadece tüzel kişiye aittir. Bunlar: üyelere karşı haklar, disiplin cezası verme hakkı, tüzüğe uygun davranılmasını isteme hakkı, vergi kanunlarınca tanınmış muafiyet ve istisnalardan yararlanma hakkı (Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:152).

[231] Tüzel kişilerin hak ehliyetinin, tüzel kişiliğin amacıyla sınırlı olup olmadığına yönelik literatürde çeşitli tartışmalar bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:302; Ömer Ergün, **Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinin Ehliyet Durumu**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, p:122 ve 166 *[Çalışmanın devamında 'Ergün, Medeni Hukuk' olarak anılacaktır].*

[232] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:299-300.

[233] TMK, m.31: *"Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır."*

[234] TMK, m.32: *"Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir."* Böyle bir durumda mezkûr kanunun 426'ncı maddesi kapsamında temsilci atanır.

kalkması söz konusudur[235]. Ayrıca, kişinin hak ehliyetinin tamamından veya bir kısmından vazgeçmesi mümkün değildir[236].

Nitekim, Danıştay kararında da:

> *"...sağ doğmak koşulu ile ana rahmine düştüğü andan ölüm anına dek her Türkiye Cumhuriyeti vatandaşının kural olarak medeni haklardan istifade ehliyeti bulunmaktadır. Ancak istimal ehliyeti de denilen medeni hakları kullanma ehliyetinde vatandaş olma koşulu yeterli değildir. Fiil ehliyeti bazı durumlarda sınırlı tutulmuş, bazı durumlarda ise tamamen kaldırılmıştır. Sadece reşit ve mümeyyiz (sezgin) olup mahcur (kısıtlı) olmayanlar tam fiil ehliyetine sahiptirler. Bu kişiler, fiil ehliyetini bizzat kullanabilecekleri gibi atadıkları (seçtikleri) bir temsilci (vekil) aracılığı ile de kullanabilirler."*

denilmek suretiyle ehliyet ve temsilin birbirlerini etkileyen kavramlar olduğu belirtilmiştir[237].

2- Fiil Ehliyeti ve Temsil

Fiil ehliyeti,[238] kişilerin hak ve borç altına girebilmeleri şeklinde tanımlandığından; bu ehliyet, bir kişinin kendi iradesiyle hukuki sonuç yaratabilmesi anlamına gelmekte ve bu yüzden de 'hak kazanabilme' ve 'yükümlülük altına girebilme' ehliyeti olarak da anılmaktadır. Burada önemli olan, hak kazanma veya borç altına girmekten ziyade; bu eylemleri kişinin kendi iradesine bağlı fiillerle gerçekleştirebilmesidir[239]. Hak ehliyetinin kullanımı fiil ehliyetinin varlığına bağlanmıştır. Bu kapsamda kişilerin hak ehliyetine sahip olmaları, onlara tanınan hakları bizzat kullanabilecekleri anlamına gelmemektir. Bunun için ayrıca fiil

---

[235] Uzun, **Op. Cit.**, p:25. Tüzel kişiler için ortadan kalkma için üç şekilde gerçekleşebilir; tüzel kişiliğin türüne bağlı olarak ilgili kanunda belirtilen şekilde kendiliğinden sona erme, fesih ile sona erme ve mahkeme kararı ile sona erme qv: Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:322.

[236] Bilge Öztan, **Medenî Hukuk'un Temel Kavramları**, 43.Baskı, Ankara, Turhan Polat Eğitim Vakfı İktisadi İşletmesi, 2019, p:239.

[237] Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:13/11/2000, E.:2000/3231, K.:2000/3840, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 02/03/2021.

[238] Fiil ehliyetini, hukuki işlem ehliyeti, haksız fiillerden sorumlu olma ehliyeti ve dava ehliyeti olarak üçe ayıran görüşler (Gözler, **Op. Cit.**, p:182) olduğu gibi; dava ehliyetini, medeni hukuktaki fiil ehliyetinin medeni usul hukukundaki biçimi olarak kabul eden görüşler de (Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:217) bulunmaktadır.

[239] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:49; Bozkurt, **Op. Cit.**, p:184.

ehliyetine de sahip olmaları gerekmektedir[240]. Örneğin, hak ehliyetine sahip olduğu halde fiil ehliyeti bulunmayan bir gerçek kişinin, hakkı ile fiili arasında ilişki kurabilmesi için kanuni temsilciye ihtiyacı bulunmaktadır. Böylece kanuni temsilcinin fiil ehliyeti, söz konusu gerçek kişinin hak ehliyetini kullanmasına izin vererek borç altına girmesine imkan tanır[241].

Hukukumuzda hak ehliyetinin sınırlandırılması mümkün değilken, fiil ehliyetinin sınırlandırıldığı bazı durumlar kanunda sayılmıştır;

[240] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:75.

[241] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, p:108 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz et. al' olarak anılacaktır].*

Tam ehliyetliler; ayırt etme gücünü haiz[242] ve ergin (reşit)[243] olan, aynı zamanda da kısıtlı bulunmayan[244] kişilerdir[245]. Bu kişiler, tüm hukuki işlemlerini başka bir kişinin iznine tabi olmaksızın tek başlarına yapabilir[246] ve hukuka aykırı eylemlerinden de sorumlu tutulurlar. Tüm hukuki işlemlerini bizzat yapabilir olmalarının yanında, bu kişiler isterlerse temsilci ile yapılabilen işler için kendi yerlerine temsilci tayin edebilirler[247].

Sınırlı ehliyetliler; tıpkı tam ehliyetliler gibi, ayırt etme gücünü haiz ve ergin olan kişilerdir. Ayrıca, bu kişiler kısıtlı da değildir. Sadece, tam ehliyetli olmalarına karşın, sadece belirli konularda ehliyetleri sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda, asli olarak

---

[242] TMK'nın 13'üncü maddesinde ayırt etme gücü açıklanmıştır. Buna göre, akıl hastalığı/zayıflığı ya da yaş küçüklüğü veya sarhoşluk gibi nedenlerle makul bir davranış sergilemekten yoksun olmayanlar ayırt etme gücünü haizdir. Ayrıntılı bilgi için qv: Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:119. Bu hallerin tahdidi olduğu düşünülmemelidir. Zira, ateşli hastalık, hipnotize edilme, uyutulma gibi durumlarda da aynı hüküm geçerli olmaktadır. Ancak, ayırt etme gücünün akla uygun davranabilme ve yaptıklarının nedenlerini ve ortaya çıkabileceği sonuçlarını bilme yeteneği olduğu düşünüldüğünde nispi bir kavram olması bakımından somut olaylara göre araştırılması gerekmektedir. Her ne kadar TMK'da akıl hastalığı, ayırt etme gücünden yoksun olanların örneklenmesinde kullanılmışsa da 'her akıl hastası ayırt etme gücünden yoksun' demek doğru değildir qv: O. Gökhan Antalya, Murat Topuz, **Medeni Hukuk**, 3.Baskı, Marmara Hukuk Yorumu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, p:249.

[243] TMK'nın 11'inci maddesinde erginliğin tanımı yapılmıştır. Buna göre, on sekiz yaşının doldurulmasıyla erginlik başlamaktadır. Ancak, mezkûr kanunun 12'nci maddesi uyarınca bir küçük on beş yaşını doldurduğunda kendi isteği ve velisinin rızası olması koşuluyla mahkemece de ergin kılınabilmektedir. Bunlar dışında evlenmek de kişiyi on sekiz yaşına gelmeden ergin kılabilir. Böyle bir erginlik kişiye, her hakkı sağlamamaktadır. Örneğin, sürücü ehliyeti almak için kişi on sekiz yaşını beklemek zorundadır. TMK'nın124'üncü maddesine göre on yedi yaşını dolduranlar veya gerekli sebeplere ve koşullara bağlı olarak hakim tarafından izin verilen on altı yaşını dolduranlar da evlilik nedeniyle ergin sayılır. Bu durum literatürde 'fevkalade evlenme erginliği' olarak anılmaktadır qv: Bozkurt, **Op. Cit.**, p:185. Ek bilgi: Mecelle'nin 947'nci maddesine göre; ergin, varlığını koruma bakımından savurganlıktan uzak durarak dikkatli davranan kişi olarak tanımlanmıştır. Mecelle, **Op. Cit.**, p:302. Örneğin, on beş yaşındaki ayırt etme gücünü haiz ve mahkeme kararı ile ergin kılınmış birinin evlenmesi, evliliğin olağanüstü yaş sınırının da altında olduğundan her ne kadar mahkeme tarafından ergin kılınmış da olsa bu kişi kanunun aradığı fiil ehliyeti şartını sağlayamamaktadır qv: Aslı Makaracı, Seda Öktem Çevik, Gülen Sinem Tek, Ş. Deren Gündüz, **Medeni Hukuk Temel Kavramlar ve Kişiler Hukuku Pratik Kitabı**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2020, p:80 *[Çalışmanın devamında 'Makaracı et. al.' olarak anılacaktır].*

[244] TMK'nın üçüncü kısım ikinci ayrımındaki *"B. Kısıtlama"* kenar başlığı altında kısıtlılık halleri sayılmıştır; 405'inci ve devam maddelerine göre kısıtlama nedenleri temelde şunlardır: Akıl hastalığı, kötü yaşam tarzı, kötü yönetim, alkol ve keyif verici madde bağımlılığı, bir yıl ya da daha uzun süreli özgürlüğü bağlayıcı ceza. Ayrıca yaşlılık, engellilik, deneyimsizlik, ağır hastalık gibi hallerde de talep üzerine kısıtlama kararı verilebilir.

[245] İki olumlu bir olumsuz şart olmak üzere, bu üç şartın birinin veya birden fazlasının eksik olması halinde ortaya çıkacak sonuçlar için qv: Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:80-82.

[246] Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:123; Gözler, **Op. Cit.**, p:185; Öztan, **Op. Cit.**, p:261.

[247] Bozkurt, **Op. Cit.**, p:186.

ehliyetli olsalar da istisnai olarak ehliyetsizlerdir. Örneğin, evliler[248] ve kendisine yasal danışman atananlar[249] bu gruba dahildir[250].

Sınırlı ehliyetsizler; sınırlı ehliyetlilerin aksine, esasen ehliyetleri olmayan, ancak kısmen ehliyet sahibi olarak kabul edilen kişilerdir. Ayırt etme gücünü haiz olan ancak küçük[251] ve kısıtlı[252] olanlar bu grupta yer almaktadır. Örneğin, aklı başında olan on yedi yaşındaki bir çocuk veya aklı başında olup savurganlık nedeniyle kısıtlanmış kırk yaşındaki bir kişi sınırlı ehliyetsizdir[253]. TMK'nın 16'ncı maddesinde, bu kişilerin -karşılıksız kazanım ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanma hariç- kanuni temsilci rızası olmaksızın kendi işlemleriyle borç altına giremeyecekleri; ancak, haksız fillerinden sorumlu olacakları belirtilmektedir.

Görüldüğü üzere sınırlı ehliyetsizler, asli olarak ehliyetsiz olsalar da istisnai olarak ehliyetlidir[254]. Bu kişiler, borç altına girecekleri hukuki işlemler için veya bir davada taraf olabilmek için kanuni temsilcilerinin rızasını almak zorundadırlar. Aksi takdirde, rıza alınana kadar ilgili işlem 'askıda geçersiz' olur ve rızanın alınamaması

---

[248] TMK, m.199.

[249] Oy ve yönetim danışmanlığı olmak üzere iki tür yasal danışmanlık vardır (TMK, m.429). Ayrıca, karma danışmanlık olarak üçüncü bir türe yer veren görüşler de literatürde mevcuttur (Öztan, **Op. Cit.**, p:276). Bu durum çalışmanın devamında anlatılacak olan kanuni temsilci sıfatı ile karıştırılmamalıdır. Kanunda yapılamayacağı sayılan işlemlerin sınırlı ehliyetli kişi tarafından yapılması halinde tek taraflı bağlamazlık yaptırımı söz konusu olur. Yani işlem karşı tarafı bağlasa da, sınırlı ehliyetli kişiyi bağlamayacaktır. Çünkü kanunda sayılan işlemler, atanan bu yasal danışman tarafından yapılmaz, yasal danışmanın onayından sonra sınırlı ehliyetsizin kendisi tarafından bizzat yapıldığı için kanuni temsilciden ayrılır (Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:125). Yani yasal/kanuni danışman, kanuni temsilci demek değildir (Anayurt, **Op. Cit.**, p:283).

[250] Antalya, Topuz, **Op. Cit.**, p:253; Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:123; Anayurt, **Op. Cit.**, p:282; Bozkurt, **Op. Cit.**, p:186.

[251] Mecelle'nin 943'üncü maddesine göre ayırt etme gücü olmayan küçük, alım-satım işleminden anlamayan ve bir işlemin yarısının açıkça aldatmacalı bir işlem olduğunu anlayamayacak çocuk olarak tanımlanmıştır. Bunu ayırabilecek küçüğe ise ayırt etme gücü olan küçük denilmektedir (Mecelle, **Op. Cit.**, p:301).

[252] 'mümeyyiz küçük' ve 'mümeyyiz mahcur' olarak da anılmaktadırlar. 'mümeyyiz' ise 'sezgin' anlamında kullanılmaktadır qv: Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:13/11/2000, E.:2000/3231, K.:2000/3840, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 02/03/2021. Mecelle'nin 941'inci maddesine göre kısıtlılık, bir kişinin işlem yapmaktan yasaklanması olarak tanımlanmıştır (Mecelle, **Op. Cit.**, p:301).

[253] Gözler, **Op. Cit.**, p:186.

[254] Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:125; Bozkurt, **Op. Cit.**, p:188.

halinde işlem 'kesin hükümsüz' hale gelir[255]. Ancak, bu kişiler; bağış yapma, kefil olma ve vakıf kurma gibi kanunda özellikle belirtilen işlemleri temsilcilerinin rızası olsa dahi gerçekleştiremezler. Bununla birlikte, temsilcisinin rızasından bağımsız olarak karşılıksız kazanımların (ivazsız iktisap) tarafı olabilirler[256].

Tam ehliyetsizler ise TMK'nın 14'üncü maddesinde tanımlanan 'fiil ehliyetsizliği'nin sınırında bulunan kişilerdir. Yani fiil ehliyetleri - ayırt etme güçleri olmadığından- yoktur. Bu kişilerin küçük ya da kısıtlı olması da şart değildir. Zira mezkûr maddede 'ayırt etme gücü bulunmayanların', 'küçüklerin' ve 'kısıtlıların' fiil ehliyeti bulunmadığı ayrı ayrı sayılarak belirtilmiştir. Söz konusu bu kişilerin kanuni temsilcilerinin rızasıyla dahi şahsen bir hukuki işlem kurmaları mümkün değildir[257]. Öyle ki, işlem kurmaları halinde karşı tarafın iyi niyetli olması da bu durumu değiştirmemektedir[258]. Kanun koyucu, bir iyi niyetli ile tam ehliyetsizin yaptığı işlemde tam ehliyetsizi korumaktadır ve bu yüzden işlem geçersiz olmakla birlikte, tespit davasına konu edilebilmektedir. İşlem yapıldığı andan itibaren geçersiz olduğundan hakimin iptal kararı vermesine dahi gerek yoktur[259]. Küçük ve kısıtlılar için onlar adına ve hesabına hareket eden kanuni temsilcileri olduğundan; işlemler, bu temsilciler aracılığıyla yürütülür[260].

Tam ehliyetsizler için genel kural bu şekilde olsa da, TMK'nın 15'inci maddesinde, kanunda belirtilen bazı ayrık durumların olduğu anlaşılmaktadır[261]. Bu kapsamda tam ehliyetsizlerin, mirasçı olabilmeleri, lokantada yedikleri yemeğin bedelini ödemekle yükümlü olmaları, yaptıkları evlilikten doğan çocukların evlilik içinde doğmuş sayılması bu durumlara örnek gösterilebilir. Ancak, ayırt etme gücü

---

[255] Antalya, Topuz, **Op. Cit.**, p:254.

[256] Gözler, **Op. Cit.**, p:186-187; Bozkurt, **Op. Cit.**, p:188-189.

[257] Ancak, bu kişiler yargı kararları sayesinde; örneğin, kanuni temsilcinin vasıtasıyla boşanma davası açabilirler. Zira, genel kural olarak tam ehliyetsizlerin dava ehliyeti yoktur (Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:129).

[258] Antalya, Topuz, **Op. Cit.**, p:253.

[259] Öztan, **Op. Cit.**, p:261.

[260] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:82.

[261] TMK, m.15: *"Kanunda gösterilen ayrık durumlar saklı kalmak üzere, ayırt etme gücü bulunmayan kimsenin fiilleri hukukî sonuç doğurmaz."*

bulunmayan tam ehliyetsiz bir kişinin bu duruma düşmeden önce gerçekleştirdiği hukuki işlemlere karşı sorumluluğu tam ehliyetsizken de devam etmektedir. Ayrıca, kusursuz sorumluluk hallerinin veya hakkaniyetin söz konusu olduğu durumlarda da yine sorumlu tutulabilmektedirler[262]. Fakat kural olarak bu kişilerin haksız fiil ehliyetleri bulunmamaktadır[263].

Tam ehliyetsizler, kanuni temsilcileri tarafından temsil edildiklerinden, bu temsilciler aracılığıyla hukuki işlemlerini yapabilirler. Ancak, kanun koyucu bu işlemlere bazı sınırlamalar getirmiştir. Bunların başında kişiye sıkı sıkıya bağlı haklar[264] gelmektedir[265]. Örneğin, on yaşındaki bir küçüğün velisinin, küçüğün vücut bütünlüğünün bozacak bir işlem yapması mümkün değildir; kanuni temsilcisi, temsil ettiği on yaşındaki bir küçük adına kefil olamaz ya da küçüğün malını vakfedemez[266].

Görüldüğü gibi tam ehliyetsizlerde fiil ehliyetinden mahrumiyet, aynı zamanda fiil ehliyeti kapsamında sayılan hukuksal işlem ehliyetinden mahrumiyet anlamına da geldiğinden; tam ehliyetsizlerin bizzat hukuksal işlem yapmaları halinde kesin hükümsüzlük hali ortaya çıkmaktadır[267].

---

[262] Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:129. Bu kapsamda, tam ehliyetsizlerin borçlar hukukundan doğan bazı sorumlulukları vardır; kişiler tam ehliyetsiz dahi olsalar, hakkaniyet sorumluluğu, sebepsiz zenginleşme sorumluluğu, kusursuz sorumluluk ve vekâletsiz iş görme sorumluluklarına tabidirler qv: Öztan, **Op. Cit.**, p:265.

[263] Nitekim, haksız fiil ehliyetine sahip olmak için ayırt etme gücüne sahip olmak bir zorunluluktur (Bozkurt, **Op. Cit.**, p:191). Unutulmamalıdır ki ayırt etme gücünden yoksunluğun geçici olduğu ve bu durumun kişinin kendi eliyle yaratıldığı hallerde haksız fiillerden de sorumluluk söz konusu olacaktır. Örneğin, aşırı sarhoşken başkasına zarar veren bir kişi ayırt etme gücünün o fiili işlerken olmadığını iddia edemeyecek; böylece verdiği zarardan sorumlu olacaktır. Burada sadece mevcut sarhoşluk durumuna, başkası tarafından cebirle düşürüldüğünün iddiası mümkündür (Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:130).

[264] Temsilin mümkün olmadığı bu haklar için literatürde *"temsil düşmanı haklar"* tabiri kullanılmaktadır qv: Aytekin M. Ataay, "Yaş Tashihi Dâvası - Münhasıran Şahsa Bağlı Haklar", **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 1957, p:31.

[265] Kişiye sıkı sıkıya bağlı hakların kanuni temsilci tarafından kullanılmamasının da istisnaları vardır. Bu istisnalar temsil edilen tam ehliyetsizin menfaatini gözeten niteliktedir. Özellikle nispi kişiye sıkı sıkıya bağlı bir hak sayılan 'adının korunması'nı isteme hakkı bu duruma bir örnektir. Ancak, doktrinde boşanma hakkı gibi mutlak sıkı sıkıya bağlı haklar için ise çeşitli tartışmalar bulunmaktadır qv: Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:90-91.

[266] **Ibid.**, p:89.

[267] Bozkurt, **Op. Cit.**, p:190.

Fiil ehliyetine ilişkin bu dörtlü ayrımın amacı, yapılan hukuki işlemin ehliyet bakımından akıbetini tespit edebilmektir[268]. Özetle, bazı istisnalar[269] dışında hak ehliyeti bakımından herkes eşittir. Bu çerçevede yeni doğmuş bir bebek, tıpkı bir devlet başkanı gibi hak ehliyetine sahipken; fiil ehliyetinde ise doğuştan gelmeyen, sonradan kanunun öngördüğü şartlar dahilinde ortaya çıkan bir kazanım söz konusudur[270].

Tüzel kişiler açısından bakıldığında, medeni haklara sahip olmak ve kullanmak için birtakım tüzel kişilik organlarının varlığı aranmaktadır. TMK'nın *"Tüzel Kişiler"* başlıklı ikinci kısmında hak ehliyeti düzenlenmiştir. 48'inci maddeye göre: *"Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler".* Bu hükümden anlaşılacağı üzere, tüzel kişilerin hak ehliyetleri -belli durumlar hariç- gerçek kişilerle aynıdır.

Fiil ehliyeti bakımından ise gerçek ve tüzel kişiler arasında farklılıklar bulunmaktadır. TMK'nın 49'uncu maddesinde yer alan *"Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar"* hükmüyle tüzel kişilerin ancak organları aracılığıyla fiil ehliyetini kazanacakları belirtilmiş; iradelerini de yine bu organlar aracılıyla açıklayabilecekleri devam maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Organların işlem ve fiillerinin tüzel kişi nezdinde sonuç doğuracağı, yani tüzel kişinin kendisini borç altına sokacağı; organların olası kusurlarından dolayı ayrıca kişisel olarak sorumlu tutulacağı da Kanunun 50'nci maddesinde belirtilmektedir.

Tüzel kişinin fiil ehliyeti için organlara ihtiyaç duymasının nedeni, tüzel kişinin gerçek kişilerden farklı olarak doğal iradeye sahip olmamasıdır[271]. Ayrıca, tüzel kişilerde hak ehliyeti, organların oluşturulmasından bağımsız olarak kazanılsa da; fiil ehliyeti, ancak zorunlu organların varlığı halinde söz konusu olmaktadır. Bu zorunlu

---

[268] Antalya, Topuz, **Op. Cit.**, p:248.

[269] Örneğin, kamu hakları, farklı ülke vatandaşlarının hakları, kanun koyucunun iradesinin -seçme ve seçilme hakkında veya memuriyete kabulde olduğu gibi yaş, vatandaşlık gibi- bazı şartlara bağladığı haklar.

[270] Velidedeoğlu, Kaynar, **Op. Cit.**, p:76.

[271] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:308.

organların neler olduğu ise tüzel kişiliğin türüne yönelik düzenlemelerde yer almaktadır[272]. Örneğin, dernekler için zorunlu organlar genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu iken;[273] vakıflar için sadece yönetim kuruludur[274].

Zorunlu organların geçici süreyle yokluğu halinde tüzel kişilik sona ermeyeceği gibi, hak ehliyeti de ortadan kalkmayacaktır. Fiil ehliyeti ise organ yokluğundaki süre boyunca olmayacağından, tüzel kişilik herhangi bir hukuki işlem gerçekleştiremeyecek ve bu kısıt nedeniyle borç altına da giremeyecektir. Ancak, TMK'nın 427'nci maddesine göre zorunlu organlar tekrar kurulana kadar malvarlığı idaresi için vesayet makamı tarafından kayyım atanmak suretiyle fiil ehliyetsizliğine bağlı olası hak kayıplarının önüne geçilmesi mümkün olmaktadır[275].

Yabancılık unsuru taşıyan, özel hukuk kapsamındaki ilişki ve işlemlerde hak ve fiil ehliyetinin varlığına ilişkin hükümlere ise MÖHUK'un 9'uncu maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, yabancılık unsuru taşıyan kişilerin hak ve fiil ehliyetleri ilgilinin milli hukukuna tabi olmakla birlikte; kendi ülke kanunlarına göre ehliyetsiz olan kişilerin farklı bir ülke kanunları açısından ehliyetli olması durumunda, söz konusu ülkede hukuki işlem gerçekleştirmeleri de mümkündür. Ancak, bunun aile ve miras hukuku ile başka bir ülkede bulunan taşınmaz üzerindeki ayni haklarına yönelik işlemler olmak üzere bazı istisnaları bulunmaktadır.

Mezkûr maddeye göre; ayrıca, kişinin kendi hukukuna göre erginlik kazandıktan sonra vatandaşlığının değişmesi, bu erginlik kazanımını etkilememektedir. Tüzel kişiler için hak ve fiil ehliyetleri, statülerindeki yönetim merkezinin hukukuna tabi olmakla birlikte; fiili yönetim merkezi Türkiye'de ise o zaman ülkemizdeki kanunlara tabi olacaktır. Tüzel kişiliği olmayan kurumlar için de yine fiili yönetim merkezinin kanunları geçerli olacaktır.

---

[272] infra: 3.Bölüm/II.A.2. *"Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri"*

[273] TMK, m.72.

[274] TMK, m.109.

[275] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:309.

3- Taraf Ehliyeti ve Temsil

Medeni usul hukuku, davalı ve davacı olmak üzere iki tarafı temel alan kurallardan oluşmaktadır. TMK'da taraf kavramının açıkça tanımı yapılmamakla birlikte, literatürde bu kavramı açıklayan bazı teoriler mevcuttur.

Hukukta taraf kavramı, 20'nci yüzyılın başlarında 'maddi taraf teorisi'ne göre, uyuşmazlıklara taraf olanların davalara da taraf olması görüşüne dayanmaktayken; modern hukuk düzeninde taraf, şekli bir kavramı ifade etmekte ve maddi hukuktan bağımsız olarak ele alınmaktadır. Bu bağımsızlık, davanın esası açısından o kişinin taraf olup olmadığının maddi hukuk açısından anlam ifade etmesinden ileri gelmektedir. Zira, şekli bakımdan dilekçeyi ileri süren ve dilekçede kendisine karşı dava açılan kişi taraf olarak kabul edilmektedir[276]. Modern hukuk düzeni olarak adlandırılan ve günümüz hakim uygulamasını yansıtan görüşün bu açıdan 'şekli taraf teorisi' çerçevesinde biçimlendiğini söylemek mümkündür. Bu teoriye göre taraflar, dava dilekçesinde gösterilen kişilerden oluşmaktadır[277]. Bu sayede, maddi hukuka dayalı bir ilişkinin tarafı olmayan kişilerin bazı hallerde dava tarafı olmaları mümkün olmaktadır[278]. İcra ve İflas Kanunu'nun[279] 187'nci maddesindeki *"...iflas idaresi lazımgelen davaları açar"* hükmünden de anlaşılacağı üzere; iflas idaresinin, kanun koyucunun izin verdiği hallerde dava açabilmesi bunun bir göstergesidir.

O halde taraf ehliyeti, bir davanın açılması ile ortaya çıkan ilişkide davalı veya davacı tarafında yer alabilme yetisidir[280]. Yargıtay'ın kararlarında da taraf ehliyeti, hak

---

[276] Yavuz Alangoya, "Yargılama Sırasında Tarafta (Yanda) İradî Olarak Meydana Gelen Değişme Hakkında Düşünceler", **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:5, 1969, p:131.

[277] L. Şanal Görgün, Levent Börü, Barış Toraman, Mehmet Kodakoğlu, **Medenî Usûl Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p: 227 *[Çalışmanın devamında 'Görgün et. al.' olarak anılacaktır].*

[278] Ali Cem Budak, Varol Karaaslan, **Medenî Usul Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, p:91.

[279] 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2128 Sayılı ve 19/06/1932 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'İİK' olarak anılacaktır].*

[280] Murat Atalı, İbrahim Ermenek, Ersin Erdoğan, **Medenî Usûl Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:211 *[Çalışmanın devamında 'Atalı et. al.' olarak anılacaktır].*

ehliyetinin usul hukukunda büründüğü şekil olarak nitelendirilmiştir[281]. Bu nedenle bir kişinin taraf ehliyetinin bulunup bulunmadığını incelerken öncelikle hak ehliyetinin varlığı araştırılmalıdır[282].

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun[283] *"Taraflar ve Davaya Katılan Üçüncü Kişiler"* başlıklı 4'üncü bölümünde, taraf ehliyetine ilişkin hükümler yer almaktadır. Kanunun 50'nci maddesine göre medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanlar, davalarda taraf ehliyetine de sahiptir. Genel olarak, sadece gerçek ve tüzel kişiler hak ve borç sahibi olabileceği için, sadece gerçek ve tüzel kişilerin taraf ehliyeti olabilmektedir[284].

Bu haliyle yargılama hukuku açısından taraf ehliyeti, hukuki niteliği itibariyle usul işlemleri kapsamında bir geçerlilik/dava şartıdır[285]. Bu nedenle dava şartında taraf ehliyeti bakımından eksiklik olması durumunda kanunun izin verdiği haller dahilinde bu eksikliğin giderilmesi için kesin süre verilmekte;[286] ancak, bu süre zarfında giderilmeyen taraf ehliyeti eksikliği sonucunda, davanın usulden reddedilmesi gerekmektedir[287].

Çalışmanın başında gerçek kişilerin doğdukları andan öldükleri ana kadar hak ehliyetlerinin bulunduğundan bahsedilmişti. TMK'nın 28'inci maddesi uyarınca, anne karnındaki cenin de sağ doğmak koşuluyla bu ehliyete sahiptir. Dolayısıyla, hak

---

[281] Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:30/12/2020, E.:2020/11193, K.:2020/7894:*"taraf ehliyeti, davada taraf olabilme yeteneği olup, medeni (maddi) hukuktaki medeni haklardan yararlanma (hak) ehliyetinin medeni usul hukukunda büründüğü şekildir."* cf.: Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:21/12/2020, E.:2017/20491, K.:2020/19203, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

[282] Budak, Karaaslan, **Op. Cit.**, p:93.

[283] 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 27836 Sayılı ve 04/02/2011 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'HMK' olarak anılacaktır].*

[284] Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, Emel Hanağası, **Medenî Usul Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:251 *[Çalışmanın devamında 'Arslan et. al.' olarak anılacaktır].*

[285] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:215.

[286] Taraf ehliyetinin eksikliğinin dava şartları incelenirken fark edilmemesi durumunda, karar kesinleşmişse, bu etkisiz hüküm olarak değerlendirilecek ve yargılamanın iadesi yoluna gidilmesine gerek kalmayacaktır qv: **Ibid.**

[287] HMK, m.115.

ehliyeti bulunan ceninin, taraf ehliyetine de sahip olduğu kabul edilmektedir. Zira, TMK'da açık bir şekilde ceninin menfaatleri doğrultusunda yönetim kayyımının atanacağı hüküm altına alınmıştır[288]. Kayyım tarafından cenin adına taraf olunan dava, sağ doğma koşulu gerçekleşmezse taraf ehliyetinin kaybına bağlı olarak usulden reddedilecek; ancak, dava sonuçlanmış ise mahkeme kararı hükümsüz hale gelecektir[289]. Buna bir önlem olarak, taraflardan birinin cenin olduğu bir davanın HMK'nın 165'inci maddesi kapsamında bekletici sorun yapılması da mümkündür.

Taraf ehliyetinin gerçek kişiler için son bulduğu diğer bir durum ise ölüm halidir. Nitekim, TMK'nın 28'inci maddesinde kişiliğin ölümle son bulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu durumda hak ehliyetinin yokluğuna bağlı olarak, ölen kişinin taraf ehliyeti de olmayacaktır.

Davalının, dava dilekçesinin verilmesinden önce ölmesi halinde dava şartı gerçekleşmediği için dava usulden reddedilirken; dava açıldıktan sonra ölmesi halinde taraf ehliyetinin yitirilmesine bağlı olarak aynı şekilde reddedilmesi gerekmektedir. Ancak, HMK'nın 124'üncü maddesi ile davanın reddedilmeyip; mirasçılarının taraf olarak değiştirilmesi mümkün kılınmıştır. Maddenin 4'üncü fıkrası dikkate alındığında, iradi temsilci olan avukat tarafından ölümün gerçekleştiği bilinmeden veya temsil edilen hayattayken açılan davalar mirasçılar adına açılmış sayılmaktadır. Bu hüküm usul ekonomisi ilkesini de yansıtmaktadır. Böylece mirası reddetmemiş mirasçıların davaya onay vermesi durumunda, davaya devam edilebilmesi bu madde ile mümkün kılınmıştır[290]. Ancak, mirasçılara geçmeyen bir hakka ilişkin davanın bu şekilde devam edemeyeceği belirtilmelidir. TMK'nın 599'uncu maddesinde ölüm halinde mirasçıların hangi kazanımları elde edecekleri sayılmıştır[291]. Bunlara ilişkin

---

[288] TMK, m.427:*"Vesayet makamı, yönetimi kimseye ait olmayan mallar için gereken önlemleri alır ve özellikle aşağıdaki hâllerde bir yönetim kayyımı atar:…3. Bir terekede mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılarsa,…"*

[289] Arslan et. al., **Op. Cit.**, p:252.

[290] **Ibid.**

[291] TMK, m. 599: *"Mirasçılar, mirasbırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Kanunda öngörülen ayrık durumlar saklı kalmak üzere mirasçılar, mirasbırakanın aynî haklarını, alacaklarını, diğer malvarlığı haklarını, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini doğrudan doğruya kazanırlar ve mirasbırakanın borçlarından kişisel olarak sorumlu olurlar."*

olan davalarda ve belirtilen şartlar dahilinde davanın devamında mirasçıların taraf olmasına izin verilmiştir.

Tüzel kişiler de tıpkı gerçek kişiler gibi hak ehliyetine sahip oldukları için HMK'nın 50'nci maddesi uyarınca taraf ehliyetine de sahiptir. Burada özel hukuk ve kamu hukuku tüzel kişileri yönünden ikili bir ayrım mevcuttur. Dernek, vakıf ve ticaret şirketleri[292] gibi özel hukuk hükümlerine göre kurulan tüzel kişiler için dava, tüzel kişinin kendisine açılır. Dava açarken de tüzel kişiliğin ilgili organı davayı yine tüzel kişi adına açar. Bu kapsamda tüzel kişiliği ilgilendiren davalarda ortaklar değil, tüzel kişiler taraf olarak gösterilmelidir[293]. Tasfiye durumunda ise TMK'nın 52'nci maddesine göre sona eren tüzel kişiliğin ehliyeti de tasfiye ile sınırlı olmak üzere[294] devam edeceğinden, tüzel kişiliğin sona ermesine bağlı olarak taraf ehliyetini kaybedene karşı dava açılamaz[295].

Görev bakımından kamu otoritesine bağlı olan tüzel kişiler için ise durum farklıdır, kanun ve cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kurulabilen kamu tüzel kişilikleri, taraf ehliyetine sahiptir. Örneğin, bakanlıkların devletten ayrı tüzel kişilikleri bulunmamakla birlikte, devletin bir organı oldukları için taraf ehliyetine sahiptir. Bakanlıklara bağlı bazı genel müdürlüklerin de ayrı tüzel kişilikleri bulunabilir. Örneğin, Orman Genel Müdürlüğü'nün ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olduğu

[292] Dernek ve vakıflar ile ticaret şirketlerinin, özel hukuk tüzel kişileri olmasından dolayı taraf ehliyetleri bakımından ihtilaflı bir durum söz konusu olmazken; şubelerin tüzel kişiliği olmamasına bağlı olarak onlara karşı veya onların tarafından açılacak davalarda, bağlı bulundukları tüzel kişilik taraf olarak kabul edilecektir. Ancak, bağlı bulunduğu bankayı tüm faaliyetlerinde temsile yetkili olan bir şubenin davada taraf ehliyetini haiz olduğu Yargıtay, 13.Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:05/05/2014, E.:2014/15188, K.:2014/14303, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021 tarafından kabul edilmiştir qv: Budak, Karaaslan, **Op. Cit**., p:95.

[293] Görgün et. al., **Op. Cit.**, p:230.

[294] TTK'nın 269'uncu maddesi kapsamında, ticari şirketin taraf olduğu bir dava devam ederken tasfiye haline girmesi durumunda tasfiye süresinin sonuna kadar sadece bu amaçla sınırlı olarak; tüzel kişiliği -unvanının sonuna *"tasfiye halinde"* ibaresi dahil edilmek suretiyle- korunmaktadır. Bu süreçte şirketin temsili, mezkûr kanunun 280'inci maddesi uyarınca tasfiye memuru tarafından gerçekleştirilir.

[295] Bu durum, alacaklıların Asliye Ticaret Mahkemesi'ne başvurarak ek tasfiye ve yeniden tescil talebi için açılacak dava ile karıştırılmamalıdır. Zira, TTK'nın 547'nci maddesindeki "Ek Tasfiye" hükümleri kapsamında, ihya olarak anılan bu kurum, tescil ile birlikte tüzel kişilik kazanılmasına bağlı olarak taraf ehliyetini yeniden haiz olmayı kapsamaktadır (Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:213; Budak, Karaaslan, **Op. Cit**., p:95; Görgün et. al., **Loc. Cit.**)

4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde belirtilmiştir[296]. Benzer şekilde Anayasa'nın 127'nci maddesine[297] göre, mahalli idareler de kamu tüzel kişiliğine sahiptir. Bu nedenle ayrı bir tüzel kişiliği bulunan kamu kurumlarının açacağı ya da onlara karşı açılacak davalar, bağlı bulundukları bakanlık adına değil, tüzel kişiliğin kendisi adına açılır[298].

Tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların ise taraf ehliyetleri yoktur. Tüzel kişiliği bulunmayan bir adi ortaklığa ait bir davada adi ortaklığı oluşturanların birlikte hareket etmesi gerekmektedir ki bu yüzden dava adi ortaklık adına değil, bütün ortaklar adına açılır[299] ve verilecek hüküm de ortaklar için verilir. Örneğin, (A) ve (B) gerçek kişisi, mobilya ticareti ile ilgilenmek amacıyla bir adi ortaklık kurmuşlardır. (Z) gerçek kişisi, bu ortaklığın sattığı bir ürünün ayıplı olduğunu iddia etmektedir. (Z) kişisi, -adi ortaklıkların TBK hükümlerine göre kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ortaklıklardan olması nedeniyle- adi ortaklığın kendisine karşı dava açamaz, çünkü tüzel kişiliği haiz olmayan ortaklıkların taraf ehliyetleri de yoktur[300].

Bu durumda adi ortaklığın bir dava açması, bu davanın ancak ortaklar ya da onların adına temsilci tarafından açılmasıyla mümkün olacaktır. Burada, sadece gerçek kişilerin bir araya gelmesiyle oluşan adi ortaklığın değil; aynı zamanda birden fazla tüzel kişinin bir araya gelmesiyle oluşan adi ortaklığın da tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle taraf ehliyetini haiz olmadığının belirtilmesi gerekir[301]. Benzer şekilde,

---

[296] 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 30479 Sayılı ve 15/07/2018 Tarihli Resmi Gazete (m:333).

[297] Anayasa, m.127: *"Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir."*

[298] Arslan et. al., **Op. Cit.**, p:255.

[299] Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:21/12/2020, E.:2017/20491, K.:2020/19203:*"...adi ortaklığın taraf ehliyeti yoktur. Bu nedenle, adi ortaklığa ilişkin davalarda, adi ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak hep birlikte hareket etmeleri gerekir. Adi ortaklık tarafından açılacak davaların iştirak halinde mülkiyet hükümleri gereği bütün ortaklar tarafından birlikte açılması gerekir. Adi ortaklığa karşı açılacak davalar yönünden ise; ikili bir ayrım yapmak gerekecektir. Davanın konusu paradan başka bir şey ise davanın bütün ortaklara karşı birlikte açılması (mecburi dava arkadaşlığı), davanın konusu para ise; ortaklar bu borçtan müteselsil sorumlu bulunduklarından ortaklardan biri, bazıları yada tümüne karşı (ihtiyari dava arkadaşlığı) dava açılabilecektir."* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

[300] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:211-212'den türetilmiştir.

[301] Budak, Karaaslan, **Op. Cit.**, p:95-97.

miras ortaklıklarında da taraf ehliyeti yoktur. Mirasçıların ancak tamamının veya davanın özelliğine göre bir kısmının taraf olması mümkündür[302]. Ayrıca, kat malikleri kurulu ve okul aile birliklerinin de tüzel kişiliklerinin bulunmamasından dolayı taraf ehliyetleri yoktur[303]. Buna karşılık okul aile birliklerinin taraf ehliyetinin varlığını, kira sözleşmesi gibi hallerde hukuki işlem yapma yetkisi tanınmış olması nedeniyle, kabul eden Yargıtay kararları da mevcuttur[304].

Hak ve taraf ehliyetinin mutlak biçimde birbirine bağlı ve aynı anlama geldiği de düşünülmemelidir. Kamu tüzel kişiliğinden bağımsız ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan bazı idarelerin[305] hak ehliyetinin bulunmamasına karşın taraf ehliyetini haiz olması bu duruma örnek gösterilebilir[306].

Yabancıları ilgilendiren uyuşmazlıklarda, hak ve fiil ehliyeti bakımından geçerli olan hususlar; taraf ve dava ehliyetleri bakımından da sonuç doğurmaktadır. Hak ve fiil ehliyeti kısmında açıklandığı üzere, MÖHUK'un 9'uncu maddesi göz önünde bulundurulduğunda, iç hukuka göre hak ehliyeti bulunmayan, yabancı gerçek

---

[302] Ayrıntılı bilgi için qv: TMK, m.640-702, 732-735; Arslan et. al., **Op. Cit.**, p:257; Görgün et. al., **Op. Cit.**, p:231-232.

[303] Yargıtay, 3. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:16/12/2020, E.:2020/9937, K.:2020/7856. Bu durumun iradi temsil, kanuni temsil ve ehliyet bakımından yansıması için qv: Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:02/07/2020, E.:2020/1325, K.:2020/7035: *" ...Okulu Aile Birliği Başkanlığı davalı olarak gösterilmiştir. Dava dilekçesinde davalı olarak gösterilmiş olan davalının tüzel kişiliği bulunmayıp yasal temsilcisi T.C. Milli Eğitim Bakanlığıdır. Dava dilekçesinde davalı olarak gösterilen ... Okulu Aile Birliği Başkanlığı'nın tüzel kişiliği olmadığından, avukat tutup kendilerini vekil ile temsil ettirme yetkileri de yoktur".* Ayrıca, sadece okul aile birlikleri değil, İl Milli Eğitim Müdürlüklerinin dahi taraf ehliyeti olmadığı; açılacak davaların Milli Eğitim Bakanlığı'na açılması gerekmektedir. Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:29/05/2019, E.:2016/2911, K.:2019/12527, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

[304] Yargıtay, 3. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:07/05/2009, E.:2009/5232, K.:2009/8026: *"Davalı okul aile birliği, Milli Eğitim Temel Kanunu'na göre İlgili yönetmelik hükümleri doğrultusunda kurulmuş olup, kamu tüzel kişiliği statüsü tanınmamıştır. Buna karşın yönetmelik hükümleri okul aile birliğine özel hukuk alanında hukuki işlem (kira sözleşmesi yapma) yetkisi vermiştir. Uyuşmazlık, yönetmelik uyarınca okul aile birliğinin diğer davalı ile kurduğu sözleşmeden doğan alacağa ilişkin olduğuna göre, davalı birliğin husumet ehliyetinin olduğunun kabulü gerekir."* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

[305] 659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname (KHK), 28103 Sayılı ve 02/11/2011 Tarihli Resmi Gazete, m.6: "*(1) İdareler, kendi iş ve işlemleriyle ilgili olarak açılacak adli ve idari davalar ile tahkim yargılaması ve icra işlemlerinde taraf sıfatını haizdir."*

[306] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:212-213.

kişi veya mal topluluklarının kendi ülkelerinin hukukuna göre hak ehliyetine sahip olması durumunda, davaya taraf olmaları mümkündür[307].

Yabancı gerçek ve tüzel kişiler açısından taraf ehliyeti araştırılırken, kişilerin kendi hukukundaki hak ehliyetinin varlığına; hak ehliyeti olmayan kişilerin kendi hukuklarına göre ayrıca taraf ehliyetini haiz olmalarına; iç hukukta taraf ehliyetine sahip olanların özelliklerini taşımalarına göre incelenme yapılmakta ve bunların varlığı halinde taraf ehliyetlerinin var olduğu kabul edilmektedir[308].

4- Dava Ehliyeti ve Temsil

Yargılama hukuku bakımından önemli olan diğer bir ehliyet ise dava ehliyetidir. Hukuki işlem ehliyeti ve haksız fiillerden sorumlu olma ehliyeti ile birlikte dava ehliyeti de fiil ehliyetinin kapsamına dahildir[309]. Dava ehliyeti, kişilerin mahkemede davacı ya da davalı olarak yargılama hukukuna ait işlemleri şahsen yapabilme kudretini; hukuki işlem ehliyeti, kişilerin hukuki bir sonuç sağlamak için irade beyanında bulunarak yaptıkları bu hukuki işlemlerle kendileri aleyhine veya lehine borç yaratabilme kudretini; haksız fiillerden sorumlu olma ehliyeti ise kişilerin hukuka aykırı fiilleri sonucunda ortaya çıkan zarardan şahsen sorumlu tutulabilme kudretini ifade etmektedir[310].

Dava ehliyeti, medeni hukuktaki fiil ehliyetinin medeni usul hukukundaki karşılığıdır. Bu ehliyet, kişinin bizzat kendisinin ya da temsilcisinin davayı, taraflardan biri olarak takip edebilme yetisini ifade eder[311]. Başka bir deyişle dava ehliyeti, bir kişinin mahkeme nezdinde davalı ya da davacı sıfatıyla, yemin, ikrar, feragat vb. usul

---

[307] Budak, Karaaslan, **Op. Cit**., p:97.

[308] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:214.

[309] cf: Literatürde fiil ehliyetini, hukuki işlem yapabilme ve hukuka aykırı fiillerden sorumlu tutulabilme (haksız fiil) ehliyetleri olmak üzere iki ehliyet türüne ayıran görüşler de bulunmaktadır (Antalya, Topuz, **Op. Cit.**, p:248). Hukuki işlem ehliyeti ise; tasarruf ehliyeti, taahhüt işlemi yapma ehliyeti, tasarruf işlemi yapma ehliyeti, davayı yürütme ehliyeti, dava ehliyeti, parasal niteliği olmayan hukuki işlemleri yapabilme ehliyeti olmak üzere çeşitli alt türlere ayrılmaktadır (Öztan, **Op. Cit.**, p:244).

[310] Yılmaz, Yıldırım, **Op. Cit.**, p:122-123. Aynı şekilde, Gözler'e göre de dava ehliyeti, fiil ehliyetinin içerdiği üç ehliyetten biridir (diğerleri: Hukuki işlem ehliyeti ve haksız fiillerden sorumlu olma ehliyetidir) qv: Gözler, **Op. Cit.**, p:182.

[311] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:217.

hukukuna tabi işlemleri şahsen yapabilme ehliyetidir[312]. HMK'nın 51'inci maddesinde dava ehliyetinin, hakları kullanma -fiil- ehliyetine göre belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre dava ehliyeti, temelini maddi hukuktan alan bir usul hukuku kavramıdır.

Bu ehliyet, Yargıtay kararlarında da tanımlanmıştır. Buna göre, *"Dava ehliyeti, kişinin bizzat veya vekili aracılığıyla bir davayı davacı veya davalı olarak takip etme ve usuli işlemleri yapabilme ehliyetidir".* Ayrıca, fiil ehliyetinin usul hukukuna özgü biçimidir[313]. Tıpkı taraf ehliyeti gibi, dava şartlarından[314] birini oluştuğu için dava ehliyetinin dava süresince varlığı gereklidir. Aksi takdirde, re'sen gözetilen dava ehliyetinin yokluğu halinde, HMK'nın 115'inci maddesi uyarınca, dava usulden reddedilir[315].

Dava ehliyeti, dava hakkından farklı bir kavramdır. Dava teorisi, dava hakkının mahiyeti üzerine kurulmuştur. Dava hakkı esasen kişilerin haklarının çeşitli şekillerde ihlal edilmesi sonucu, hakkı ihlal edilenin, ihlal edilen hakkının kanun koyucunun öngördüğü şekillerde telafisinin sağlanması için hukuk kurallarına başvurmasıdır[316] ve bu yönüyle dava ehliyeti ile karıştırılmamalıdır.

Dava ehliyeti olmayan kimsenin dava açmasında asıl olan, kanuni temsilcinin dava açmasıdır. Dava ehliyeti olmayan kimsenin dava açması durumunda, davalının itirazına gerek olmaksızın mahkeme dosyayı re'sen inceler. Fakat dava ehliyetinin yokluğunda dava hemen reddedilmez, bunun yerine kanuni temsilciye onay için uygun bir süre verilir. Kanuni temsilcinin onaylaması halinde davaya, ya temsilcinin kendisiyle ya da kendisinin atayacağı bir iradi temsilciyle (vekille) devam edilir. Aksi

---

[312] Gözler, **Op. Cit.**, p:183; Bozkurt, **Op. Cit.**, p:191.

[313] Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:14/12/2020, E.:2020/8466, K.:2020/7076; Yargıtay, 20. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:25/02/2020, E.:2019/5039, K.:2020/971, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 05/03/2020.

[314] HMK, m.114/d: Dava şartları *"Tarafların, taraf ve dava ehliyetine sahip olmaları; kanuni temsilin söz konusu olduğu hâllerde, temsilcinin gerekli niteliğe sahip bulunması."*

[315] Ancak hakimin vereceği sürede bazı eksikliklerin tamamlanması gibi durumlarda her zaman usulden reddedilmez. HMK, m.115/2: *"...dava şartı noksanlığının giderilmesi mümkün ise bunun tamamlanması için kesin süre verir..."*

[316] İlhan E. Postacıoğlu, **Medenî Usul Hukuku Dersleri**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1959, p:123.

halde, kanuni temsilcinin onayının tamamlanmadığı bir dava, ehliyet yokluğu nedeniyle esasa girilmeden usulden reddedilir[317]. Davacının değil de davalı tarafın dava ehliyetini haiz olmaması durumunda ise yine re'sen incelemenin bir sonucu olarak, dava dilekçesinin kanuni temsilciye tebliğ edilmesi gerekmektedir[318].

Görüldüğü üzere konuyu dava ehliyeti olmayan kimseye karşı açılan ve dava ehliyeti olmayan kimsenin açtığı dava şeklinde ikili bir ayrımla incelemek gerekmektedir. Buna göre, dava ehliyeti olmayan kimseye karşı açılan bir davada; davayı, kanuni temsilci yürütür[319]. Bu işlem için HMK'nın 54'üncü maddesinde bazı şartlar belirtilmiştir. Buna göre, belirli izinlere tabi olan davaların açılması ve yürütülmesi durumlarında izin belgesi kanuni temsilciler tarafından; aynı şekilde temsil belgeleri de tüzel kişi organları tarafından dava dilekçesiyle veya cevap dilekçesiyle birlikte mahkemeye sunulmalıdır. Bu koşul yerine getirilmediği takdirde dava açılamayacağı gibi, yargılamaya ilişkin herhangi bir işlem de yapılamayacaktır. Ancak, gecikmesi sakıncalı durumlarda; bu koşul gerçekleşmese dahi, sonradan söz konusu eksikliğin giderilmesi şartıyla mahkeme dava açılmasına ve yargılamaya ilişkin işlem yapılmasına müsaade edebilir. Bahsi geçen koşul kapsamında, kanuni temsilci tarafından sunulması gereken izin belgesi için mahkemeye başvuru gerekiyorsa, mahkeme bu başvuruya ilişkin kesin bir süre verir. Verilen bu süre zarfında dava açılması halinde ise izin belgesine ilişkin karar verilinceye kadar beklenir. Verilen süreler içinde eksikliklerin giderilmemesi, yani izin ve temsil belgelerinin mahkemeye sunulmaması halinde, davanın açılmamış ya da işlemlerin yapılmamış sayılacağı da yine aynı maddenin son fıkrasında belirtilmiştir.

---

[317] Arslan et. al., **Op. Cit.**, p:262.

[318] Budak, Karaaslan, **Op. Cit.**, p: 98.

[319] HMK, m.52: *"Davada kanuni temsil- (1) Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilir."* Ayrıca, Yargıtay kararında davada kanuni temsil açıklanmıştır. Yargıtay, 20. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:25/02/2020, E.:2019/5039, K.:2020/971: *"Bir davada tarafların temsili kanuni temsil şeklinde olabileceği gibi iradi temsil şeklinde de olabilir. Kanuni temsil dava ehliyeti olmayanların davada kanuni temsilcileri tarafından temsil edilmesidir. İradi temsil ise tarafların iradelerine dayanan temsil şekli olup, bu noktada "davaya vekalet ehliyeti" önem kazanmaktadır. Davaya vekalet ehliyeti davanın tarafları dışında üçüncü bir kişinin vekil sıfatıyla bir davayı yürütebilmesi için yasa gereği sahip olması gereken ehliyettir."* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

İbrazı gereken bu izin belgelerine, vasi ve kayyımın kanuni temsilci olması durumunda, vesayet makamından alınacak izin belgesi;[320] velinin kanuni temsilci olması durumunda da, velâyeti altındaki çocuk için alınacak izin belgesi örnek gösterilebilir.

Hak ve taraf ehliyeti arasındaki ilişkide olduğu gibi, fiil ve dava ehliyeti arasında da birinin yokluğu koşulsuz diğerinin yokluğu anlamına gelmemektedir. Yani fiil ehliyeti ve dava ehliyeti birebir aynı şey değildir. Örneğin, fiil ehliyetine sahip olan herkes dava ehliyetine sahip olmakla birlikte; buradan fiil ehliyeti bulunmayanların dava ehliyetlerinin de bulunmadığı sonucu çıkarılmamalıdır. Daha önce bahsi geçen 659 sayılı KHK uyarınca bazı kurumlar için taraf ehliyetindeki durum, dava ehliyeti için de geçerlidir. Şöyle ki, devlet tüzel kişiliğine dahil olduğu; yani fiil ehliyeti olmadığı halde, dava ehliyetine sahip olan kurumlar bulunmaktadır[321].

Medeni hukukun ehliyet sınıflandırmasının, dava ehliyeti açısından da farklı sonuçlara yol açtığını söylemek mümkündür. Bu nedenle her bir ehliyet türü, çalışmada ayrı ayrı incelenmiştir. Dava ehliyeti açısından bakılacak olursa, tam ehliyetliler için yani ergin ve ayırt etme gücüne sahip olup, kısıtlı olmayanlar için dava ehliyetinin de tam olduğu kabul edilmektedir.

Ayırt etme gücüne sahip olduğu halde kanunlara göre küçük veya kısıtlı sayılan, sınırlı ehliyetsizler ise dava ehliyetine sahip olmamakla birlikte; HMK'nın 52'nci maddesine göre, kanuni temsilcileri tarafından davalarda temsil edilmektedir[322]. Ancak, var olan dava devam ederken kişinin erginliğe ulaşması durumunda dava

---

[320] TMK m. 462: *"Aşağıdaki hâllerde vesayet makamının izni gereklidir:…8. Acele hâllerde vasinin geçici önlemler alma yetkisi saklı kalmak üzere, dava açma, sulh olma, tahkim ve konkordato yapılması…"* Ek not: Hukuki koruma tedbirleri geçici önleme örnek verilebilir qv: Görgün et. al., **Op. Cit.**, p:234.

[321] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:218.

[322] Ancak, küçük ve onu temsil etmesi gereken kanuni temsilciler aynı davada, davacı ve davalı konumda bulunuyorlarsa, davada temsil kayyımı atanması söz konusu olacaktır qv: Yargıtay, (kapatılan) 18. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:08/09/2020, E.:2020/687, K.:2020/8843, *"…kovuşturma aşamasında 15 yaşını tamamlamayan mağdurun, yaşı gereği şikâyet hakkını bizzat kullanamayacağı, kanuni temsilcisi tarafından kullanılmasının gerektiği, mağdurun velileri olan anne ve babanın aynı davada sanık olması nedeniyle mağduru temsilde menfaat çatışması bulunacağı gözetilerek, TMK'nın 426. maddesi uyarınca mağdurları bu davada temsil edebilmesi bakımından tayin edilen temsil kayyımına…",* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

ehliyetine sahip olmasından dolayı kişinin davayı bizzat takip etmesi de mümkün kılınmıştır[323].

Ayrıca, meslek ya da sanatla uğraşmak için vesayet makamından izni olan sınırlı ehliyetsiz kişiler, izin verilen iş ile sınırlı olmak kaydıyla yaptıkları işlemlerin alacak ve borçlarına yönelik olarak açılan davalarda, TMK'nın 453'üncü maddesi uyarınca dava ehliyetine sahiptirler[324]. Benzer şekilde ayırt etme gücünü haiz küçükler de, TMK'nın 329'uncu maddesine istinaden; örneğin, nafaka davası açabilir[325]. Bu açıdan, hakları kendilerine sıkı sıkıya bağlı olduğu durumlarda kısmen fiil ehliyetine sahip olduğu kabul edilen ayırt etme gücünü haiz küçük ve kısıtlılarda, 'kısmi dava ehliyeti'nin bulunduğu kabul edilmelidir. Ancak, ayırt etme gücü bulunmayan küçük ve kısıtlılara sıkı sıkıya bağlı olan haklar için kanuni veya iradi temsilcinin dava açabilmesi kural olarak mümkün olmamakla birlikte, doktrin ve içtihatlar bağlamında korunmaya muhtaç olan kişiler için kanuni temsilcilerinin dava açabileceği görüşü kabul edilmektedir (örneğin, boşanma davası)[326].

Kısıtlı olmamasına karşın TMK'nın 429'uncu maddesi kapsamında korunma bakımından fiil ehliyetinin sınırlanması gerekli görülen ergin kişilerin -sınırlı ehliyetlilerin-, dava açabilmeleri için yasal danışmanlarının iznine ihtiyaçları vardır.

Ayırt etme gücü olmayan küçük ve kısıtlılar, yani tam ehliyetsizlerin ise dava ehliyetleri yoktur. Tıpkı sınırlı ehliyetsizler gibi, kanuni temsilcileri tarafından davada temsil edilmeleri gerekir. Aksi takdirde, dava ehliyeti olmayan bu kişilerin ehliyetli kabul edilerek, davanın görülüp,[327] kesin hükmün verilmesi halinde; HMK'nın 375'inci maddesi kapsamında, bir yargılamanın iadesi nedeni doğmuş olacaktır[328].

---

[323] Görgün et. al., **Op. Cit.**, p:235.

[324] Arslan et. al., **Op. Cit.**, p:259.

[325] Budak, Karaaslan, **Op. Cit.**, p:97.

[326] Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:218.

[327] Görgün et. al., **Loc. Cit.**

[328] HMK, m.375:*"(1) Aşağıdaki sebeplere dayanılarak yargılamanın iadesi talep edilebilir:… c) Vekil veya temsilci olmayan kimselerin huzuruyla davanın görülmüş ve karara bağlanmış olması…."*

Tüzel kişiler açısından dava ehliyeti, tıpkı gerçek kişiler gibi fiil ehliyetine bağlı olup; TMK'nın 49'uncu maddesi göre, kanunda belirtilen organlara sahip olma ile kazanılmaktadır. Tüzel kişilerin davada temsil edilmeleri ise HMK'nın 52'nci maddesinde[329] öngörüldüğü üzere, ancak yetkili organları aracılığıyla mümkündür.

Kamu kurumlar için dava ehliyeti ayrı tüzel kişiliklerinin olup olmamasına göre değişmektedir[330]. Bu kapsamda kurumun kendisi, devlet tüzel kişiliğinden farklı olarak kendi kamu tüzel kişiliğini haiz ise bu durumda bizzat dava ehliyetine sahip olmaktadır. Örneğin, köyün kendi tüzel kişiliği var ise bizzat bir davayı açabilmekte veya kendisine açılan bir davaya taraf olabilmektedir. Ancak, bu tüzel kişilik dava devam ederken kaldırılırsa; köyün tüzel kişiliğinin dahil edildiği tüzel kişilik (örneğin büyük şehir belediyesi) davaya devam edecektir[331]. Ancak, devletin tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayanlar (örneğin, bakanlıklar), devlet organı olarak taraf ehliyetine sahip oldukları için dava ehliyetine de sahipler. Bununla birlikte, bakanlıkların taraf olduğu davalar, her iki durumda da devletin avukatları tarafından takip edileceği için dava ehliyetinin kimde olduğunun uygulamada bir önemi olmamaktadır. Fakat, bazı müdürlüklerin kendi tüzel kişiliklerinin olduğu durumlarda ise bu müdürlüklerin davalarda bizzat taraf olacağı ve kendi avukatlarınca davaların takip edileceği unutulmamalıdır[332]. Örneğin; il özel idarelerini, vali;[333] belediyeleri ve

---

[329] HMK, m.52/1: *"Medenî hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilir."*

[330] Kamu tüzel kişiliği, Anayasa'nın 123'üncü maddesi uyarınca, kanunla ya da cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kazanılabilmektedir.

[331] 6360 Sayılı Kanun, 28489 Sayılı ve 06/12/2012 Tarihli Resmi Gazete, Geçici m.1/13:*"...tüzel kişiliği kaldırılan belediye ve köylerin mahkemelerde süren davalarında katıldıkları ilçe belediyesi taraf olur."* ayrıca bu yöndeki karar için qv: Yargıtay, 20. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:01/04/2019, E.:2018/2619, K.:2019/2177, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

[332] Arslan et. al., **Op. Cit.**, p: 263-264.

[333] 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 25745 Sayılı ve 04/03/2005 Tarihli Resmi Gazete, m.30: *"Valinin görev ve yetkileri şunlardır:... İl özel idaresini Devlet dairelerinde ve törenlerde, davacı veya davalı olarak da yargı yerlerinde temsil etmek veya vekil tayin etmek..."*

büyükşehir belediyelerini, belediyenin başkanı;[334] köyleri ise muhtar[335] temsil etmektedir[336].

Tıpkı gerçek kişilerde olduğu gibi, tüzel kişilerde de mahkeme dava ehliyetinin varlığını, kamu düzenini ilgilendirdiği gerekçesiyle re'sen gözetmek zorundadır[337].

Genel olarak, dava ehliyetinin kazanılıp kaybedilme zamanı davalar açısından farklı sonuçlar doğurmaktadır. Buna göre, davanın açılmasından itibaren belli süreler geçmesine karşın bu ehliyetin bulunmaması halinde, dava şartı gerçekleşmediği için usulden reddedilirken; dava ehliyeti olmayan gerçek kişinin davacı veya davalı taraftan biri olması halinde ise -daha önce de bahsedildiği gibi- kanuni temsilciye başvurulur. Böylece, kanuni temsilcinin onayı ve davayı takibi halinde, dava ehliyeti olmayan kişi taraf olarak kalmaya devam edebilecektir.

Davanın başında dava ehliyetini haiz olmayan tarafın sonradan bu ehliyeti kazanması halinde, usul işlemlerini kendisi bizzat yapabilecektir[338]. Dava açılırken dava ehliyetini haiz bir kişinin davanın devamı esnasında bu ehliyeti kaybetmesi halinde ise HMK'nın 56'ıncı maddesi[339] uyarınca, mahkemece taraflardan birine kanuni temsilci atanmasının uygun görülmesi durumunda, bu konu kesin karara bağlanıncaya kadar, dava ehliyetini kaybeden kişinin taraf olduğu yargılama faaliyeti ertelenmektedir.

---

[334] 5393 Sayılı Belediye Kanunu, 25874 Sayılı ve 13/07/2005 Tarihli Resmi Gazete, m. 37: *"Belediye başkanı, belediye idaresinin başı ve belediye tüzel kişiliğinin temsilcisidir. Belediye başkanı, ilgili kanunda gösterilen esas ve usûllere göre seçilir."* Ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 25531 Sayılı ve 23/07/2004 Tarihli Resmi Gazete, m.18: *"Büyükşehir belediye başkanının görev ve yetkileri şunlardır: ... h) Mahkemelerde davacı veya davalı sıfatıyla ve resmî mercilerde büyükşehir belediyesini temsil etmek, belediye ve bağlı kuruluş avukatlarına veya özel avukatlara temsil ettirmek..."*

[335] 442 Sayılı Köy Kanunu, 68 Sayılı ve 07/04/1924 Tarihli Resmi Gazete, m.37: *"Muhtarın göreceği köy işleri şunlardır:... 7 - Köy işlerinde hem davacı, hem hasım olarak mahkemede bulunmak ve isterse mahkemeye diğer birini yerine (vekil) göndermektedir..."*

[336] Arslan et. al., **Op. Cit.**, p: 264.

[337] **Ibid.**, p:265.

[338] Budak, Karaaslan, **Op. Cit.**, p:99.

[339] HMK, m.56: *"Kanuni temsilci atanması sebebiyle yargılamanın ertelenmesi"*

Dava ehliyeti ve temsil ilişkisi yukarıda belirtildiği gibi, çeşitli durumlara göre şekil değiştiren bir ilişkidir. Bu özellik arz eden ilişki, Yargıtay kararlarına da tüm yönleriyle yansımıştır[340].

Dava ehliyeti, davaya vekâlet ehliyeti ile karıştırılmaması gereken bir kavramdır. Bu ehliyet, HMK'nın *"Davaya Vekâlet"* başlıklı dördüncü ayırımında ve 71'inci ila 83'üncü maddelerinde anlatılmaktadır. Her ne kadar ilgili kısımda ehliyet adıyla geçmese de literatürde 'ehliyet' olarak anılan bu kavram, mezkûr kanunun 114'üncü maddesinde sayılmış olan dava şartlarından biri[341] olarak da karşımıza çıkmaktadır.

HMK'nın 71'inci maddesine göre dava ehliyetini haiz olanlar, kendi davalarını bizzat veya vekil aracılığıyla yürütebilirler. Bu kapsamda davaya vekâlet ehliyeti, ihtilafın tarafları haricinde vekil sıfatıyla bir gerçek ya da tüzel kişinin davayı yürütebilme yetisidir. Kimi hallerde kamu avukatları, stajyer avukatlar, dava takipçileri bu ehliyeti haiz olsalar da[342] kural olarak bu ehliyetin sahibi avukatlardır[343]. Bu sebeple bu ehliyetin kişinin kendi davasını takip edebilmesini de kapsayan dava ehliyeti ile karıştırılmaması gerekir.

Yargılama hukuku bakımından taraf ve dava ehliyeti birçok hukuki alana sirayet etmiştir. Bu bakımdan tıpkı hak ve fiil ehliyeti gibi genel nitelikli bir yapıya

---

[340] Örneğin; Yargıtay, 8. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:14/10/2020, E.:2018/6370, K.:2020/6211: *"Davada temsil, HMK'nin 71.maddesi gereği dava ehliyeti bulunan herkes, davasını kendisi veya tayin ettiği vekil aracılığıyla açabilir ve takip edebilir. Temsilci davanın tarafı olmayıp taraf adına hareket eden kişidir. HMK'nin 52.maddesi gereği medenî hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanlar (kısıtlılar, küçükler vs.) davada kanuni temsilcileri, tüzel kişiler ise yetkili organları tarafından temsil edilebilecek olup, bunun için TMK'nin 462/8.maddesi kapsamında vesayet makamından izin alınması ve izin belgesinin HMK'nin 54.maddesi gereği dava dilekçesi ile birlikte mahkemeye sunmak zorunda oldukları, iradi temsil olarak adlandırılan vekil aracılığı ile temsilde ise davanın tarafı seçtiği bir vekil aracılığı ile dava açabilir ve davayı takip edebilir. Kendisine vekâlet verilecek kişiler 1136 sayılı Avukatlık Kanun'un 35.maddesi gereği baroda kayıtlı avukatlardır. İster akdi, ister kanuni temsil durumunda davanın tarafı temsilsi* (yazar notu: temsilci) *olmayıp, temsil edilen gerçek veya tüzel kişiliktir."* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 05/03/2021.

[341] HMK, m.114/f: *"Vekil aracılığıyla takip edilen davalarda, vekilin davaya vekâlet ehliyetine sahip olması ve usulüne uygun düzenlenmiş bir vekâletnamenin bulunması."*

[342] Görgün et. al., **Op. Cit.**, p: 237.

[343] Avukatlık Kanunu, m.1: *"Avukat, yargının kurucu unsurlarından olan bağımsız savunmayı serbestçe temsil eder."*

sahip olduğu unutulmamalıdır. Örneğin, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun[344] 31'inci maddesi kapsamında ehliyet konusunda HMK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Özet olarak, tüm bu açıklamalar çerçevesinde, hak ve fiil ehliyetlerinin, taraf ve dava ehliyetleriyle olan ilişkisi aşağıdaki şekilde gösterilebilir:[345]

- Medeni hukukta hak ehliyeti ≡ Medeni usul hukukunda taraf ehliyeti;
- Medeni hukukta fiil ehliyeti ≡ Medeni usul hukukunda dava ehliyeti.

C- Vergi Hukukunda Temsil ve Ehliyet İlişkisi

Vergi hukukunda temsil ve ehliyet ilişkisi, fiil ehliyeti olmadığı halde vergi ehliyetini haiz olanların vergi ödevlerini yerine getirmek için kanuni temsilciye ihtiyaç duymalarıyla başlamaktadır. Fiil ehliyeti, daha önce açıklandığı üzere, en genel haliyle kişilerin haklara sahip olabilme ve borç altına girebilmelerini ifade eden ve hukuki çerçevesi TMK'da çizilmiş bir ehliyet türüyken; vergi ehliyeti ise tamamen kendine özgü niteliği itibariyle vergi hukukunda birtakım yükümlülükleri beraberinde getiren ve hukuki çerçevesi VUK'ta çizilmiş bir ehliyet türüdür.

1- Vergi Usul Hukukunda Ehliyet (Vergi Ehliyeti) ve Temsil

Vergi ödevi, gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllere[346] fiil ehliyetlerinden bağımsız olarak hukuk düzeni tarafından yüklenen sorumlulukları ifade etmektedir.

Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olarak şekillenmeye başlamasıyla birlikte, bu alana özgü olarak yaratılan kavramlardan biri de vergi ehliyeti olmuştur. Vergi ehliyeti, vergi mükellefi veya sorumlusu olabilmenin ehliyetidir[347]. Bu ehliyet,

---

[344] 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 17580 Sayılı ve 20/01/1982 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'İYUK' olarak anılacaktır].*

[345] Bu gösterim Atalı et. al., **Op. Cit.**, p:212 ve 218'den alınmıştır.

[346] Teşekkül, belirli bir varlık, biçim ve kurulma anlamına gelmektedir (Gazi Çakmak, **Hukuk Sözlüğü**, 2.Baskı, İstanbul, Umut Kitap, 2015, p:594). Literatürde "kurum", "kuruluş", "örgüt" ve "işletme" gibi kavramlarla eş anlamlı kullanılsa da; VUK'ta ifade edildiği haliyle, terim birliği sağlamak ve tüzel kişiliği haiz olan işletmelerle karıştırılmasını önlemek amacıyla çalışma boyunca "teşekkül" ifadesinin kullanılması tercih edilmiştir.

[347] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:145

medeni hukuktaki hak ehliyetinin karşılığı olarak nitelendirilebilir. VUK'un 9'uncu maddesinde kanuni ehliyeti[348] bulunmayan mükellef ve vergi sorumlularının da vergi ehliyetlerinin bulduğu belirtilmiştir.

Kanunilik ilkesi uyarınca vergi borcunun kanundan doğması nedeniyle, vergiyi doğuran olayla ilişki içerisinde bulunmak vergi ehliyetine sahip olmak için yeterli görülmüştür. Bu sebeptendir ki medeni hukuktaki fiil ehliyetinin olup olmaması vergi hukuku açısından önem arz etmemektedir[349]. Zira, vergi ehliyetinin merkezinde vergiyi doğuran olay bulunmaktadır[350]. Örneğin, bir hizmet alımından doğan verginin, hizmeti alan kişinin fiil ehliyeti olmadığı için borç sayılmaması, kanunun amacına aykırılık teşkil edecektir. Çünkü vergiler, esasen ehliyet değil; iktidar bakımından konulmaktadır. Ehliyeti olup ödeme gücü olmayanlar vergilendirilmediği gibi, ehliyeti olmaması karşın ödeme gücü olanların vergi dışında bırakılması da düşünülememelidir[351].

Bir başka ifadeyle, özel hukukta borç ilişkisinin kurulabilmesi için genel olarak fiil ehliyetinin varlığı aranırken; vergi hukukunda, idare ile mükellef arasındaki ilişki için bu ehliyetin aranmaması vergi ehliyetinin varlığına karşılık gelmektedir. Bu durum, kişinin kendi iradesine bağlı tasarrufları için fiil ehliyeti arandığı halde; iradesi dışında gerçekleşen vergisel tasarrufların da var olabileceği gerçeği ile açıklanmaktadır. Ancak, kişilerin fiil ehliyeti olmaksızın vergi ehliyetine sahip olmaları, vergi ihtilaflarının bulunduğu hallerde başvuru yollarını kısıtladığı gibi bu kişilere düşen ödevlerin de kendileri tarafından yerine getirilmesini engellemektedir[352].

Örneğin, medeni hukukta 'küçük' sayılan on yaşındaki bir çocuğun kendisine kalan miras açısından mükellef olarak vergi borcu ilişkisine taraf olması mümkün

---

[348] "*Kanuni ehliyet"* ehliyet TMK'daki fiil ehliyetini ifade etmektedir (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:75; Yiğit, **Op. Cit.**, p:142).

[349] Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:146 *[Çalışmanın devamında 'Karakoç, Vergi Ceza Hukuku' olarak anılacaktır].*

[350] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:62.

[351] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, p:110.

[352] Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, p:61-62. *[Çalışmanın devamında 'Erginay, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*

olmakla birlikte, fiil ehliyetinin bulunmaması nedeniyle kendisine düşen vergi ödevleri, VUK'un 10'uncu maddesinde belirtildiği üzere kanuni temsilcisi (varsa velisi, yoksa vasisi) tarafından yerine getirilecektir. Nitekim, vergilendirme sürecinin vergiyi doğuran olay ile başladığı[353] düşünüldüğünde, borçlu tarafın fiil ehliyetinin var olup olmaması vergi borcunu etkilememektedir.

VUK'un *"Vergiyi Doğuran Olay"* kenar başlıklı 19'uncu maddesindeki *"Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar"* ibaresinden de anlaşılacağı üzere, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin fiil ehliyetinin bulunup bulunmaması, mükellefiyet açısından sonucu değiştirmemektedir. Bir başka deyişle, vergiyi doğuran olay ile ilişkili olmak vergi mükellefi olmak için yeterlidir[354]. AO'nun 38'inci maddesinde de vergilendirme ilişkisinde vergi alacağının doğması, kanunun ödeme mükellefiyetinin meydana geleceğinin öngörülmesine bağlanmıştır[355]. Öyle ki bu olay meydana gelir gelmez borç-alacak ilişkisi doğmuş olacaktır.

Ayrıca literatürdeki bazı görüşler çerçevesinde, medeni hukuka göre vergi hukukunda farklı bir niteliğe sahip olan ehliyet kavramının temelinde, vergilerin, mükellefin kanuni ehliyetine göre değil; mali güç[356] ve/veya faydalanma ilkelerine göre alınıyor olması bulunmaktadır[357]. Yani fiil ehliyetinden bağımsız olarak mali güce sahip olan herkes verginin mükellefi veya sorumlusu olabilir[358]. Görülüyor ki vergi hukukunda ehliyetten ziyade, iktidar kavramı ön plandadır. Medeni hukuka göre fiil ehliyeti olan, ancak mali güce sahip olmayan kişilerin vergilendirilmesi nasıl ki

---

[353] Ayrıntılı bilgi için qv: Bedî Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 07, Sayı:01, 1952, pp:53-89 *[Çalışmanın devamında 'Feyzioğlu, Vakıa' olarak anılacaktır]*.

[354] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:76.

[355] AO, §38 "*Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis"*.

[356] Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı:1, 1997, p:194.

[357] Uluatam**, Op. Cit**., p:95.

[358] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:54.

Anayasa'nın 73'üncü maddesine uygun değilse; ödeme gücü olduğu halde, sırf fiil ehliyeti olmadığı için ödeme gücü olan kişileri vergilendirmemek de uygun değildir[359].

Ayrıca, vergi ehliyeti kavramının tanım itibariyle medeni hukuktaki ehliyetten farklı olmasının yanı sıra kanun koyucu tarafından yasaklanan bir olayın vergiyi doğuran olay olması durumunda da mükellef ya da sorumlu, medeni hukuk ehliyetlerinden bağımsız olarak rekabet eşitliğini sağlayabilmek amacıyla vergilendirilmektedir. Örneğin, kanunen yasak bir fiil olan uyuşturucu madde ticaretinden sağlanan gelir, gelir vergisine; ayrıca, bu kapsamda yapılan mal teslimleri de katma değer vergisine tabi olacaktır[360].

Vergi ehliyeti, vergi güvenliği bakımından da önemli bir kavramdır. Zira, küçük veya kısıtlıların, özel durumlarının gerekçe gösterilerek vergi mükellefi olmaktan kaçınmalarının önüne geçilmesi bu ehliyet ile sağlanmıştır[361]. Bu kapsamda, vergi ehliyetinin varlığı, kamu alacağının tahsilini güvence altına almak için medeni hukuk ehliyetinin varlığına gerek olmaksızın, kişilerin vergilendirme ilişkisine taraf olmalarını sağlamaktadır.

Vergi ehliyeti, gerçek kişilerde doğumla[362] başlayıp ölümle sona ererken; tüzel kişilerde, -kanunun öngördüğü koşullar dahilinde- tüzel kişiliğin kazanılmasıyla başlayıp son bulmasıyla ortadan kalkmaktadır.

Örneğin, (A) kişisinin ölümüyle birlikte ortaya birden fazla sorumluluk hali ve temsil ilişkisi çıkabilir. Şöyle ki; (A)'nın on iki yaşındaki oğlu (B), babasının ölümüyle birlikte VUK'un mirasçıların sorumluluğu hükümlerine tabi iken; babasından bir işletme kalması halinde, hem yaşından bağımsız olarak vergi ehliyetine sahip olduğu için mükellef; hem de işveren sıfatıyla vergi kesenlerin sorumluluğu hükümlerine tabi

[359] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku**, p:125; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, p:110.

[360] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:76.

[361] Salâhaddin Zorlu, **Vergi Hukuku**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1980/222, Başbakanlık Basımevi, 1981, p:54.

[362] Vergi hukuku açısından, örneğin ceninin mirasçı olabilmesi, sağ doğma koşuluna bağlanmıştır. TMK, m.582:*"Cenin, sağ doğmak koşuluyla mirasçı olur. Ölü doğan çocuk mirasçı olamaz."*

olacaktır. Ancak, yaşı nedeniyle bu sorumlulukların gereği, kanuni temsilcisi aracılığıyla yerine getirilecektir[363].

Tüzel kişilerin, tıpkı gerçek kişiler gibi hizmet ve borç sözleşmesine taraf olma hakları bulunmasından ve vergiyi doğuran olayın bu kişiler üzerinde de meydana gelebilecek olmasından dolayı vergi ehliyeti tüzel kişiler bakımından da önem arz etmektedir.

Tüzel kişilerin, olağan hayatta -evlenme, hısımlık gibi sadece gerçek kişilere özgü durumlar hariç- gerçek kişilerle aynı haklara sahip olduğundan daha önce bahsedilmişti. Dolayısıyla tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi vergiyi doğuran olayın şahıslarında gerçekleşmesi halinde, vergi mükellefi olmaları, yani vergi borcu altına girmeleri söz konusudur[364].

Tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekküllerde de kanunun saydığı durumlarda vergi ehliyetinin varlığından söz edilebilmektedir. Öyle ki, VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca tüzel kişiliği olmayan teşekküllere ait vergi tarhiyatı, bunları idare edenler adına yapılacaktır. Türk vergi sisteminde bu hükmün bir örneği KDVK'nın 44'üncü maddesinde de görülmektedir. Madde kapsamında tarhiyatın muhatabı olarak, adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmelerde, ortaklardan herhangi biri katma değer vergisinin ödenmesi bakımından müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Ayrıca, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[365] 1'inci ve 2'nci maddeleri kapsamında tüzel kişiliği bulunmasa da, kurumların kendi aralarında kurdukları iş ortaklıklarının[366] vergi mükellefiyetinin olması, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerden

---

[363] Bu örnek, Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, p:54'den türetilmiştir.

[364] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:62.

[365] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21/06/2006 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KVK' olarak anılacaktır].*

[366] KVK, m.2/7: Kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılan *"kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez".* İş ortaklıklarında tarhiyatın muhatabı ise 16'ıncı maddeye göre verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, yönetici ortak ya da ortaklardan herhangi birisidir.

oluşsa dahi, bu ortaklıkların vergi ehliyetine sahip olduğunu göstermektedir[367]. Ancak, bir işin belirli bir kısmını üstlenen konsorsiyum şeklinde kurulmuş ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefi değildir[368]. Bunlarda, konsorsiyumu oluşturan şirketler ayrı olarak vergiye tabidir.

Görüldüğü üzere VUK'un genel kanun olma niteliğinin sonucu olarak, vergi ehliyeti kavramı, özel vergi kanunları ve bunlara ilişkin uygulamalar bakımından da geçerlidir.

2- Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet ve Temsil

Vergi uyuşmazlıkları, temel olarak mükellef ile idarenin fikir ayrılıkları sonucu vergisel bir konuda uzlaşamamalarında ortaya çıkmaktadır. Bu uyuşmazlıkların çözümü için kanunun müsaade ettiği çerçevede idareye[369] başvurulabileceği gibi yargı yoluna da başvurulabilmektedir. Literatürde "yargısal çözüm yolu" olarak da anılan bu ikinci seçeneğin merkezinde, subjektif vergileme işlemi kapsamında ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları bulunmaktadır[370].

Vergi yargılaması hukukuna ilişkin ilke ve kurallara 1982 yılında gerçekleşen idari yargı reformundan sonra İYUK'da; teşkilat ile ilgili hükümlere ise, Danıştay Kanunu'nda[371] ve Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'da[372] yer verilmiştir.

---

[367] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:147.

[368] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:146

[369] Vergi uyuşmazlıklarında, "barışçıl yol" olarak da adlandırılan çeşitli idari çözüm yolları bulunmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi, uzlaşma, pişmanlık, cezalarda indirim, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçme kurumları bu çözüm yollarındadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Oktar, **Vergi Hukuku,** p:475-484; Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:445-463;

[370] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:175 ve 191.

[371] 2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 17580 Sayılı ve 20/01/1982 Tarihli Resmi Gazete.

[372] 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 17580 Sayılı ve 20/01/1982 Tarihli Resmi Gazete.

İYUK'un 31'inci maddesinde hangi durumda HMK, hangi durumda ise VUK[373] hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, İYUK'ta hüküm bulunmayan hallerde, -HMK'ya yapılan atıflar hariç olmak üzere- vergi uyuşmazlıklarının çözümünde VUK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi uyuşmazlıklarında ehliyet bakımından uygulanacak hüküm, 377'inci maddedir[374]. Zira, VUK'ta vergi yargısına yönelik özel bir ehliyet tanımı yapılmasa da, 377'nci maddede kimlerin vergi mahkemesinde dava açabileceği tek tek sayılmıştır. Buna göre mükellefler[375] ve kendisine vergi cezası kesilenler, belediyeler,[376] belli sınırlar dahilinde vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri[377] vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu kapsamda maddede anılan kişilerin ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmektedir.

Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafı bakımından değerlendirme yapılacak olursa, mezkûr maddede *"mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler"* şeklinde belirtilen ehliyetli olanlar kapsamına, vergi sorumlusunu dahil edilmemiştir. Ancak, VUK'un 8'inci maddesinde 'mükellef' tabirinin sorumluları da kapsadığı belirtildiğinden genel olarak vergi sorumluları da ehliyetli kabul edilmektedir.

Görüldüğü üzere, vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda, kanun koyucu, vergi alacağını güvence altına almak için çeşitli kurallar koymuştur. Mükellef dışında üçüncü şahısların vergi borcundan sorumlu tutulması da bu kurallardandır.

---

[373] Bu durumun temel sebebi, VUK'u oluşturan beş kitaptan birinin yani 377'nci maddeden başlayan beşinci kitabın *"Vergi Davaları"* başlığını taşıması ve yargılama usulüne ilişkin hükümler getirmiş olmasıdır.

[374] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 12/10/2011, E.:2011/390, K.:2011/583, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/02/2021.

[375] Ancak, mükellefler bakımından bir istisna vardır; VUK, m.378/2: *"Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."*

[376] VUK, 377/3: *"Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır."*

[377] VUK, 377/4:*"Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler."*

Tasfiye memurlarının sorumluluğu gibi bazı sorumluluklarda dava ehliyetinin varlığına ilişkin tartışmalar Danıştay'a taşınmıştır. Üçüncü bölümde açıklanacak kanuni temsilci ve tasfiye memurlarının sorumluluğunda ehliyetin varlığı her zaman açık olmamaktadır. Öyle ki, sorumluluk hali belli bir dönem aralığını kapsadığından, ilk derece mahkemelerinin ehliyete ilişkin kararları Danıştay tarafından bozulabilmektedir. Örneğin, İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin, kanuni temsilci tarafından açılan cezalı katma değer vergisi tarhiyatının kaldırılması ilişkin talep üzerine verdiği bir kararda, davanın ehliyet yönünden reddedilmesi sonucu Danıştay'a temyiz başvurusunda bulunulmuştur. 11. Daire'nin, ehliyet yönünden reddedilen söz konusu kararı bozduğu ve gerekçesinde sorumluluk dönemleri vurgusu yaparak esasen dava açma ehliyetinin varlığına hükmettiği görülmektedir[378].

Tüzel kişiler için ayrı bir hüküm bulunmamakla birlikte; bu kişilerin birtakım hakları, ancak kanunda sayılan organları aracılığıyla kullanabileceğinden daha önce bahsedilmişti. Bu nedenle vergi yargısında taraf ehliyetine sahip olabilmek için gereken şartların sağlanmaması durumunda -örneğin, tüzel kişiliğin sona ermesi halinde-, *"...hukuk alemindeki varlığı sona eren şirketin yargılamanın hiçbir aşamasında taraf olma ehliyeti mevcut olmayacağından, açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği..."* hususunda Danıştay içtihadı bulunmaktadır[379].

Benzer şekilde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında da ticaret sicilinden silinen şirket tüzel kişiliklerinin medeni haklardan yararlanma ve bu hakları kullanma ehliyetlerinin de ortadan kalkacağına vurgu yapılarak, ticaret sicilinden silinen şirketlerin dava ehliyetlerinin olamayacağı gerekçesiyle, VUK'a göre kesilen cezalara karşı dava açma ehliyetinin bulunmadığı belirtilmiştir380. Başka bir kararda ise tüzel kişiliğin silinmesiyle dava açma ehliyetini kaybeden bir tüzel kişinin açtığı davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken davaya konu olan

---

[378] Danıştay, 11. Daire, Karar Tarihi:15/10/1997, E.:1996/5119, K.:1997/3571, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 04/02/2021.

[379] Danıştay, 13. Daire, Karar Tarihi:29/05/2019, E.:2019/1209, K.:2019/1889, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/02/2021.

[380] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:03/07/2019, E.:2018/1158, K.:2019/490, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 04/02/2021.

cezalı tarhiyatın hukuka uygunluğu incelenmiştir. Halbuki, tasfiye sürecinin sona erip tüzel kişiliğin sicilden silinmesi ile şirketin vergi tarhiyatına taraf olmayacağı, vergi dairesi tarafından ceza ihbarnamesi düzenlenmesi veya başka bir idari işlemin tesis edilmesi halinde bu işlemlerin hiçbir hukuki sonuç yaratmayacağı belirtilmiştir[381]. Ancak, tasfiyesi tamamlanmış olsa da, zamanaşımı süresince bir tüzel kişilik için ek tarhiyat yapılması mümkün olduğundan; yapılan ek tarhiyata ilişkin dava açma hakkının varlığı da kabul edilmelidir. Bu hakka ilişkin ehliyetin kullanımı ise tarhiyatı ilgilendiren dönemdeki kanuni temsilci veya tasfiye memurundadır. Nitekim Danıştay, tasfiye tamamlandığı için tasfiye memurunun yapılan ek tarhiyata ilişkin olarak açtığı davayı ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesi'nin kararını, tasfiye öncesi dönemlere ait vergi ödevlerinde dava açma hakkının devam ettiği gerekçesi ile bozmuştur[382].

3- Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet ve Temsil

Bir tarafında devlet, diğer tarafında ise mükellefin -üçüncü taraf olarak da sorumlunun- bulunduğu vergi ilişkisinde; borçlu tarafta yer alan mükellef ve sorumlular, hukuk devleti ilkesi gereği birtakım haklara sahip olmaları dışında, etkin rol almamalarından dolayı pasif taraf olarak kabul edilmektedirler. Bu durum, mükelleflerin sanık[383] sıfatı ile dahil oldukları ceza yargılaması süreci için de

---

[381] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:27/03/2019, E.:2019/320, K.: 2019/270, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 04/02/2021.

[382] Danıştay, 11. Daire, Karar Tarihi:15/10/1997, E.:1996/5119, K.:1997/3571: *"...tüzel kişilerin vergiye ilişkin ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, tüzel kişiliğin tasfiye edilmiş olması halinde bile tasfiyeden önceki dönemlere ait ödevlerden yasal temsilcilerin sorumlu olacağı, tüzel kişiler adına dava açma hakkının da yasal temsilciler vasıtasıyla yerine getirileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Olayda, yükümlü şirketin tasfiyesinin 27.4.1993 tarihinde sonuçlanarak hukuki varlığını sona ermişse de, bu durum şirketin sona ermesinden önceki dönemlere ait vergi ilişkin ödevlerden dolayı, o dönemde şirketi temsile yetkili olan kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı gibi şirketi temsile yetkili kişi olarak şirket adına dava açma hakkını da ortadan kaldırmaz. Bu durumda, 28.12.1990 tarihine kadar şirket yönetim kurulu üyesi, bu tarihten sonrada tasfiye memuru olan şahıs tarafından 1990/Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin cezalı katma değer vergisi tarhiyatının terkini istemiyle şirketin tüzel kişiliği sona ermeden önceki "yasal temsilcisi" sıfatıyla açtığı davada işin esasının incelenmesi gerekirken, davanın ehliyet yönünden reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 04/02/2021.

[383] Sanık, suçu işlediği sanılan kişi anlamına gelirken; çalışmanın devamında açıklanacak fail ise, bir eylemi gerçekleştiren kişi anlamına gelmektedir qv: T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) https://sozluk.adalet.gov.tr/, 07/03/2021.

geçerlidir[384]. Ancak, vergi ceza hukuku açısından ehliyet konusunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle vergi kabahatleri ve suçları ayrımının yapılması gerekmektedir.

İlk kez 18'inci yüzyılın ikinci yarısında Alman hukukçuları tarafından yapılan idari ceza hukuku ve genel ceza hukuku ayrımı ile kabahat sayılan hallerin ceza hukukundan çıkartılarak idarenin yetkilendirilmesi amaçlanmıştır[385]. Ülkemizde de 2004 ve 2005 yıllarında gerçekleşen ceza hukuku reformuyla kabahatler, suçlardan ayrılmıştır. Bu ayrım, nitelik farkından ziyade; yaptırımı belirleyecek makamın yetkisinden kaynaklanmaktadır[386]. Kabahatler Kanunu'nun[387] genel gerekçesinde de nitelik değil, nicelik ölçütüne dayandırılan bu farktan kasıt, haksızlıklar arasındaki niceliktir. Ancak bu mutlak bir kural değildir. Zira, hukukumuzdaki suç ve kabahatler ayrımında nicelik ve nitelik farkının esas alındığı kurallar kadar, böyle bir farkın yer almadığı kuralların da varlığı görülmektedir[388].

KK'nın 2'nci maddesine göre kabahat; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlıklardır[389]. Ayrıca, -aksine hüküm yoksa- KK hükümlerinin, idari yaptırım kararlarına karşı kanun yoluna ilişkin hükümleri ile idari para cezaları ya da mülkiyetin kamuya geçirilmesi yaptırımını gerektiren tüm fiillere uygulanacağı belirtilmiştir. Kanunilik ilkesi ile ilişkili olarak kabahatlerin, kanunda

---

[384] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:327.

[385] Kayıhan İçel, Süheyl Donay, **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım 1. Kitap**, 3.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1999, p:30.

[386] qv: Kaneti et. al., **Op. Cit.**, pp:328-337. *"Örneğin, 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesinde 'bilgi vermekten çekinme' suç olarak düzenlenmekteyken anılan kanun değişikliği ile 1999 yılından itibaren kabahat haline getirilmiştir"* (p:331). KK ile suç olmaktan çıkarılan kabahatlerin idari ceza hukuku alanına geçtiğini savunan görüşler mevcut olduğu kadar, geniş anlamda ceza hukuku kapsamında varlığını ceza hukukunda sürdürdüğünü savunan görüşler de mevcuttur (Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14.Baskı, Ankara, Seçkin Hukuk, 2019, p:199).

[387] 5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, 25772 (Mükerrer) Sayılı ve 31/03/2005 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KK' olarak anılacaktır].*

[388] Ayrıntılı bilgi ve örnekler için qv: Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi Yayın No:11, On İki Levha Yayıncılık, 2017, p:30.

[389] Suç ve cezalar için katı bir şekilde uygulanan kanunilik ilkesinin kabahatler bakımından bazı hallerde daha esnek uygulandığını söylemek mümkündür. Zira, çerçevesi çizilen bir hükmün içinin idari düzenleyici işlemle doldurulabilmesi bu durumun bir göstergesidir (Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:83).

ayrı ayrı tanımlanabileceği gibi, söz konusu bu çerçevenin içinde kalan kısmın idarenin genel düzenleyici işlemleriyle doldurulabileceği de ayrıca ifade edilmiştir[390].

Temsil ile bağlantılı sorumluluk hallerine de KK'nın 8'inci maddesinde yer verilmiş ve bu kapsamda tüzel kişi temsilcileri ile organlarının veya bunlar dışında kalıp da tüzel kişi faaliyetleri için görev üstlenenlerin, bu görevleri kapsamında işledikleri kabahatler açısından idari yaptırımın, tüzel kişiliğin kendisine uygulanması öngörülüştür[391].

Gerçek kişiler için de ihdas olunan aynı maddenin devam fıkrasındaki paralel bir hüküm ile temsilci sıfatını haiz kişinin bu sıfat ile bağlantılı olarak işlediği bir kabahat sonucunda temsil edilen gerçek kişiye idari yaptırım uygulanması da yine mümkün kılınmıştır. Bu kapsamda işverene bağlı çalışan bir kişinin, iş kapsamında kabahate yol açan fiilleri için işverenin kendisi idari yaptırıma muhatap tutulabilecektir.

Gerçek ve tüzel kişiler için geçerli olan bu hükümlerin; temsilci, organ veya çalışan olma ilişkisini kuran işlemin hukuken geçerli olmaması durumunda dahi uygulanacağı da mezkûr maddenin son fıkrasında belirtilmiştir.

Kabahate yol açan fiil, ehliyet açısından değerlendirildiğinde; kanunda 'haksızlık' olarak anılan fiillerden sorumlu tutulabilmek için on beş yaşının doldurulmuş olması ve işlenen fiilin sonuçlarını idrak edemeyecek derecede akıl hastalığının bulunmaması gerektiği görülmektedir. Kişinin bu şartları sağlamaması durumunda hakkında idari para cezası[392] uygulanması mümkün değildir[393].

---

[390] KK, m.3-4.

[391] KK'nın vergi kabahatlerine uygulanabilirliği konusun için qv: Rençber, **Op. Cit.**, p:77.

[392] Sadece 'idari para cezası' olarak belirtilmiştir. Nitekim, Anayasa'ya göre, idarenin hürriyeti bağlayıcı bir ceza vermesi zaten mümkün değildir. Anayasa, m.38: *"İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz…"*

[393] KK, m.11: *"(1) Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idarî para cezası uygulanamaz. (2) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukukî anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanmaz."*

Kabahatler hukukunun bu düzenlemelerinden sonra; vergi ceza hukukunda genel olarak fail[394] kavramından ve ceza ehliyetinden bahsedilmesi; ayrıca, vergi ceza hukukunda fail kavramı mükellef ile eş anlamlı olmadığı için, ilk olarak bu ayrımın ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü bazı suçlarda mükellef ve fail aynı kişiler olurken; bazı suçlarda farklı kişiler olmaktadır[395]. Vergi sorumlusu veya mükellefin vergi cezası açısından fail sayılıp sayılamayacağı, ancak vergi cezasını gerektiren fiilin niteliğine göre belirlenebilecektir.

Fail, TCK'nın 37'nci maddesinde suçun kanuni tanımındaki fiili gerçekleştiren kişi veya kişilerden her biri olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, VUK açısından vergi kabahatleri ve suçları söz konusu olduğunda, cezaların şahsiliği ilkesi gereği vergi cezasının kesileceği kişinin (ceza muhatabının) tespitinde önemli rol oynamaktadır. Ancak, cezaların şahsiliği ilkesinin bir istisnası olarak, vergi kabahatleri söz konusu olduğunda idari para cezaları fiili işleyene değil, mükellef veya sorumluya bizzat kesilmektedir. Bu durumu literatürde Anayasa'nın 38'inci maddesindeki[396] cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olarak nitelendiren görüşler mevcuttur[397]. Vergi suçları bakımından ise böyle bir tartışmaya gerek kalmaksızın suçu işleyen kişinin -failin- TCK kapsamında değerlendirilmesi ve suçla aralarındaki ilişkinin bizzat oraya çıkarılması söz konusu olacaktır[398].

---

[394] "Fail" ifadesi VUK'ta doğrudan geçmemektedir. Terim birliği sağlamak amacıyla sadece bu kısımda "fail" olarak anılmıştır. Bu tabirin, fiili gerçekleştiren kişi anlamına gelmesi itibariyle çalışmanın sonraki bölümlerinde VUK kullanımına ağırlık verilecektir.

[395] Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008, p:181.

[396] Madde gerekçesi: *"ceza sorumluluğunun "şahsî olduğu; yani failden gayri kişilerin bir suç sebebiyle cezalandırılamayacağı hükmünü getirmektedir. Bu ilke dahî ceza hukukuna yerleşmiş ve "kusura dayanan ceza sorumluluğu" ilkesine dahil, terki mümkün olmayan bir temel kuraldır."* TBMM, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde Gerekçeli, Ankara, 2008 ve Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:22/04/2015, E.:2015/35, K.:2015/40, 29364 Sayılı ve 23/05/2015 Tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr, 02/01/2021.

[397] Bu görüşler ikinci ve üçüncü bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

[398] Çomaklı, **Op. Cit.**, p:189. Ayrıca, VUK'un 331'inci maddesinde *"Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar"* hükmünden anlaşılacağı üzere genel kural olarak fiili işleyenler merkeze alınmıştır.

Suçu oluşturan fiili işleyen kişiye nasıl ki fail/suçlu deniyorsa, aynı durum vergi suçunu işleyen kişi için de geçerlidir. Vergi kabahatleri için ise yine fail kavramı bu kez kabahatli kişiyi tanımlamak için kullanılmaktadır[399].

Vergi hukuku özelinde fail, vergi kabahatlerinden birini işlediği gerekçesiyle kendisine idari para cezası uygulanan vergi ödevlisidir[400]. Örneğin, VUK'un 353'üncü maddesi kapsamında bir hizmet satın aldıktan sonra belge almayan nihai tüketiciler bu ödevlilerden biridir. Ancak, özgü (mahsus) kabahatler söz konusu olduğunda; tıpkı vergi ziyaının sadece mükellef veya sorumlu tarafından işlenebileceği gibi, sadece belli niteliğe sahip olan kişiler bu kabahatleri işleyebilmektedir[401].

Vergi ceza hukuku açısından ehliyet, VUK'ta ayrıca tanımlanmamakla birlikte; doktrinde, kişilerin vergilendirme ilişkisinde mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi ödevlerine ilişkin kendi üzerlerine düşeni yapmadıkları takdirde cezaya muhatap tutulmaları şeklinde tanımlanmıştır[402]. Vergi hukukunda, kişinin ehil olmasına bakılmaksızın mükellef sayılması söz konusuyken; vergi ceza hukukunda, kişinin kabahat ve suçlardan sorumlu tutulabilmesi için çeşitli koşulların varlığı aranmaktadır[403].

Vergi ehliyetinin aksine, vergi cezalarına muhatap tutulabilmek için fiil ehliyetinin varlığı gerekmektedir. Fiil ehliyeti bulunmayan küçük ve kısıtlıların, verginin asıl mükellefi olsalar dahi, cezaya muhatap tutulamayacakları VUK'un 332'nci maddesinde açıkça ifade edilmiştir.

Tüzel kişilerin vergi cezaları karşısında sorumluluğu ise mezkûr kanunun 333'üncü maddesinde düzenlenmiş ve idare ya da tasfiye süreçlerinde kanuna aykırı

---

[399] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:63.

[400] Burada 'vergi ödevlisi' ibaresi özellikle kullanılmıştır Nitekim, çalışmanın ikinci bölümünde açıklanacağı üzere VUK kapsamında vergi cezası sadece mükellef ve sorumluyu değil, bunlar dışında kalsa da vergi kanunlarına aykırı davranan kişileri de kapsamaktadır.

[401] **Ibid.**

[402] **Ibid.**, p:64

[403] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:148.

fiillerden doğacak cezaların -adli nitelikli suçlar hariç- tüzel kişinin kendisi adına kesileceği hükmedilmiştir.

Ayrıca, küçük ve kısıtlılarla tüzel kişilere ilişkin getirilen bu iki genel hükmün yanında damga vergisinde cezai sorumluluğa ilişkin teselsül hükmü de öngörülmüştür. Buna göre, nispi ve maktu olmasına göre değişmeksizin, damga vergisi uygulamalarında, vergi ve resimlerle ilgili cezalarda; sorumluların birden fazla olması durumunda, diğerine rücu hakları saklı kalmak üzere sorumlular müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır[404].

Görüldüğü üzere, vergi ehliyetinin varlığı, vergi ceza ehliyetinin[405] varlığı anlamına gelmemektedir. Şöyle ki, kısıtlı birine atanmış olan vasinin, vergi kabahati sayılan bir fiili işlemesi halinde; vergi ehliyeti kısıtlının kendisinde olmasına karşın, vergi ceza ehliyeti vaside yani kanuni temsilcide olacaktır[406].

Vergi suçları ise vergi kabahatlerinden nicelik ve nitelik bakımından farklı fiillerdir[407]. Genel olarak suç ve cezalara ilişkin hükümler TCK'da düzenlenmiş olmakla birlikte, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu[408] gibi özel ceza kanunları ile ceza içeren pek çok kanunda da o alanla ilgili suç ve ceza hükümlerine yer verilmiştir[409]. Anayasa'nın *"Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar"* kenar başlıklı 38'inci maddesinde ceza

---

[404] VUK m.334.

[405] *"Vergi ceza ehliyeti"* kullanımına, M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2019, p:82; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, p:155 gibi çeşitli kaynaklarda yer verilmiştir. Her ne kadar VUK'un *"Vergi ehliyeti"* başlıklı 9'uncu maddesindeki gibi, kanunda doğrudan 'ehliyet' olarak ifade edilmese de, ceza hükümleri bakımından bir yeterlilik halini içerdiğinden 'vergi ceza ehliyeti' kullanımı, 'vergi ehliyeti' ile arasındaki farkların daha iyi anlaşılabileceği düşüncesiyle çalışmada da tercih edilmiştir.

[406] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku,** p:65.

[407] Literatürde çeşitli şekillerde anılan cezalar, VUK'un 331'inci maddesinde *"...vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ..."* şeklinde ayrılmıştır. Terim birliği açısından çalışmada kabahat ve suç kullanımı tercih edilmiştir. Ayrıca vergi kabahatleri ve suçlarının hukuki ayrımı hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Oktar, **Vergi Hukuku**, 12.Bölüm.

[408] 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 26479 Sayılı ve 31/03/2007 Tarihli Resmi Gazete.

[409] Suçun tanımına kanunlarda yer verilmemiştir. Aksi takdirde kanunilik ilkesi kapsamında tanım dışında kalanların ama belirli unsurları taşıyanların suç sayılması mümkün olmayacaktı. Ancak, literatürde suçun çeşitli tanımları bulunmaktadır. Suç en genel haliyle, toplumca onaylanmayan fiillerin kanun tarafından düzenlenip yaptırıma bağlanmasıdır (Demirbaş, **Op. Cit.**, p:198-198).

sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilmiştir. Bu anayasal ilke, ayrıca TCK'nın *"Ceza Sorumluluğunun Şahsiliği"* kenar başlıklı 20'nci maddesinde de yer almaktadır. Bu ilkeye göre bir kimsenin, başkası tarafından işlenen fiilden dolayı sorumlu tutulması mümkün değildir[410].

Bu anlamda ceza ehliyeti, kişilerin hukuka uygun olmayan fiilleri işlemeleri sonucunda cezalandırılabileceklerini belirten bir kavramdır[411]. Ceza ehliyeti kapsamında, cezai sorumluluğun doğması için failin ayırt etme gücünü haiz olması gerekmektedir[412]. Yani, kişi gerçekleştireceği fiilin tüm hukuki sonuçlarının farkında olmalıdır.

Cezai ehliyette, TCK'nın 31 ila 34'üncü madde hükümleri belirleyici olmaktadır. Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmamış[413] bir çocuğun ya da akıl hastalığı nedeniyle işlediği fiilin hukuki sonuçlarını değerlendiremeyen birinin cezai sorumluluğu yoktur[414].

Görüldüğü üzere vergi suçları bakımından fail sayılmak için isnat yeteneği gerekmektedir. Bu yetenek de gerçek kişilere özgü olduğundan, tüzel kişiliğin kendisi için vergi suçları bakımından herhangi bir faillik durumu söz konusu olmayacaktır.

---

[410] Başkasının işlediği fiilden sorumlu tutulamama ceza sorumluluğunda 'dolayısıyla sorumluluk' kavramının söz konusu olmadığını göstermektedir. Zira, modern ceza hukukunda kusur sorumluluğu benimsendiğinden kusursuz kişinin sorumlu olması genel kural olarak uygun değildir. İştirak ve faillik kavramları ise dolayısıyla sorumluluk kavramından farklıdır qv: Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 4.Baskı, Afyonkarahisar, Kişisel Yayın, 2018, p:39-40.

[411] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:64. Ayrıca, ceza ehliyetini kusurlu davranabilme yeteneği olarak da tanımlamak mümkündür qv: Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:148.

[412] Anayurt, **Op. Cit.**, p:359.

[413] Cezai ehliyete yönelik çocuğun yaşına göre çeşitli uygulamalar mevcuttur. Örneğin, çocuk on iki yaşındaysa cezai sorumluluğu olmasa da özel güvenlik tedbirlerine tabi olacaktır. On üç yaşındaysa, işlediği fiilin hukuki sonuçlarını anlayıp anlamadığına göre karar verilecektir. Tüm bu cezai ehliyet hükümleri 'cezalarda kanunilik ilkesi' gereği 31'inci maddede yer almaktadır. Benzer şekilde, akıl hastalarına yönelik hükümlere, 32'inci maddede; sağır ve dilsizlere yönelik hükümlere, 33'üncü maddede; geçici veya irade dışı nedenlerle alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olanlara yönelik hükümlere ise 34'üncü maddede yer verilmiştir.

[414] Yargıtay kararlarında da akıl hastalığının cezai ehliyeti ne derece etkilediğinin araştırılması beklenmektedir qv: Yargıtay, 2. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:01/07/2020, E.:2020/3650, K.:2020/7346: *"…işlediği iddia olunan fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayıp algılayamadığı veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin önemli derecede azalıp azalmadığı, TCK'nın 32. maddesi kapsamında cezai ehliyetini etkileyen akıl hastalığının bulunup bulunmadığı…"* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Zira faillik gerçek kişilere özgülenmiş bir kavram olduğundan, TCK'nın 20'nci maddesinde tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanmasının mümkün olmadığı, ancak güvenlik tedbirlerinin uygulanabileceği belirtilmektedir.

Tüm bu anlatılanların temel olarak kabul edilebileceği, kanuni temsilcilerin ve vergi sorumluların 'ehliyet-temsil-sorumluluk üçgeni'ndeki konumları, çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümlerinde incelenecektir.

V- Sorumluluk Kavramı ve Hukuki Niteliği

Sorumluluk,[415] kurala aykırı hareketin hesabını verme hali olarak tanımlanabilir[416]. Hukuki terim olarak ise kişinin haksız eylemlerinden sorumlu tutulabilme yeteneğidir[417]. Sorumluluk, esasen borç ilişkisinin yaptırımıdır. Bu bakımdan borç ilişkisine taraf olanların bu ilişkiye istinaden uğradıkları zararların telafi edilmesini de içermektedir[418].

Sorumluluk kavramının, farklı hukuk dallarında da karşılığı bulunmaktadır: Kişinin davranışlarıyla neden olduğu durumun sonuçlarını üstlenmesi[419] anlamında kullanılabildiği gibi; fiil ehliyetine sahip olanların sözleşme veya kanunla belirlenen yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sebebiyle ortaya çıkan zararın tazmininin talep edilebilir olması anlamında da kullanılabilmektedir[420].

Esas olarak medeni hukukta geniş bir yere sahip olan sorumluluk; bir varlığın, alacaklı tarafın el koyma yetkisi[421] altında bulunması, bir edimi yerine getirme

---

[415] İng: *liability, responsability*. Alm: *haftung, verantwortung*. Fr: *responsabilité.*

[416] Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 3.Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1991, p:230 ve 231 *"Mesuliyet" [Çalışmanın devamında 'Türk Hukuk Lûgatı' olarak anılacaktır].*

[417] Henri Deschenaux, Pierre Tercier, **Sorumluluk Hukuku**, trans by.: Salim Özdemir, Ankara, Kadıoğlu Matbaası, 1983, p:1.

[418] Narter, **Op. Cit.**, p:2.

[419] Yelbaşı, **Op. Cit.**, p:642.

[420] Hatemi, **Op. Cit.**, p:1.

[421] Hakkın, hak sahibi tarafından bizzat alınması (ihkak-ı hak), nadir istisnalar dışında yasak olduğundan, bu yetki alacaklının kendisi tarafından kullanılamamaktadır. Bu konuda cebir yetkisi devletin yetkili organları aracılığıyla kullanılmaktadır (Şaban Kayıhan, Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, p:38; Eren, **Borçlar Hukuku**, p:87).

zorunluluğu veya kusurdan doğan bir zararın karşılanması anlamlarına da gelmektedir[422]. Bu kapsamda, TBK'nın çeşitli maddelerinde farklı durumlarda uygulanacak sorumluluk hükümleri bulunmaktadır[423].

İdare hukukunda sorumluluk ise Anayasa'nın 125'inci maddesinden hareketle hizmet/yönetim kusuruna dayanan bir sorumluluğu yansıtmaktadır. Hukuk devleti ilkesi dahilinde, hukuka aykırı hareket eden idarenin de sorumluluğunun doğabileceği kabul edilmiştir. Paralel olarak icra iflas hukukunda da icra memurlarının görevleri dolayısıyla kişilere verdikleri zarardan dolayı, ilgili kuruma karşı dava açabilme hakkı çerçevesinde idarenin sorumluluğuna yer verilmiştir. Gerek icra iflas gerekse de idare hukukunda böyle bir sorumluluğun bulunmasının öncelikli amacı, kişilerin idareye karşı olan haklarını koruma altına almaktır[424].

Tüm bu hukuk dalları kapsamında esasen sorumluluk hukukunun konusu, zarar görenin uğradığı zararın, zarar veren tarafından giderilmesidir. Geniş anlamda sorumluluk hukuku, haksız fiili düzenleyen kurallarken;[425] dar anlamda, tazminat hukuku olarak anılmaktadır[426]. Bu bakımdan sorumluluk ve haksız fiil kavramları arasında bir ilişki bulunmaktadır. Zira, sorumluluk en geniş anlamıyla cezai ve hukuki sorumluluk ayrımına tabi tutulduğunda; suç karşısında, cezai sorumluluk söz konusu iken; haksız fiil karşısında, hukuki sorumluluk söz konusu olmaktadır[427]. Hukuki

---

[422] Öncel, **Sorumluluk**, p:41 Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:77; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:203.

[423] Genel sorumluluk (m.49); müteselsil sorumluluk (m.61 vd.); kusursuz sorumluluk ve türleri (m.65 vd.); yardımcı kişilerin fiillerinden sorumluluk (m.116); zapttan sorumluluk (m.214); ayıptan sorumluluk (m.219 vd.); beklenmedik halden sorumluluk (m.119); ortaklar arasında sorumluluk (m.626 vd.); oraklar bakımından üçüncü şahıslara karşı sorumluluk (m.645)…

[424] Fevzi Rifat Ortaç, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990, p:27.

[425] Geniş anlamda haksız fiil kavramı, hem kusur sorumluluğunu hem de kusursuz sorumluluğu içermektedir (Eren, **Borçlar Hukuku**, p:551).

[426] Sorumluluk hukuku doktrinde üçe ayrılmaktadır; geniş anlamda sorumluluk, dar anlamda sorumluluk ve en dar anlamda sorumluluk. Geniş anlamda sorumluluk, hem sözleşme hem sözleşme dışı sorumluluğu kapsamaktadır (Eren, **Borçlar Hukuku**, p:554). Dar anlamda sorumluluk ise bahsedildiği üzere sadece sözleşme dışı sorumluluk, yani tazminat hukuku olarak ele alınmaktayken en dar anlamda sorumluluk ise, sadece özel kanunlarda düzenlenen kusursuz sorumluluk (sebep ve tehlike sorumluluğu) hallerini kapsamaktadır (Sami Narter, **Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, p:3 ve 6).

[427] Narter, **Loc. Cit.**

sorumluluğun da, ortaya çıkan zararın giderilmesine yönelik tazmin işlevi, toplumca katlanılan zararlı etkilerinin yine toplumca giderilmesine yönelik riski dağıtma işlevi ve olası bir zararı ortaya çıkmadan engellemeye yönelik önleme işlevi olmak üzere üç işlevi bulunmaktadır[428].

Borçlar hukukunda egemen ilkelerden biri olan 'irade özerkliği ilkesi'nin görünüş biçimlerinden birinin 'sözleşme serbestisi'; diğerinin de 'haksız fiilden doğan sorumluluk' olduğu kabul edilmektedir. Haksız fiilden doğan sorumluluk, hukuka uygun olmayan bir davranış dolayısıyla üçüncü şahısların zarara uğraması sonucu bu zararın giderilmesi için yüklenilen sorumluluktur[429].

Vergi hukukunda sorumluluk kurumu, her ne kadar kamu hukuku dahilinde ve kendine özgü kurallarla donatılmış bir kurum olsa da; hukuka uygun davranmayan (örneğin maddi veya şekli ödevini kanuni süresi içinde yerine getirmeyen) vergi sorumlusunun, vergi sorumluluğu hukukunun özel kuralları gereği, (örneğin, kusur sorumluluğu kapsamında asıl borçludan alınamayan vergi alacaklarının, vergi ödevini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlığından alınması gibi) çeşitli yaptırımlarla karşılaşmasını kapsayan bir kurumdur.

Bu bakımdan vergi hukukunda sorumluluk, genel kurallar kapsamında VUK'ta veya özel kurallar kapsamında Türk vergi sistemini oluşturan çeşitli vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde açıklanacak olan bu sorumluluk halinden önce; hukuki, cezai ve idari sorumluluk olmak üzere genel sorumluluk çeşitleri incelenecektir[430].

---

[428] Erişgin, **Op. Cit.**, p:115.

[429] **Ibid.**, p:63.

[430] Sorumluluk kavramı literatürde farklı sınıflandırmalar dahilinde ele alınmıştır. Bazı görüşlere göre, hukuki, cezai, idari ve anayasal sorumluluk olarak ayrılırken; bazı görüşlere göre ise siyasi, cezai ve mali sorumluluk olarak ayrılmış ve medeni sorumluluk ile idari sorumluluk mali sorumluluğun içinde incelenmiştir qv: Gözler, **Op. Cit.**, Bölüm 12, p:203 et. seq. Ayrıca, çalışmanın kapsamında olmayan; ancak, sorumluluk hukuku dahilinde incelenen diğer bir sorumluluk türü anayasal sorumluluktur. Egemenliğin halk adına ve halk tarafından seçilen temsilciler aracılığıyla kullanılması, beraberinde siyasi (anayasal) sorumluluğu getirmiştir. Bu sorumluluk esasında halka karşı ya da halkın seçtiklerine karşı sorumluluk anlamına gelmektedir. 2018 yılından itibaren ülkemiz için de geçerli olan başkanlık sistemlerinde (bu sorumluluğun parlamenter sisteme özgü olduğu ve dolayısıyla başkanlık sisteminde uygulanamayacağını; ancak, cumhurbaşkanının cezai sorumluluk kapsamında birtakım sorumlulukları olduğunu savunan görüşler de mevcuttur qv: Anayurt, **Op. Cit.**, p:364), halk tarafından seçilen başkan,

A- Hukuki Sorumluluk

Bazı kaynaklarda mali sorumluluk[431] olarak da anılan hukuki sorumluluk, bir kişinin başkasına verdiği zararın, tazmini için malvarlığıyla sorumlu olması anlamına gelmektedir. Bu sorumlulukta, idari sorumluluktan farklı olarak görev kaybı olmaksızın; cezai sorumluluktan farklı olarak ise hapis cezası olmaksızın, malvarlığından tazmin söz konusudur[432].

Hukuki sorumluluk türleri incelenmeden önce, kanunda tanımlanmasa da literatürde sıkça karşılaşılan ve vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından da varlığı kabul edilen '…ile sorumluluk' ve '…den sorumluluk' kavramlarının açıklanması gerekmektedir.

'…ile sorumluluk', borçlunun ne ile sorumlu tutulacağını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Örneğin, malvarlığı ile sorumlulukta olduğu üzere, borcun gerektiği şekilde ya da tam olarak yerine getirilmemesi sonucu; devletin (alacaklı için), borçlunun malvarlığına el koyabilmesi iktidarıdır. Yani borçlunun alacaklıya karşı malvarlığı **ile** sorumlu olmasıdır[433].

'…den sorumluluk' ise, kanun koyucunun iradesi kapsamında öngörülen bir ödeve (örneğin vergi ödeme ödevi) veya özel hukuk ilişkisinden kaynaklanan bir yükümlülüğe (örneğin hizmet sözleşmesi) uygun davranmamasından kaynaklanan sorumlulukta,[434] sorumluluğun nedenini -kaynağını- ifade etmek için kullanılır.

---

doğrudan halka hesap vermekle sorumlu tutulmuştur. 2018 öncesinde ülkemizde de uygulanan parlamenter sistemlerde ise başbakan ve bakanlar kurulu halkın temsilcisi olması bakımından parlamentoya karşı sorumlu olurlar. Bu sorumluluğun yaptırımı görevden alma şeklinde uygulanır. Ayrıntılı bilgi için qv: Gözler, **Op. Cit.**, p:204.

[431] Erol Cansel, Çağlar Özel, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt:1, 2.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, p:83; Gözübüyük, **Op. Cit.,** p:158; Gözler, **Op. Cit.**, p:214.

[432] qv: Gözler, **Loc. Cit.**

[433] Çağlar Özel, "Türk Özel Hukukunda Sözleşme Dışı Sorumluluk Olgularına Genel Bakış" **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2000, p:416; Ortaç, **Op. Cit.,** p:2. "…ile sorumluluk"; literatürde, "konu yönünden sorumluluk" olarak da anılmaktadır. Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, p:6 *[Çalışmanın devamında 'Sarılı, Sorumluluk' olarak anılacaktır]*; Eren, **Borçlar Hukuku**, p:552.

[434] qv: Ali Naim İnan, Özge Yücel, **İnan Borçlar Hukuku**, 4.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, p:124-125.

Örneğin, sözleşme**den** doğan sorumluluk, haksız fiil**den** doğan sorumluluk,[435] sebepsiz zenginleşme**den** doğan sorumluluk[436]. En kısa anlatımla, bir zarardan dolayı tazminat ödeme yükümlülüğüdür[437].

Saban'a göre, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında kanuni temsilcilerin üstlerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden sorumlu olmaları, '…den sorumluluğu' ifade ederken; kanuni şartların gerçekleşmesi dahilinde mükelleften alınamayan tutarların kanuni temsilciden alınacağı hükmü ise '…ile sorumluluğu' ifade etmektedir[438]. Bu iki sorumluluk türünün ortak noktası, ikinci derece -tali- olmalarıdır. Bu kapsamda '…ile sorumluluk' hali borçlunun borcu yerine getirilmediği hallerde ortaya çıkarken; '…den sorumluluk' ise genel olarak asli borcun yerine getirilmediği hallerde ortaya çıkmaktadır[439]. Bu bakımdan ikinci derece sorumlu olan kanuni temsilcilerin de bu kapsama dahil edilmeleri mümkündür.

Esasında bu ikili ayrım farklı adlar altında sistematize edilen hukuki sorumluluk türleridir. Bu nedenle çalışmanın devamında, literatürde genel kabul gördüğü haliyle sorumluluğun karşılanmasına ve kaynağına göre yapılan sınıflandırma temel alınacaktır.

1- Karşılanmasına Göre Sorumluluk Türleri

'…ile sorumluluk' veya konu yönünden sorumluluk olarak da anılan bu sorumluluk türü, malvarlığı ve şahıs olmak üzere iki sorumluluk kapsamında incelenmelidir;

---

[435] Erişgin, **Op. Cit.**, p: 74; Hatemi, **Op. Cit.**, p:3(3); Oğuzman, Öz, **Op. Cit.**, p:13.

[436] Kayıhan, Ünlütepe, **Op. Cit.**, p:39

[437] Özel, **Op. Cit.**, p:416; Ortaç, **Op. Cit.**, p:3. "…den sorumluluk"; literatürde, "kaynak yönünden sorumluluk" olarak da anılmaktadır (Sarılı, **Sorumluluk**, p:5).

[438] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2019, p:120 *[Çalışmanın devamında 'Saban, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*

[439] Cansel, Özel, **Op. Cit.**, p:87 *[Schwarz, Borçlar Hukuku, p:78'den aktarılmıştır]*.

a- Şahıs ile Sorumluluk

Şahıs ile sorumluluk,[440] ilkel hukuk sistemlerinde uygulanmış bir sorumluluk türüdür. Burada kastedilen, şahsen sorumluluk[441] değil; alacaklının, borçlunun şahsına el koymasıdır. Alacaklının herhangi bir iktisadi yarar sağlanmasının mümkün olmadığı[442] bu sorumluluk türü, borçluyu köleleştirme veya vücudunu rehin alma ya da öldürme gibi hakların varlığı kapsamaktadır[443].

Ülkemizde 1929'da kaldırılmış olan[444] bu sorumluluk türünün temeli Roma Hukukuna dayanmakta;[445] ancak, modern hukuk düzeninde karşılığı bulunmamaktadır. Anayasa'nın 38'inci maddesindeki *"Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz"* hükmü, bu durumun bir göstergesidir. Bu bakımdan kimse için borcuna istinaden hapis cezası hükmolunamaz[446].

Nitekim, alacaklıya iktisadi yarar sağlamayan şahıs ile sorumluluktan ziyade; günümüzde borçlu kişinin özgür kalıp borcunu ödemek için çalışması alacaklının menfaatine daha uygundur[447].

---

[440] *"Şahıs varlığı ile sorumluluk"* olarak da anılmaktadır qv: Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 11.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, p:95.

[441] Şahsen sorumluluk; alacaklının, borçlunun şahsına değil, dilediği malına el koyma yetkisini kapsamaktadır. (Mülga) Türk Ticaret Kanunu terminolojisine uygun olarak seçilen bu kullanım, farklı anlamlara gelebileceği gerekçesiyle geçmişte eleştirilere neden olmuştur. Ayrıntılı bilgi için qv: Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:22. Bu sorumluluk, günümüzde sınırsız sorumluluk kapsamında karşımıza çıkmaktadır.

[442] Ayan, **Loc. Cit.**

[443] Narter, **Op. Cit.**, p:12.

[444] **Ibid.**, p:12-13

[445] Roma Hukukunun ilk dönemlerinde görülen bu sorumluluk, zamanla yerini malvarlığı sorumluluğuna bırakmıştır (Övünç Güvel, "Roma Hukukunda Sorumluluk", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:25, Sayı:2, 2017, p:400).

[446] İsmail Kayar, **Borçlar Hukuku - Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 11.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, p:43 *[Çalışmanın devamında 'Kayar, Borçlar Hukuku' olarak anılacaktır].* İİK'nın 338'inci maddesi kapsamında gerçeğe aykırı mal bildirimi yapma halinde öngörülen hapis cezası borca karşılık gelen bir ceza değil; devletin yetkili organınca verilen bir emre uyulmamasına karşılık gelen bir cezadır. Bu bakımdan hüküm şahıs ile sorumluluk kapsamında değerlendirilmemelidir (Ayan, **Op. Cit.**, p:96).

[447] Cansel, Özel, **Op. Cit.**, p:84; Eren, **Borçlar Hukuku**, p:90.

b- Malvarlığı ile Sorumluluk

Malvarlığı ile sorumluluk türünde, borçlunun borcunu ifa edememesi halinde; alacaklı, yetkili devlet organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına el koyma hakkına sahiptir. Sorumluluğun konusunun, borçlunun şahsının değil; malvarlığının olması bakımından modern hukuk sistemlerince kabul görmüş bir sorumluluk türüdür[448].

Malvarlığı ile sorumluluk, sınırlı ve sınırsız sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sınırsız sorumluluk, borçlunun borcu için tüm malvarlığı ile sorumlu olması anlamına gelirken; sınırlı sorumluluk ise borca ilişkin sorumluluğun konu veya miktar itibariyle sınırlanmasını ifade eder. Burada, yine tüm malvarlığı ile sorumluluk söz konusu olmakla birlikte; borcun belli bir konusu veya belli bir miktarı için geçerli olan bir sorumluluk hali de mevcuttur[449].

(1) Sınırsız Sorumluluk

'Tam sorumluluk' olarak da anılan malvarlığı ile sınırsız sorumlukta, borçlu malvarlığının tamamı ile borçtan sorumludur. Ancak, bu durum, borçlunun tüm malvarlığının alacaklıya tahsisi anlamına gelmemekte; malvarlığının borcu karşılamaya yetecek kadarlık kısmı sorumluluk kapsamında olmaktadır. Ayrıca, borçlunun ticari faaliyetlerini ve yaşamını idame ettirmesi için gerekli olan varlıkları sorumluluk kapsamı dışında bırakılmıştır[450].

Sınırsız sorumluluk, genel kural olarak Türk hukukunda geçerli olan sorumluluk türüdür. 'Şahsi/kişisel sorumluluk' olarak da anılan bu sorumluluk türü,

[448] Narter, **Op. Cit.**, p:13.

[449] Erişgin, **Op. Cit.**, p:75.

[450] Narter, **Loc. Cit.**; Kayar, **Borçlar Hukuku**, p:43. İİK'nın *"Haczi caiz olmayan mallar"* kenar başlıklı 82'inci maddesinde haczedilemeyen; 83'üncü maddesinde ise kısmen haczedilebilen mallar sayılmıştır. Örneğin, sınırsız sorumluluk kapsamında dahi olsa sermayeden ziyade emeği ile ekonomik faaliyetini sürdüren kişinin mesleğini idame ettirebilmesi için gerekli olan eşyalar haczedilemez.

günümüzde uygulanmayan 'şahıs ile sorumluluk' türünden tamamen farklı bir sorumluluktur[451].

(2) Sınırlı Sorumluluk

Malvarlığı ile sınırlı sorumluluk, taraflarca yapılan sözleşme ile sınırların çizilmesinin mümkün olduğu bir sorumluluk türüdür[452]. Bu sorumluluk, sözleşmeyle kararlaştırılabileceği gibi kanun ile de öngörülebilir. Bu iki şekilde belirleme olmaksızın ortaya çıkan hallerde ise genel kural niteliğinden dolayı tüm malvarlığı ile sorumluluk söz konusu olmaktadır[453].

Sınırlı sorumluluk, konu ve miktar bakımından sınırlı sorumluluk olmak üzere ikili bir ayrım çerçevesinde incelenebilir;[454]

i- Miktar ile Sınırlı Sorumluluk

Bu sorumlulukta, borçlu tüm malvarlığıyla sorumlu olmasına karşın; borcun belirli bir miktar ile sınırlandırılması söz konusudur[455]. Yani burada borçlunun malvarlığının sadece bir kısmının sorumluluk kapsamında olduğu düşünülmemelidir. Zira, borçlu borcun belirli bir miktarını ödeyecek; ancak, bu miktar için yine tüm malvarlığı ile sorumlu olmaya devam edecektir[456]. Kefilin sorumluluğu miktar ile sınırlı sorumluluğun bir örneğidir[457].

---

[451] Kayar, **Loc. Cit.**

[452] Narter, **Op. Cit.**, p:13. Sınırlı sorumluluğu bir sorumluluk türü değil, genel kural olan sınırsız sorumluluğun bir istisnası olarak kabul eden görüşler de mevcuttur qv: Kayıhan, Ünlütepe, **Op. Cit.**, p:40.

[453] Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:22.

[454] Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2009, p:9. Literatürde, (mülga) Türk Ticaret Kanunu terminolojisine uygun olarak *"sınırlı şahsi sorumluluk"* ve *"sınırlı ayni sorumluluk"* olarak da anılmaktadır qv: Tekinay et. al., **Op. Cit.**, p:22.

[455] Narter, **Op. Cit.**, p:14.

[456] Cansel, Özel, **Op. Cit.**, p:87.

[457] TBK, m.583: *"...Kefilin, sorumlu olduğu azamî miktarı, kefalet tarihini ve müteselsil kefil olması durumunda, bu sıfatla veya bu anlama gelen herhangi bir ifadeyle yükümlülük altına girdiğini kefalet sözleşmesinde kendi el yazısıyla belirtmesi şarttır…Taraflar, yazılı şekle uyarak kefilin sorumluluğunu borcun belirli bir miktarıyla sınırlandırmayı kararlaştırabilirler…"*

ii- Konu ile Sınırlı Sorumluluk

Bu sorumluluk[458] ise belirli malları ya da terekeyi kapsayan bir sorumluluktur. Belirli mallar ile sınırlı sorumlulukta -örneğin irat senedinde[459] olduğu gibi- senedin malikinin sorumluluğu, rehin konusu taşınmazın değerinden fazla olamaz. Öyle ki, taşınmazın paraya çevrilmesi halinde karşılanmayan miktar için malike herhangi bir sorumluluk yüklenememektedir[460].

Tereke, kişinin ölümü ile birlikte geriye kalan hak ve alacakların, taşınır ve taşınmazların, borç ve yükümlülüklerin oluşturduğu malvarlığı anlamına gelmektedir[461]. Bu kapsamda örneğin, mirasın devlete geçmesi halinde TBK'nın 631'inci maddesi kapsamında miras bırakanın borçları için sadece mirastan edinilen değerler ölçüsünde bir sorumluluk söz konusu olacaktır[462].

Vergi hukuku açısından malvarlığı ile sınırsız sorumluluk halinde, her zaman kişinin tüm malvarlığının haczedilmesinin mümkün olmadığı; İİK'da yer alan sınırlamanın yanı sıra AATUHK'nın 70'inci maddesinde haczedilemeyen malların; 71'inci maddesinde ise kısmen haczedilebilen gelirlerin sayıldığı görülmektedir. Örneğin, bir kişinin şahsı ve mesleği için gerekli eşyası sınırsız sorumlu olmasına dayanılarak haczedilememektedir[463].

2- Kaynağına Göre Sorumluluk Türleri

'…den sorumluluk' veya 'kaynak yönünden sorumluluk' olarak da anılan bu sorumluluk, temelde sözleşme ve sözleşme dışı sorumluluk olmak üzere ikili bir ayrımda incelenmektedir. Roma Hukukuna dayanan sınıflandırma kapsamında

---

[458] Literatürde, "eşya ile sınırlı sorumluluk", "belirli mal ile sınırlı sorumluluk" gibi çeşitli kullanımları bulunmaktadır.

[459] İrat senedi, taşınmaz üzerinde, taşınmaz yükü şeklinde kurulmuş alacak hakkı meydana getiren bir senettir (TMK, m.903/1).

[460] Ayan, **Op. Cit.**, p:98-99. Zira, irat senedinin herhangi bir kişisel borç doğurmayacağı, TMK'nın 903/3'üncü maddesinde belirtilmiştir.

[461] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 14/01/2015, E.: 2014/114, K.: 2015/9, 29384 Sayılı ve 12/06/2015 Tarihli Resmi Gazete.

[462] Ayan, **Op. Cit.**, p:98.

[463] Aydın, **Op. Cit.**, p:9.

sorumluluk ilişkisinin önce sözleşme ve haksız fiilden doğduğu bilinmektedir. Hukuki ilişkilerin gelişimine paralel olarak zamanla sebepsiz zenginleşmeden, vekâletsiz iş görmeden ve kanundan doğma da borç ilişkisinin kaynaklarına dahil edilmiştir[464].

Kaynağına göre sorumluluk kavramı, çeşitlerinden bağımsız olarak temelde ikiye ayrılmaktadır[465]. Bunlardan birincisi, sözleşme sorumluluğu; ikincisi ise, sözleşme dışı sorumluluktur;

a- Sözleşme Sorumluluğu

Sözleşme sorumluluğu,[466] hukuk kurallarından doğan yükümlülüklerin genel ve emredici niteliğine karşın, sözleşme gibi hukuki işlemlerden doğan yükümlülükleri de temel almaktadır. Bu yükümlülükler ise özel ve nispi nitelikli olduğundan toplumun tümü için değil, ancak ilgilileri için bağlayıcıdır. Taraflar bu yükümlülüklere uymadıkları takdirde oraya çıkan tazmin zorunluluğu, sözleşme sorumluluğu olarak nitelendirilmektedir[467]. Yapısındaki bu nispilik itibariyle, dar anlamda hukuki sorumluluk esasen sözleşme sorumluluğunu kapsamamaktadır[468].

Gerek sözleşme sorumluluğunda gerekse sözleşme dışı sorumlulukta, zarar ve kusur olmak üzere temelde iki önemli unsur vardır. Kusur, TBK'nın başta 12'inci maddesi[469] olmak üzere çeşitli hükümlerinde kurucu unsur niteliğinde kabul edilmektedir[470]. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere, çeşitli amaçlar çerçevesinde

---

[464] Hatemi, **Op. Cit.**, p:2 (2b) .

[465] Ortaç, **Op. Cit.**, p:4. Ayrıca, sebepsiz zenginleşme sorumluluğu olarak üçüncü bir ayrım altında inceleyen görüşler de literatürde mevcuttur (Gözler, **Op. Cit.**, p: 215 ve 217).

[466] Akit, kelime anlamı olarak, tarafların uygun beyanları neticesinde onlara karşılıklı borç yükleyen sözleşmeler olduğundan; bu sorumluluk türü, sözleşmeden doğan sorumluluk veya akit sorumluluğu olarak da anılmaktadır qv: T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) https://sozluk.adalet.gov.tr, 08/12/2020.

[467] Narter, **Op. Cit.**, p:16; Hatemi, **Op. Cit.**, p:1.

[468] Deschenaux, Tercier, **Op. Cit.**, p:3.

[469] TBK, m.12: *"Borç hiç veya gereği gibi ifa edilmezse borçlu, kendisine hiçbir kusurun yüklenemeyeceğini ispat etmedikçe, alacaklının bundan doğan zararını gidermekle yükümlüdür."*

[470] Cansel, Erol, **Op. Cit.**, p:316-318.

kanun koyucunun kusur unsuru olmaksızın öngördüğü sorumluluk halleri de mevcuttur.

Her ne kadar çalışmada, literatüre uygun olarak kusur ve kusursuz sorumluluk türleri, sözleşme dışı sorumluluğun alt başlığı olarak incelense de; kusur, sözleşme sorumluluğunda da tıpkı sözleşme dışı sorumluluktaki gibi bir hukuki niteliğe sahiptir[471]. Farklılık, sözleşme sorumluluğunda kusurun sözleşme hükümleri bağlamında ele alınmasından ileri gelmektedir.

b- Sözleşme Dışı Sorumluluk

'Haksız fiilden doğan sorumluluk'[472] olarak da anılan sözleşme dışı sorumluluk, herhangi bir sözleşmeden kaynaklanmayan; bir kişinin hukuka aykırı olarak başkasına verdiği zarardan doğan sorumluluktur[473]. Yani burada, zarar gören ile zarar veren arasında, hukuk kuralının ihlalinden önce mevcut olmayan hukuki bir ilişki, ancak ihlal sonrası, kusur kapsamında doğacaktır[474].

Sözleşme dışı sorumluluğun ortaya çıkma nedeni, kusurlu bir davranış olabileceği gibi kusura dayanmayan bir davranış da olabilmektedir. Bu kapsamda, kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk kavramlarının doğru şekilde ayırt edilmesi önem arz etmektedir[475]. Nitekim, sözleşme dışı sorumluluk, hem kusur sorumluluğunu hem de kusursuz sorumluluğu kapsayan bir üst kavram olarak kabul edilmektedir[476].

(1) Kusur Sorumluluğu

Günümüzde uygulanan hukuk kuralları özel nitelikli sorumluluğa dayalı bir sistem yerine, genel nedenleri kapsayan bir sistemi öngörmüştür. Bu bakımdan kusur

---

[471] qv: Eren, **Borçlar Hukuku**, "§28".

[472] Literatürde *"haksız fiil sorumluluğu"* olarak da anılmaktadır.

[473] Anayurt, **Op. Cit.**, p:355; Hatemi, **Op. Cit.**, p:1.

[474] Narter, **Op. Cit.**, p:17.

[475] Kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk sadece hukuki sorumlulukta değil aynı zamanda idari sorumlulukta da vardır qv: Anayurt, **Op. Cit.**, p: 350.

[476] Habip Oğuz, "Sorumluluk Hukukunda Kusur", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:28, 2016, p:273.

sorumluluğu, kişinin kendi kusurundan kaynaklı bir zarara yol açması anlamıyla, ilk olarak 1804 tarihli Fransız Medeni Kanunu'nun 1382'nci maddesinde tanımlanmıştır[477]. Maddede, kişinin başka bir kişiye kusuru kapsamında verdiği herhangi bir zarardan tazmin suretiyle sorumlu olacağı hükmedilmiştir[478].

Ülkemizde de sorumluluğun kusura dayanması ilkesine (kusur ilkesi) göre, bir kişi üçüncü şahıslara verilen bir zarardan ancak kusuru varsa sorumlu tutulabilirken (ilkenin olumlu etkisi); kusur olmadıkça kimse sorumlu tutulamaz (ilkenin olumsuz etkisi)[479]. Görüldüğü üzere bu sorumluluk türünde süje ön planda olduğu için literatürde *"subjektif sorumluluk"* olarak da anılmaktadır[480]. Sözleşmeye dayanan sorumluluk ve sözleşme dışı sorumluluk buna örnek gösterilebilir[481].

Kusur, kişinin haksızlık teşkil eden fiili gerçekleştirmesi sonucunda kınanması gerektiği yönündeki yargıyı ifade etmektedir[482]. Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsiz olma, kişinin iradesi dışında geçici nedenlerle alkol ve uyuşturucu madde etkisinde olma, haksız tahrik gibi haller[483] kusurluluğu etkiyen hallerdir.

Kişinin kusurundan bahsedebilmek için öncelikle o kişinin kusur yeteneğine (isnad yeteneğine) sahip olup olmadığının araştırılması gerekmektedir. Zira, kusurlu hareket etmeye ehil olup olmamak anlamına gelen bu kavram; fiil ile değil, fiili gerçekleştiren kişinin nitelikleriyle ilgilidir ve bu yeteneği haiz olmayan kişinin

---

[477] Deschenaux, Tercier, **Op. Cit.**, p:6.

[478] Fransız Medeni Kanunu - Code civil des Français, Kabul Tarihi: 21/03/1804, Art.1382, http://data.legilux.public.lu/file/eli-etat-leg-memorial-1804-5-fr-pdf.pdf Çalışmada Kanunun İngilizce çevirisinden faydalanılmıştır. *"Civil Code of the French, Translated by Georges ROUHETTE, Professor of Law, with the assistance of Dr Anne ROUHETTE-BERTON, Assistant Professor of English"*, (Çevrimiçi) http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Codigo-Civil-Frances-French-Civil-Code-english-version.pdf, 05/03/2021.

[479] Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:412.

[480] Eren, **Borçlar Hukuku**, p:556.

[481] Erişgin, **Op. Cit.**, p:64.

[482] Berrin Akbulut, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, p:230. Kusur kavramının ceza hukuku kapsamında psikolojik ve normatif teorileri için qv: Demirbaş, **Op. Cit.**, p:365-366. Ayrıca, genel kusur teorileri için qv: Oğuz, **Op Cit.**, p:277. Kusur ilkesi için qv: Adem Sözüer, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayını, 2020, p:45.

[483] Ayrıntılı bilgi için qv: Sözüer, **Op. Cit.**, p:252-254.

kusurundan söz edilemez[484]. Yani kusur yeteneği, bir fiilin bir kişiye yüklenebilmesi için o kişide bulunan niteliklerin tümü anlamına gelmektedir. Bu yönüyle kusur yeteneği, temyiz kudreti de denilen, yanlış ile doğruyu ayırabilme yeteneğidir[485].

TBK'nın, haksız fiilden doğan borç ilişkileri kapsamında düzenlenen 49'uncu maddesine göre, hukuka aykırı fillerle[486] kusurlu olarak başkasına zarar verenler[487] verdikleri bu zararı gidermekle yükümlüdürler.

Görüldüğü üzere kusur sorumluluğunda, haksız fiilin tüm unsurları bulunsa bile, kusuru olmadığı sürece kişiye sorumluluk yüklenmesi mümkün değildir[488]. Bu bakımdan da kişilerin sorumlu tutulabilmeleri için kast ya da taksir yoluyla bir zarara neden olmaları gerekmektedir[489]. Aksi halde, yükümlülüklerine uygun davranmayan bir kişinin bu davranışı sonucu ortaya bir zarar çıkıyorsa ama zarar veren bu kişi kusurlu değilse sorumluluk doğmayacaktır[490]. Zira TBK'nın 59'uncu maddesinde kişilerin normal olarak ayırt etme gücünün geçici kayıplarında dahi verdikleri zarardan sorumlu olacakları; ancak; söz konusu ayırt etme gücünün kaybedilmesinde kendi

---

[484] Demirbaş, **Op. Cit.**, p:343.

[485] Kusur yeteneği değerlendirilirken, yapılan hareketin anlamını ve hukuki sonuçlarını kavrayabilme ile bu sonuçları isteme durumuna bakılmaktadır (**Ibid.**, p:344).

[486] Suçlar bakımından hukuka aykırılığı kaldıran hallerin varlığı bu kapsamda unutulmamalıdır. TCK'da *"Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler"* olarak sayılan; Kanunun hükmü ve amirin emri (m.24), meşru savunma ve zorunluluk hali (m.25), hakkın kullanılması ve ilgilinin rızası (m.26), sınırın aşılması (m.27), cebir ve şiddet, korkutma ve tehdit (m.28), haksız tahrik (m.29), hata (m.30), yaş küçüklüğü (m.31), akıl hastalığı (m.32), sağır ve dilsizlik (m.33), geçici nedenlerle alkol veya uyuşturucu madde etkisinde olma (m.34). Esasında kanunda sayılan bu on bir hal, hukuki nitelikleri birbirinden farklı hukuka uygunluk nedenlerinin, kusurluluğu kaldıran ve kusurluluğa etki eden nedenlerin aynı başlık altında toplanmış halidir. Alman hukukunda, hukuka uygunluk nedenleri ile kusurluluğa etki eden nedenlerin kesin ayrılığı savunulmaktadır. Bu yüzden literatürde, Alman görüşünü benimseyenlerin farklı yaklaşımları da mevcuttur qv: **Ibid.**, p:270-271.

[487] Görüldüğü üzere kusur, sorumluluğun kurucu unsuru olsa da; tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda, hukuka aykırı fiil ve zarar unsurlarının da gerçekleşmesi ve uygun illiyet bağının da bulunması gerekmektedir (Oğuz, **Op Cit.**, p:284).

[488] Narter, **Op. Cit.**, p:19; Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:412.

[489] Kayar, **Borçlar Hukuku**, p:44.

[490] Fikret Eren, **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 361, Sevinç Matbaası, 1975, p:102 *[Çalışmanın devamında 'Eren, Sorumluluk Hukuku' olarak anılacaktır].*

kusurlarının olmadığını ispat etmeleri halinde sorumluluktan kurtulabilecekleri belirtilmektedir.

Ayrıca, ortaya çıkan zararın nedeni, zarar görenin kusuru ya da üçüncü şahsın kusuru ise, yine sorumluluk ortadan kalkmakta veya zarar verenin kusuruyla birlikte değerlendirilip asıl sorumluluğu azaltıcı bir faktör olmaktadır. Farklı olarak, ortaya çıkacak zarar, önceden öngörülemez veya öngörülse dahi engellenemez bir niteliğe sahipse (örneğin, deprem), mücbir sebebin varlığı illiyet bağını keseceğinden sorumluluk ortadan kalkacaktır. Mücbir sebep halinde tüm sorumluluk ortadan kalkarken; doğal olaylar dışında kalan beklenmeyen hallerin varlığında tüm sorumluluk değil, sadece kusura dayalı sorumluluk ortadan kalkmaktadır[491].

(2) Kusursuz Sorumluluk

Sözleşme dışı sorumlulukta kural olarak kusur sorumluluğu geçerli olmakla birlikte; günümüzde, kusur sorumluluğunun yetersiz kaldığı yerlerde ortaya çıkan ihtiyaçlara yönelik[492] sosyal anlayış ve hakkaniyet gereklerinin bir uzantısı olarak kişilerin kusuru olmasa dahi sorumlu tutulmaları da söz konusu olmaktadır[493].

Kusursuz sorumluluk ilkesi, kamu hukuku (idare için) veya özel hukuk (kişiler için) farkı gözetilmeksizin verilen zarardan kusur olmasa dahi sorumlu olunmasını ifade etmektedir[494]. Bu sorumluluk türünde 'nesnel-objektif sorumluluk' ya da özel hukukta 'tehlike sorumluluğu' da denilen 'sebep sorumluluğu' söz konusu olduğundan, zarar verenin kusurunun aranmasına gerek olmamaktadır. Burada kusurun, kurucu unsur olmaktan çıkması sebebiyle; sorumluluğun doğması için, bu

[491] Anayurt, **Op. Cit.**, p:358.

[492] Oğuz Sadık Aydos, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Temel Hukuk Dizisi, Dizi Editörü: İbrahim Ermenek, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, p:100.

[493] Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:412.

[494] Bu tanım itibariyle literatürde 'sonuç sorumluluğu' olarak da anılmaktadır.

sorumluluğun bağlandığı davranış ile ortaya çıkan zarar arasında illiyet bağının[495] bulunması yeterli kabul edilmektedir[496].

Belirtilen nedenlerden dolayı, kusur ehliyetine sahip olmayan kişilere de sorumluluk yüklenebilmesi mümkündür.[497] Zira TBK'nın *"Kusursuz Sorumluluk"* kenar başlıklı 65'inci maddesi[498] uyarınca eğer hakkaniyet gerektiren[499] bir durum söz konusu ise; hakim, ayırt etme gücü bulunmayan birinin dahi neden olduğu zararın giderilmesini isteyebilmektedir. Görüldüğü üzere ayırt etme gücünün varlığı sorumluluk için olmazsa olmaz bir koşul değildir[500].

Kusursuz sorumluluğun kabul edilmesinin temelinde, dikkat ve özen ilkesi, hakkaniyet ilkesi, hakimiyet ilkesi ve tehlike ilkesi bulunmaktadır[501]. Bu ilkeler çerçevesinde özel hukukta çeşitli kusursuz sorumluluk halleri kabul edilmiştir: TBK'nın 65'inci maddesinde hakkaniyet sorumluluğu; 66 ila 69'uncu maddelerinde özen sorumluluğu[502] ve 70'inci maddesinde tehlike sorumluluğu. Ayrıca, bunların dışında TMK'nın 369'uncu maddesinde yer alan ev başkanının sorumluluğu da kusursuz sorumluluk halleri arasındadır[503]. Tüm bu kusursuz sorumluluk hallerinin ortak noktası ise kusur unsurunun ve ayırt etme gücünün varlığı gerekmeksizin, zarar görenin zararının giderilmesine yönelik bir sorumluluk halinin öngörülmekte

---

[495] İlliyet bağı hukuki sorumluluğu doğuran şartlar bakımından çok önemli bir kavramdır. Bu bağ, ortaya çıkan zararla, sorumluluğu doğuran olay veya fiilin neden-sonuç ilişkisi içinde olmasını ifade eder (Eren, **Sorumluluk Hukuku,** p:1). Örneğin, ceza hukukunda fail ile ortaya çıkan sonuç arasında bir bağ kurulamıyorsa kişinin sorumlu tutulması mümkün değildir (Demirbaş, **Op. Cit.**, p:247).

[496] Narter, **Op. Cit.**, p:7; Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:412; Anayurt, **Op. Cit.**, p:357.

[497] Kayar, **Borçlar Hukuku**, p:115.

[498] TBK, m.65: *"Hakkaniyet gerektiriyorsa; hâkim, ayırt etme gücü bulunmayan kişinin verdiği zararın, tamamen veya kısmen giderilmesine karar verir."*

[499] Hakkaniyet, adalete ulaşabilmek için kimi zaman somut olayların ve kişilerin özelliklerinin tamamının dikkate alınmasıdır. Vecdi Aral, **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001, p:41.

[500] Bozkurt, **Op. Cit.**, p:191.

[501] Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:413-417; Narter, **Op. Cit.**, p:94.

[502] Ayrıca, özen sorumluluğu da yine kendi arasında; adam çalıştıranın sorumluluğu (m.66), hayvan bulunduranın sorumluluğu (m.67), yapı malikinin sorumluluğu (m.69) olarak üçe ayrılmaktadır.

[503] Anayurt, **Op. Cit.**, p:358.

olmasıdır. Burada, zararın yardımcı kişi tarafından verilmesi de başkasının fiilinden sorumlu tutulmayı engellememektedir[504].

Özetle kusursuz sorumluluk, kişinin kendi fiillerinden doğan bir sorumluluk türü değildir. Bu sorumluluk, vergi hukukunda kanuni temsilci ile mükellef arasındaki ilişki bakımından, istihdam eden-istihdam edilen ya da yardım alan-yardımcı ilişkisine benzetilebilir. Dolayısıyla kusuru olmasa da vergi idaresine karşı malvarlığı ile sorumlu olacak kişi temsil edilen yani mükelleftir. Ancak, çalışmanın üçüncü bölümünde incelendiği üzere VUK'ta kanuni temsilciler bakımından tam tersi bir (istisnai) sorumluluk biçimi öngörülmüştür. Bu nedenle ilgili düzenlemede kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesinin koşulları tek tek belirtilmiştir[505].

Kusursuz sorumluluğu bulunan bir kişinin ayrıca kendi kusurunun da varlığı; bu sorumluluktan kurtulma yollarının kapanması, tazminat miktarının belirlenmesi, birden çok kişiye rücu halinde sorumluluğun tespiti bakımından önem arz etmektedir. Örneğin, kusurlu olan kusursuz sorumlu, mücbir sebebin varlığına dayanarak, illiyet bağının kesildiğini ve dolayısıyla sorumlu olmaması gerektiğini ileri süremeyecektir[506].

Görüldüğü üzere, sözleşme dışı sorumlulukta ortaya çıkan bir zarara ilişkin olarak tazmin amacı söz konusu olduğu halde; -çalışmanın devamında açıklanacağı üzere- vergi hukukundaki sorumlulukta, kamu alacağının tam ve zamanında tahsil edilebilmesi amacı ön plandadır[507].

B- Cezai Sorumluluk

Kişiler, başkalarına verdikleri zarardan hukuki olarak sorumludur; bu zararın, kanunlara aykırı bir fiille topluma karşı ortaya çıkması durumunda ise cezai sorumluluk doğmaktadır. Bu kapsamda iki sorumluluk türünde de kişi, yol açtığı zararın hesabını vermektedir; ancak, sorumluluğun temeli farklıdır. Hukuki

[504] Narter, **Op. Cit.**, p:18.

[505] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:109-110.

[506] Narter, **Op. Cit.**, p:96.

[507] Ortaç, **Op. Cit.**, p: 158.

sorumlulukta, zarar görenin zararı giderilmeye çalışılırken; cezai sorumlulukta, toplumsal karaktere uygun olarak suçlu cezalandırılmaktadır. Kişi aynı anda iki sorumluluk türünün kapsamına da dahil olabilir. Örneğin, sarhoşken kullandığı araç ile başkasının aracına zarar veren bir kişi; sarhoşken araç kullanması bakımından cezai sorumluluk altındayken, hukuki sorumluluğun sonucu olarak da çarptığı araç sahibinin zararını tazmin etmekle yükümlüdür[508].

Cezai sorumluluk, ceza kanunlarınca ya da özel kanunlarca suç sayılan bir fiilin işlenmesi ile ortaya çıkan sorumluluk türüdür. Sadece kanunlarda değil, Anayasada da cezai sorumluluğa ilişkin çeşitli ilkeler ve sınırlamalar yer almaktadır. Özellikle Anayasa'nın 38'inci maddesinde[509] ceza sorumluluğunun kişiselliği başta olmak üzere; suçun kanuniliği ilkesi, masumiyet karinesi, idari cezaların hürriyeti bağlayıcı nitelikte olamaması, tüm ceza ve ceza yerine geçen güvenlik önlemlerinin ancak kanunla konulup kaldırılması, kanuna aykırı elde edilen bulguların delil niteliği taşımaması, kimsenin sözleşme yükümlülüğünü yerine getirmediği için özgürlüğünden alıkonulamayacağı, ölüm cezası verilemeyeceği gibi sorumlulukları ilgilendiren çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir[510].

Cezai sorumluluk, şahsi bir sorumluluk türü olduğu için sadece gerçek kişilere yüklenebilmektedir. Nitekim, TCK'nın 20'nci maddesi uyarınca tüzel kişilere adli anlamda bir cezai sorumluluk yüklenememekle birlikte, ancak güvenlik tedbiri şeklinde yaptırımlar uygulanabilmektedir.

---

[508] Deschenaux, Tercier, **Op. Cit.**, p:2-3.

[509] Anayasa, m.38: *"Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılamaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. Suç ve ceza zamanaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur. Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz. Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz. Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez. Ceza sorumluluğu şahsidir. Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirememesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz. Ölüm cezası ve genel müsadere cezası verilemez. İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz. Silahlı Kuvvetlerin iç düzeni bakımından bu hükme kanunla istisnalar getirilebilir. Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın gerektirdiği yükümlülükler hariç olmak üzere vatandaş, suç sebebiyle yabancı bir ülkeye verilemez."*

[510] Anayurt, **Op. Cit.**, p:359.

Ceza sorumluluğunu hukuki sorumluluktan ayıran noktalardan biri, yalnızca kusur sorumluluğu kapsamında ortaya çıkmasıdır. Zira, TCK'da hukukun genel ilkelerine uygun olarak kusursuz sorumluluğa yer verilmemiştir[511].

Cezai sorumlulukta, kusurun varlığının belirlenmesi için suçun unsurlarının[512] bir bütün olarak dikkate alınması gerekmektedir. Suçun unsurları, ceza hukuku doktrininde farklı sınıflandırmalara[513] tabi tutulmakla birlikte, klasik yaklaşım çerçevesinde; kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık unsuru ve kusurluluk (manevi unsur)[514] şeklinde dörtlü bir ayrımda incelenmektedir[515].

Ceza hukukunda, kaza ve tesadüf, mücbir sebep, cebir, korkutma ve tehdit gibi çeşitli kusurluluğu kaldıran haller (mazeret nedenleri) ile kusurluluğu azaltan bir sebep olarak haksız tahrik kabul edilmiştir[516].

Hukuki ve cezai sorumluluk açısından görüldüğü üzere, kişinin bir başkasına verdiği zarardan sorumlu olması hukuki sorumluluk çerçevesinde; kişinin kanunlara

---

[511] **Ibid.**

[512] Suçun unsurlara ayrılması hukuki bir gerçektir. Bu kapsamda ceza hukukunda her unsurun fonksiyonunu yerine getirebilmesi için analitik bir inceleme ile bütünü oluşturan parçaların neler olduğunun bilinmesi gerekmektedir (Demirbaş, **Op. Cit.**, p:197).

[513] Literatürde, objektif ve subjektif unsur olarak ikili bir ayrıma yönelik görüşler olduğu gibi; tipiklik, hukuka aykırılık ve kusurluluk olarak üçlü bir ayrım kapsamında kusurluluğu unsurlardan ayrı değerlendiren görüşler de mevcuttur (**Ibid.**, p:206). Kunter, objektif ve subjektif şeklindeki ayrımı; esasında ayrım değil, paranın iki yüzü gibi birbirini tamamlayan nitelikte olarak kabul etmektedir. Ancak, eserlerinde ikili ve üçlü unsur ayrımlarını savunan görüşlere ayrıntılı bir şekilde yer vermiştir qv: Nurullah Kunter, **Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949, p:22-23ve 27; Nurullah Kunter, **Suçun Maddî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1955, p:3-5.

[514] Tıpkı suçun unsurlarında olduğu gibi kusur da farklı görüşler kapsamında çeşitli ayrımlara konu olmaktadır. Bazı görüşler kusuru, manevi unsurlardan biri olarak kabul ederken qv: Gözler, **Op. Cit.**, p:209; Anayurt, **Op. Cit.**, p:359; Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:295; S. Ateş Oktar, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk" **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002, p:117 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Sorumluluk' olarak anılacaktır]*; bazı görüşler ise kusurluluğu, suçu değil cezalandırılabilmeyi etkileyen bir kavram olarak kabul ettiğinden unsurlar dışında değerlendirmektedir qv: Sözüer, **Op. Cit.**, p:99; Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13.baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, p:85-86.

[515] Demirbaş, **Op. Cit.**, p:206.

[516] Kusurluluğu kaldıran haller ile hukuka uygunluk halleri aynı işleve sahip olup her ikisi de sorumluluğu ortadan kaldırsa da; esasında, kusurluluğu kaldıran hallerin 'kınanabilirliği' ortadan kaldırmasına karşın, hukuka uygunluk hallerinin ise 'haksız fiili' ortadan kaldırması bakımından birbirlerinden ayrılmaktadırlar (**Ibid.**, p:442).

karşı gelmesi ve topluma karşı bir zarara yol açması ya da sadece zarar tehlikesi yaratması ise cezai sorumluluk çerçevesinde değerlendirilmektedir[517].

C- İdari Sorumluluk

İdari sorumluluk, idarenin sorumluluğu kapsamında, idarenin verdiği zararın, yine idarenin malvarlığından tazmin edilmesi anlamına gelmektedir. İdare, sadece malvarlığı ile sorumludur; siyasi ve cezai sorumluluğu bulunmamaktadır[518].

Anayasa'nın 125'inci maddesinde[519] idarenin kendi fiil ve işlemlerinden doğan zararları karşılamakla yükümlü olduğu belirtilmiştir. Bu bakımdan idari sorumluluk, yönetimin sorumluluğu ilkesine dayanmaktadır[520]. Burada, *'idare'* ifadesine belirli bir sınır atfedilmemeli; sorumluluk esasları bakımından devletin tüm işlem ve fiilleri bu kapsamda değerlendirilmelidir[521].

İdarenin hem özel hukuk işlemlerinden hem de kamu hukuku işlemlerinden sorumluluğu vardır. Özel hukuktaki işlem ve fiilleri bakımından hukuki/medeni sorumluluğa sahipken; kamu hukukundaki işlem ve fiilleri[522] bakımından ise kendine özgü bazı sorumluluk hallerine tabidir. Bu haller kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk kapsamında incelenmektedir. Bu bakımdan tıpkı kaynağına göre hukuki

---

[517] Deschenaux, Tercier, **Op. Cit.**, p:2.

[518] Gözler, **Op. Cit.**, p:218. Daha önce belirtildiği üzere, sorumluluk kavramı geniş anlamda çok kapsamlı bir alana yayılmaktadır. Burada açıklanacak mali sorumluluklar dışında idarenin başka sorumlulukları da bulunmaktadır. Örneğin, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre yapılacak ihalelerde idareye; eşit muamele, güvenirlik, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ve kaynakların verimli kullanılması gibi durumları sağlama sorumluluğu da yüklenmiştir. Ayrıntılı bilgi için qv: Yeliz Neslihan Akın, **4743 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda İdarî Başvuru Yolları ve Başvuru Ehliyeti,** İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, p:182.

[519] Anayasa, m.125/6: *"İdare, kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür."*

[520] Gözübüyük, **Op. Cit.,** p:220.

[521] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, Cilt:3, 3.Baskı, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966, p:1692.

[522] Doktrinde bu iki tür fiil, temşiyet ve hakimiyet tasarrufları olarak anılmaktadır. Temşiyet tasarruflarında idare, özel hukuk kişisi gibi davranırken; hakimiyet tasarruflarında ise devlet kamu tüzel kişisi sıfatına istinaden tek yanlı kamu gücü gibi davranır qv: Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, p:158 *[Çalışmanın devamında 'Akyılmaz et. al.' olarak anılacaktır].*

sorumluluk ayrımında olduğu gibi[523] idari sorumluluk da, sözleşme ve sözleşme dışı (idari) sorumluluk olarak ikili bir ayrım altında incelenmektedir. Örneğin, sözleşme sorumluluğu, idari hizmet sözleşmelerinde geçerliyken; sözleşme dışı sorumluluk idarenin tek yanlı işlemlerinde geçerlidir[524].

İdari sorumluluk denildiğinde esasen sözleşme dışı sorumluluk kastedilmektedir. Bu sorumluluk türünde idare, herhangi bir sözleşme olmaksızın, tek taraflı işlemleri neticesinde ortaya çıkan zararın tazmininden sorumlu tutulmuştur. Yine bu sorumluluk türü de hukuki sorumluluktaki gibi kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk[525] olmak üzere ikiye ayrılmaktadır;

Kusura dayalı sorumluluk, hizmet/görev kusuru açısından hizmetin hiç sağlanmaması ya da geç, eksik veya yanlış sağlanması şeklinde ortaya çıkmaktadır[526]. Burada doğru hizmet vermeyenin bir gerçek kişi personel olmasından bağımsız olarak sorumluluk idarenin kendisine, yani tüzel kişiliğine aittir[527]. Bu bakımdan idare ve

[523] Bu yapıdaki benzerlik, kendine özgü ilke ve kurallara sahip olan kamu hukukundaki mali sorumluluğun kaynağının özel hukuk olmasından ileri gelmektedir. Bu bakımdan idarenin sorumluluğu belirlenirken, kamu hukuku ilkeleriyle çelişmeyen özel hukuk hükümleri referans norm olarak alınmaktadır (Akyılmaz et. al., **Op. Cit.**, p:163).

[524] Sözleşme sorumluluğu kapsamında idarenin, özel hukuk kişileriyle kurduğu sözleşmedeki taahhütleri yerine getirmemesi halinde karşı taraf idari yargıda bu sözleşmeye istinaden tam yargı davası açılabilmektedir (Gözler, **Op. Cit.**, p:218-219). Ayrıca, doktrinde "kişisel kusur" olarak da geçen idari personelin kusurunun hizmet kusurundan ayrıştırılabildiği bir işlemde ise (örneğin husumet güdüsüyle kasten gerçekleştirilen zarar verici bir fiil) dava adli yargıda görülecektir (Ramazan Çağlayan, **İdare Hukuku Dersleri "Temel Bilgiler"**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, p:328-329).

[525] İdari sorumlulukta kusursuz sorumluluk esastır (Hatemi, **Op. Cit.**, p:20).

[526] Kamu hizmetleri, kamu personellerince sağlandığından personeli görev kusuru ve görev ile ilişkilendirilmesi mümkün olmayan kişisel kusurunun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Görev kusurları idareye aitken kişisel kusurlar ise kişinin kendisine aittir (Anayurt, **Op. Cit.**, p:361).

[527] Aksi durum idarenin sorumluluğu kişiselleşmesi anlamına gelecektir. Ayrıntılı bilgi için qv: Akyılmaz et. al., **Loc. Cit.**

personel arasındaki rücu ilişkisi[528] saklı kalmak kaydıyla; idari sorumluluğa istinaden, zarar gören, tazmin için personelin bağlı olduğu tüzel kişiye dava açabilir[529].

Örneğin, bir sergide memurların ehliyetsizliği sebebiyle malları çalınan bir kişinin, sergi idaresine karşı açacağı davada; idare, memurların devlet memuru olduğunu, bu kadroya özellikle o idarece seçilmediklerini, hatta kanun tarafından buraya gönderildiklerini, bu yüzden idarenin kendisinin hukuki işlemlere uyduğu için kusursuz olduğunu ileri sürerek sorumluluktan kurtulamayacaktır[530].

Kusursuz sorumluluk ise herhangi bir kusur gerektirmeksizin sosyal devlet anlayışı temelinde, doğrudan idarenin sorumlu tutulduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. Özel hukukta kusursuz sorumluluğun kabulü için kanuni düzenlemelerin varlığı gerekirken idare hukukunda kanundan kaynaklanma zorunluluğu bulunmamaktadır[531].

Bu sorumluluk türü risk (tehlike/hasar/muhatara) ilkesi ile fedakarlığın denkleştirilmesi (eşitlik) ilkesine dayanmaktadır[532]. Risk ilkesinin temeli, bazı faaliyetlerin kendi içinde barındırdığı tehlikeden kaynaklı zararın ortaya çıkması halinde faaliyeti gerçekleştiren kişinin sorumlu tutulmasına dayanır[533]. Bu zararın,

---

[528] Rücu hakkı Anayasa'nın 129'uncu maddesinde hükmedilmiştir: "*Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir."* Ayrıca, bu anayasal çerçeveye uygun olarak, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 13'üncü maddesinde *"Kişiler kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı bu görevleri yerine getiren personel aleyhine değil, ilgili kurum aleyhine dava açarlar"* hükmü yer almaktadır (12056 sayılı ve 23/071965 Tarihli Resmi Gazete).

[529] Onar, **Op. Cit.**, p:1692.

[530] **Ibid.**, p:1697.

[531] Anayurt, **Op. Cit.**, p:362.

[532] Bu iki temel ilke dışında, idarenin sorumluluğu bakımından, toplumun bir arada yaşamasından kaynaklı durumlardaki sorumluluk halini ifade eden sosyal risk ilkesi de bulunmaktadır. Bu üçüncü ilke kapsamında nedensellik bağı aranmaksızın idarenin sorumluluğu söz konusudur. Ayrıntılı bilgi için qv: Akyılmaz et. al. **Op. Cit.**, p:168; Ayşegül Çoban, "Yargı Kararları Işığında Sosyal Risk İlkesi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-2, 2003, pp:319-337.

[533] Objektif esaslara dayanan bu teoride zararla fiil arasında illiyet bağının bulunması yeterlidir. Ayrıntılı bilgi için qv: Onar, **Op. Cit.**, *"B- Hasar (Risque) Teorisi"*, p:1709 et. seq.

idari yargı tarafından varlığı kabul edilen riskin gerçekleşmesi sonucu ortaya çıktığı kabul edilmektedir[534].

Fedakarlığın denkleştirilmesi ilkesi[535] ise kamu külfetleri bakımından kişilerin eşitliği anlamına gelmektedir. Bu ilkede faydası tüm topluma yayılacak idare işlemlerinden dolayı ortaya çıkan zararın bir kişi veya grup üstünde kalmasını engelleme amacıyla, kusuru olmaksızın idarenin sorumlu tutulması söz konusudur[536].

Tıpkı özel hukukta olduğu gibi, idare hukukunda da sorumluluğu kaldıran veya azaltan haller mevcuttur. Bunlar, zarara uğrayan kişinin veya üçüncü şahısların kusurlu olması durumları, mücbir sebepler olarak da anılan zorlayıcı durumlar, -mücbir sebep olmamakla birlikte- örneğin, idarenin elinde olmayan ve öngörülemediği için önlenemeyen diğer hallerdir[537].

Görüldüğü üzere sorumluluk, çeşitli hukuk dallarında farklı anlamlara gelmektedir. Vergisel sorumluluğu, çok geniş bir alana yayılan sorumluluk hukukunun kapsamına doğrudan dahil etmek ve vergi hukukuna özgü olan bazı sorumluluk hallerini aynı şekilde incelemeye çalışmak, birtakım hatalı sonuçlara neden olabileceği gibi konunun doğru değerlendirilmesini de engelleyebilecektir. Nitekim, sorumluluk hukukunun konusu, zarar görenler açısından ortaya çıkan zararın, zarar verenlerce giderilmesidir. Bu yüzdendir ki sorumluluk hukuku dar anlamıyla düşünüldüğünde, sadece sözleşme dışı zararın giderilmesini düzenleyen kurallar bütünüdür; bu yüzden, literatürde 'tazminat hukuku' olarak da anılmaktadır. Bu bakımdan, çalışmanın buraya kadar olan kısmında vergi hukukuna özgü olan sorumluluk türlerine ilişkin

[534] Akyılmaz et. al. **Op. Cit.**, p:167.

[535] Daha önce belirtildiği üzere sorumluluk hukuku çok geniş bir alanı kapsamakta ve bu nedenle farklı şekillerde sistematize edilmektedir. Örneğin, Eren'e göre bu ilke; Alman ve Avusturya hukukları model alınarak, "hukuka uygun müdahaleden doğan sorumluluk" kapsamında, kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluğa ek olarak sorumluluk türlerinin bir üçüncüsü şeklinde sınıflandırılmıştır qv: Eren, **Borçlar Hukuku**, p:552.

[536] Örneğin bu ilke kapsamında, kamuya fayda sağlayacak bir yol yapımı esnasında, havaya karışan tozların idarenin kusurundan bağımsız olarak yol kenarındakilere zarar vermesi halinde idare sorumlu kabul edilecektir. Gözler, **Op. Cit.**, p:220-221; Akyılmaz et. al. **Op. Cit.**, p:168.

[537] Anayurt, **Op. Cit.**, p:363.

veya bağlantılı konular incelenmiştir. Vergi hukukunda sorumluluk kurumları ise çalışmanın devamında ele alınacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I- Genel Açıklama

Çeşitli hukuk dallarına kıyasla yeni olarak nitelendirilen vergi hukuku, bağımsız kabul edilen yapısı itibariyle kendi ilke ve kurallarına sahiptir[1]. Bu *sui generis* yapıda kendine yer bulan sorumluluk kurumu, birinci bölümde incelenen genel sorumluluk hukukuna ait kurallardan beslenmesine karşın, farklı biçimde ele alınan düzenlemeler bütünü olarak değerlendirilebilir.

Vergi tekniği[2] bakımından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bu olayla ilişki içinde olan vergi yükümlülerinin saptanması, temsil ve sorumluluk kurumları bakımından önem arz etmektedir. Vergilendirme ilişkisinde borçlu tarafta bulunan mükellef için, gerek maddi gerekse şekli ödevler kapsamında birtakım vergisel yükümlülükler[3] öngörülmüştür. Ayrıca, vergi ceza hukukunda, mükellef dışında üçüncü şahıslar da -ceza muhatabı olarak- bu ilişkinin pasif (borçlu) tarafında bulunabildiğinden, benzer yükümlülükler bu kişiler için de söz konusu olmaktadır.

Hukuki ayrıma göre mükellef ve vergi sorumlusu sıfatlarını haiz olabilen pasif tarafın, ekonomik ayrıma göre de kanuni ve gerçek vergi taşıyıcısı sıfatlarını haiz olabilmesi; bu sıfatların aynı veya ayrı kişiler üzerinde birleşmesi halinde, uygulanması gereken farklı kuralların varlığını gerektirmektedir. Nitekim, çeşitli mikro ve makro ekonomik faktörlere göre belirlenen pasif tarafta kimin yer alacağı

---

[1] Salim Ateş Oktar, Zinnur Tunç, "Vergi Usul Hukukunda Zor Durum" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:475, Mart 2021, p:33 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Tunç, Zor Durum' olarak anılacaktır].*

[2] Vergi tekniği, vergiyi doğuran olayın formüle edilmesini, vergi borçlusunun saptanmasını, tahakkuk eden vergi borcunun tahsiline ilişkin süreçleri kapsayan bir kavramdır. Ayrıntılı bilgi için qv: Günter Schmölders, **Genel Vergi Teorisi**, 4.Baskı, trans. by.: Salih Turhan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2149, Fakülteler Matbaası, 1976, p:80-96.

[3] Borç ve yükümlülük (mükellefiyet) aynı anlama gelmemektedir. Emir ve yasağa uyma zorunluluğunu ifade eden yükümlülük kavramının sadece borçtan değil, aynı zamanda ahlâktan ve hukuktan doğan türleri de vardır. Fakat borç, borç-alacak ilişkisine ait bir yükümlülükten doğan ve uyulmaması halinde sorumluluk doğuran somut bir yükümlülüktür. Örneğin, bir derneğin üyelerinin, dernek tüzüğüne bağlılık yükümlülüğü, hukuksal bir yükümlülüktür; ancak, borçlar hukukuna göre bir borç olarak kabul edilmemektedir. Nuri Erişgin, **Medeni Hukuk II**, ed. by.: Hayriye Şen Doğramacı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2829, 2019, p:72.

konusu, kanun koyucunun iradesinden bağımsız gerçekleşebilecek durumları beraberinde getirme potansiyeline sahip olduğundan, maliye politikası başta olmak üzere birçok alanı etkilemektedir. Bu yüzden söz konusu ayrım, yalnızca kanun koyucu için değil; aynı zamanda, politika yapıcılar için de önem arz eden bir konu olarak kabul edilmelidir. Zira, ekonomik ayrım çerçevesinde, yansıma mekanizması aracılığıyla kanun koyucunun öngörmediği bir vergi yükü devri, vergilemenin mali olmayan amaçlarında sapmaya neden olacağından, politika yapıcılar bakımından da etkinsiz sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Geniş anlamda gelir dağılımını ve milli gelir seviyesini etkilemesi muhtemel bu durumun önlenmesi, vergilendirme ilişkisinin pasif tarafında bulunan kişilerin hukuki ve ekonomik ayrım kapsamında konumlarının ve uygulanacak sorumluluk kurallarının niteliğinin doğru değerlendirilmesine bağlıdır.

Bu kapsamda sorumluluk kurumu, öncelikle vergilendirme ilişkisinin öznesi bakımından; daha sonra ise bu öznenin dahil olduğu ilişkiler ağı ve ortaya çıkan çeşitli sorumluluk türleri bakımından; gerek Türk vergi hukuku özelinde, gerekse farklı uygulamalara sahip olan ülkelerin vergi hukukuna özgü kuralları çerçevesinde incelenecektir.

II- Vergilendirme İlişkisi ve İlişkinin Tarafları Açısından Vergi Sorumlusu

Vergilendirme konusu, devletin rolü ve anlamı üzerinden maliye literatüründe çok tartışılan bir konu olmuştur. 1899'da Amerika Yüksek Mahkemesi'nce, tüm ulusal yapının dayandığı tek büyük güç olarak vergilendirmenin, bir milletin varlığı ve refahı için solunan hava kadar gerekli olduğu ilan edilmiştir[4]. Tarihi süreç içinde akademisyenler ve uzmanlarca, neyin 'iyi' bir vergilendirme olarak nitelendirileceğine ya da neyin 'istenmeyen' bir vergi politikası anlamına geleceğine dair çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Bu konularda oluşan fikir birliği, içinde bulunulan koşullara ve

[4] Harvey S. Rosen, Ted Gayer, **Public Finance**, 9th Edition, United States, The McGraw-Hill Series Economics, 2009, p:301.

geçerli iktisadi düşünce sistemlerine bağlı olarak zaman içinde değişmiştir[5]. Bu yüzdendir ki vergi hukukuna ait herhangi bir konu, vergilendirme ilişkisinden bağımsız olarak düşünülemez ve vergilendirme sistemindeki diğer unsurlardan bağımsız olarak tek başına ele alınamaz.

Vergi, devletin kamusal ihtiyaçları karşılayabilmesi için gereken finansmanın sağlanması amacıyla topluma yüklenen bir mali[6] yükümlülüktür[7]. Elbette finansman sağlama -mali amaç- dışında verginin çeşitli amaçları da süreç içinde değişim göstermiş ve günümüzdeki haliyle 'mali olmayan amaçlar' çerçevesinde şekillenmiştir.

Anayasa'nın[8] *"Vergi ödevi"* kenar başlıklı 73'üncü maddesinin ilk fıkrasındaki *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür"* hükmüyle vergilemenin asli amacının kamu giderlerinin karşılanması olduğu ifade edilmekle mali amaca vurgu yapılmış ve vergilendirmenin mali güç (ödeme gücü)[9] ilkesine göre uygulanacağı belirtilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında yer alan *"Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır"* hükmüyle ise maliye politikasının sosyal amacı olarak adaletli ve dengeli bir vergi yükünün dağılımının gerekliliği vurgulanmıştır[10]. Burada, maliye politikası

---

[5] Walter Hettich, Stanley L. Winer, "Rules, Politics and The Normative Analysis of Taxation", **Handbook of Public Finance**, Chapter 5, ed. by.: Jürgen G. Backhaus, Richard E. Wagner, USA, Kluwer Academic Publishers, 2004, p:109-110.

[6] Günümüzde ayni yükümlülük olarak modern hukuk düzeninin içinde yer almasa da, geçmişte mal ve hizmet şeklinde toplanan vergiler de olmuştur (Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, p:23). 1925'te kaldırılan aşar vergisi, 1943-1945 yıllarında uygulanan toprak mahsulleri vergisi ayni vergi örneklerinin son uygulamalarındandır (Hüseyin Şen, İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3.Baskı, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017, p:67).

[7] Tarihi süreç boyunca devlet anlayışlarına göre çeşitli teoriler kapsamında verginin tanımı ve sınırları değişmiştir. Ayrıntılı bilgi için qv: S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 15.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, Birinci Bölüm *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[8] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 17863 (Mükerrer) Sayılı ve 09/11/1982 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'Anayasa' olarak anılacaktır].*

[9] Mali güç ve ödeme gücü, literatürde sıklıkla eş anlamlı olarak kullanılsa da; esasında, farklı anlamlara gelmektedirler. Mali gücün göstergeleri 'gelir', 'servet' ve 'tüketim'/'harcama' olduğundan; mali güç kavramı, 'harcama' ile sınırlandırılan ödeme gücünden daha genel bir kavrama karşılık gelmektedir. Örneğin, ödeme gücü olmayan, ancak miras yoluyla edindiği altı milyon TL değerinde bir eve sahip olan kişi; bu serveti dolayısıyla (mali gücü olması bakımından) 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 45'nci maddesi uyarınca değerli konut vergisi mükellefidir.

[10] Bu amaç, diğer bir anayasal ilke (m.2) olan sosyal devlet ilkesinin bir yansımasıdır. Sosyal hukuk devleti, vergi ve maliye politikası ilişkisi hakkında qv: Zinnur Tunç, "Yeni Tip Coronavirüs (COVID-

deyimiyle, vergilemenin mali olmayan (ekonomik ve sosyal) amaçları da kapsanmıştır[11].

Görüldüğü üzere vergilendirme ilişkisi, anayasal düzeyde vergilemenin çeşitli amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak kurgulanmıştır. Bu yapının bir tarafında mükellef ve/veya sorumlu bulurken diğer tarafında ise devleti temsilen idare bulunmaktadır.

Şu halde vergilendirme ilişkisi, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kurulan ve konusu vergi kanunlarıyla belirlenen hak ve yükümlülükler olan bir kamu hukuku ilişkisidir[12]. Borçlar hukukunda, borç ilişkisinin kuruluşuna katılanlar, 'borcun tarafları' olarak anılmaktadır. Özel hukukta bu ilişkinin tarafları eşit konumdaki iki kişiden oluşmakta ve bir tarafta birden fazla kişinin bulunması bu durumu değiştirmemektedir[13]. Vergi hukukunda ise taraflar, eşit konumda değildir. Zira, taraflardan biri (alacaklı) daima tüm toplumu temsilen devletken, bazı durumlarda devletçe yetkili kılınan[14] kamu kuruluşları da ilişkinin alacaklı tarafında bulunabilir[15].

Alacaklı, hem borçlar hukukunda hem de vergi hukukunda etkin taraf, yani aktif süjedir ve bu sıfatına istinaden borçludan belirli bir şekilde davranmasını isteme

19) Salgının Motorlu Taşıtlar Üzerindeki Etkisine Bağlı Vergisel Beklentiler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:467, Temmuz 2020, p:52 ve 56.

[11] Ayrıca, maddenin diğer fıkralarında, *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir"* hükmüyle, kanunilik ilkesi ve bu ilkenin idareye özgülenen yetkiler kapsamında istisnalarına da yer verilmiştir. Ayrıntılı bilgi için qv: Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s:111-112.

[12] Funda Başaran Yavaşlar, Ankara, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü** - Hukuk Devleti Bakış Açısıyla, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, p:33 *[DUMKE, in Schwarz 33 AO, Rz.4-5 (Haziran 2011)'den aktarılmıştır].*

[13] Erişgin, **Op. Cit.**, p: 66.

[14] Örneğin, emlak vergisinde tahsilat yetkisi belediyelere devredilmiştir. Genel olarak ise tahsilatı devlet adına Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi daireleri yapmaktadır. VUK'un 4'üncü maddesindeki *"Vergi dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir"* hükmü çerçevesinde bu tanımdaki yetkilere sahip olan dairelerin adı ne olursa olsun vergi dairesi olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır.

[15] Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., 2018, p:65 *[Çalışmanın devamında 'Sarılı, Türk Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

hakkına sahiptir. Borçlu taraf ise edilgen taraf yani pasif süjedir[16] ve bu kapsamda belirli ödevleri yerine getirmekle yükümlüdür[17].

Vergilendirme ilişkisinin pasif tarafında her zaman bir ödeyici olmakla birlikte; bu kişi, daima borçlunun kendisi, yani mükellef olmamaktadır. Bu durum, maliye literatüründe yer alan, vergi borçlusunun ekonomik ve hukuki sınıflandırması bakımından önem arz etmektedir. Buna göre, ekonomik anlamda vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafı, kanuni vergi taşıyıcısı ve gerçek vergi taşıyıcısı olarak ikiye ayrılırken; hukuki anlamda ise vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu olarak ikiye ayrılmaktadır[18].

A- Vergilendirme İlişkisinin Alacaklı Tarafı

Tarihi çok eski dönemlere dayanan vergilendirme ilişkisi, Eski Roma'da savaşı kaybedenlerden alınan bir haraç niteliğinde iken; Ortaçağ'da malikâne gelirine dönüşmüş, ancak 17'nci yüzyıl itibariyle tekrar kamusallaşmıştır[19]. Temelinde birçok faktör etkili olsa da, genel olarak devlet anlayışlarına göre şekillenen vergilendirme ilişkisi, rasyonalist-bireyci devlet görüşü çerçevesinde faydalanma teorisine; organik-toplumcu (kolektivist) devlet görüşü çerçevesinde ise iktidar teorisine bağlı ortaya çıkan bir ilişki olmuştur[20]. Devlet anlayışlarında meydana gelen bu değişimler, vergilendirme ilişkisinin tarafları açısından bazı normları beraberinde getirmiş ve alacaklı tarafın yetki sınırının belirlenmesinde de etkin bir rol oynamıştır.

Geçmişte vergilendirme ilişkisinin niteliği ve tarafları farklılık gösterse de; günümüzde bu ilişkisinin aktif tarafı olan alacaklı, mali yükümlülük koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisini haiz olan yasama organı tarafından yetkili kılınmış

---

[16] *"Passif"* vergi süjesidir. F. *(Fritz)* Neumark, "Verginin Tarifi ve Mahiyeti", Etüdler, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı:1, trans. by. Sabri F. Ülgener, 1936, p:374, *[Çalışmanın devamında 'Neumark, Verginin Tarifi' olarak anılacaktır].*

[17] Erişgin, **Op. Cit.**, p:66.

[18] Binhan Elif Yılmaz, **Maliye**, 4.Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2020, p:140.

[19] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:10.

[20] Teoriler hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Turhan, **Op. Cit.,** p:16-22; Oktar, **Vergi Hukuku**, p:10-14.

kamu tüzel kişileridir[21]. Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi sadece merkezi devlete ait olmakla birlikte, Anayasa'nın çizdiği sınırlar[22] dahilinde yürütme organına; tarh ve tahsil yetkisi ise mahalli idarelere[23] devredilebilmektedir. Bu devir, verginin tarh ve tahsil yetkisi ile sınırlı olduğundan, mahalli idarelerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu anlamına gelmemektedir[24]. Türkiye üniter yapıda bir ülke olduğu için vergileme ilişkisinin alacaklı tarafı bu şekildeyken, Federal yapılarda ise yetkiler farklı şekilde bölünebilmektedir. Örneğin, Almanya'da kurumlar vergisi eyalet (länder) bazında toplanan bir vergi olup; geliri, kanuni ölçütler kapsamında federasyon ve eyaletler arasında paylaştırılmaktadır[25]. Federal Almanya Anayasası'nın (GG-Grundgesetz)[26] 105'inci maddesine göre federasyon, geliri kendisine tahakkuk eden tüm vergiler ve gümrük vergileri ile mali tekellere ilişkin vergi kanunu çıkartma

[21] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:73; Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, p:19 *[Çalışmanın devamında 'Gerçek, Tahsil Hukuku' olarak anılacaktır].* AATUHK'nın 3'üncü maddesinde alacaklı tarafta yer alan birimler devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak belirtilmiştir.

[22] Kanunilik ilkesi gereği, vergileri koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi kanunlar aracılığıyla yasama organına ait olsa da, istisnai bir düzenleme ile Anayasa'nın 73/4'üncü maddesi kapsamında muaflık, istisna, indirim ve oranları bakımından -kanunda belirtilen sınırlar dahilinde- değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına -yürütmeye- bırakılmıştır.

[23] Örneğin; emlak vergisi, kanun hükümleri yasama organınca kabul edilmiş; uygulanacak usul ve esasları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na devredilmiş (m.49); tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi ise *"ilgili belediye tarafından", "mahalli idarelerce tahsil edilen"* ibareleriyle belediyelere devredilmiş bir vergidir (m.11, 21, ek m.1) qv: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576 Sayılı ve 11/08/1970 Tarihli Resmi Gazete. Yerel özelliği ön planda olan vergilerin yerel idarelerce belirlenip tahsil edilmesi demokratik devlet ilkesinin bir gereği olarak da değerlendirilmektedir qv: Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, p:136.

[24] Emlak vergisini koyan ve dolayısıyla vergilendirme yetkisini kullanan merci yasama organıyken, bu verginin tarh ve tahsili işlemleri belediyelerce gerçekleştirilmektedir (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:73-74). Bazı hallerde meslek odalarına dahi bu yetki devredilmektedir. Örneğin, vergi benzeri gelir olan parafiskal gelirleri toplama yetkisi, "aidat" adı altında meslek kuruluşlarındadır (Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku,** Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2020, p:48). Benzer şekilde Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu da sosyal güvenlik primlerini tahsil etmeye yetkilidir (Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, p:54).

[25] Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **An ABC of Taxes (2016 Edition)**, 2016, p:47.

[26] Çalışmada, Anayasa'nın resmi İngilizce çevirisinden *"Basic Law for the Federal Republic of Germany"* http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0598 faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: *"Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland",* (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/gg/index.html, 17/02/2021.

yetkisine sahipken; Eyaletler, harcama üzerinden alınan yerel vergilerden federal kanunlar dışında kalanlara yönelik bir yetkiye sahiptir[27].

Ülkemizde Hazine adına tahsil yetkisini kullanan Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak kurulmuş[28] olan Gelir İdaresi Başkanlığı,[29] devletin alacaklarının tahsilini sağlamakla görevlidir ve bu açıdan vergi toplama işlevini yerine getiren kurumdur[30]. Alacaklı kamu idaresini ise mükellefin muhatabı olarak vergi daireleri temsil eder[31].

B- Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı

Vergilendirme ilişkinin borçlu tarafında, kural olarak mükellef bulunmaktadır. Mükellef, Vergi Usul Kanunu'nun[32] 8'inci maddesinde tanımlanmıştır; *"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir"*. Bu şekilde kanunilik ilkesine vurgu yapan bir tanımın gereği olarak, Türk vergi sistemindeki özel kanunlarda mükellefi açıkça tanımlanmayan bir verginin uygulanması mümkün değildir[33]. Ancak, kanunlarda belirtilen mükellef tanımı, yine aynı kanunlar aracılığıyla, çeşitli sosyo-ekonomik gerekçeler[34] kapsamında daraltılmakta veya genişletilebilmektedir. Mükellefiyetin daraltılması anlamına gelen

[27] Ayrıntılı bilgi için infra: 2.Bölüm/VI.A. *"Almanya'daki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi"*

[28] 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile kurulmuştur (25817 Sayılı ve 16/05/2005 Tarihli Resmi Gazete).

[29] Kuruluş Kanun'unda görevlerinin de yer aldığı birçok hüküm 703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 70'inci maddesi ile ilga edildikten sonra 4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin "Gelir İdaresi Başkanlığı" başlıklı 12'inci bölümünde yeniden düzenlenmiştir.

[30] Tahsilat Genel Tebliği, Seri:A, Sıra No:1, 26568 Sayılı ve 30/06/2007 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında GİB tarafından çıkarılan tüm tahsilat genel tebliğlerinin güncellenmiş halini barındırması bakımından '1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği' olarak anılacaktır],*(Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_10042020.pdf, 30/01/2021.

[31] Öner, **Op. Cit.**, p:54.

[32] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VUK' olarak anılacaktır].*

[33] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:48.

[34] Bu sosyo-ekonomik gerekçeler, vergi harcamaları olarak, maliye politikasında etkinlik sağlanması amacına da hizmet etmektedirler. Bu hizmet ise vergilerin otomatik stabilizatör olma niteliğinden ileri gelmektedir.

'muaflık', kişilerin -vergi kanunlarında yer alan mükellef tanımına dahil olmasına karşın- ekonomik ya da sosyal gerekçelerle; devamlı ya da geçici süreyle; koşullu ya da koşulsuz; tam ya da kısmen vergi kapsamı dışında bırakılmasıdır[35]. Esnaf ve diplomat muaflığı[36] bu durumun örneklerindedir.

Mükellefiyetin genişletilmesi ise aynı vergi borcundan birden fazla kişinin, farklı kurallar dahilinde sorumlu olması anlamına gelen müşterek ve müteselsil sorumluluk şeklinde ortaya çıkmaktadır[37]. Örneğin, tevkifat usulüne göre ödenen bir vergide, asıl borçlu -mükellef-, ücret ödemesinin yapıldığı kişi iken; verginin ödenmesi ve diğer ödevler, vergi sorumlusu sıfatıyla ücret ödemesini yapandan talep edilmektedir. Çalışmanın devamında açıklanacak olan bu yöntemde, vergi sorumlusunun vergi yükümlülerinden kestiği vergiyi onların adına ve hesabına, vergilendirme işleminin alacaklı tarafına ödemesi söz konusudur[38]. Bu ilişkinin anlaşılması, ekonomik ve hukuki ayrımın iyi bilinmesi ile mümkündür.

1- Hukuki Ayrıma Göre Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı

Bir verginin ödenmesinden, öncelikle mükellef sorumlu olduğu için kural olarak, verginin mükellefi ve ödeyicisi aynı kişidir. Ancak, çeşitli durumlarda ve kanunun çizdiği sınırlarda; mükellefin değil, onun malvarlığından alınması koşuluyla, üçüncü bir kişi olan vergi sorumlusunun vergiyi ödemesi öngörülmüştür[39].

Literatürde, vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafında bulunan mükellef ve sorumluyu, *"vergi ödevlisi"* adıyla çatı bir kavramda birleştiren görüşler[40] de vardır.

---

[35] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:78. Vergi kapsamı dışında bırakılmak, vergi ehliyetinden yoksun kılınma anlamına gelmektedir.

[36] GVK, m.9: Esnaf muaflığı; m.15: Diplomat muaflığı.

[37] Oktar, **Loc. Cit.**

[38] Yılmaz, **Op. Cit.**, p: 140.

[39] Turhan, **Op. Cit.**, p:55-56. Bu bakımdan mükellef kurumu, vergilemenin mali amacını gerçekleştirmek için; sorumlu kurumu ise bu amaç doğrultusunda vergi güvenliğini sağmak için getirilmiştir (Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009, p:28).

[40] İlgili görüşler için qv: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, p:107 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz*

Vergi hukuku ilişkisi, idare ile kişiler arasındaki vergileme ilişkisinden kaynaklı idare hukuku ilişkisinin özel bir halidir ve bu ilişkinin vergi borcu ile vergi ödevi olmak üzere iki alt ilişkisi vardır. Temelinde vergi ödevi ilişkisi, daha özel olan vergi borcu ilişkisi de kapsamaktadır. Çünkü vergi ödevinin çizdiği sınırın içinde vergi borcunun taraflarına ek olarak, mükellef dışında kalan kişiler de bulunmaktadır. Bu sınıflandırmaya göre vergi mahkemesi hakimlerinden memurlara kadar çeşitli ödevleri olan bu kişilere de "vergi ödevlisi" denilmektedir. Tüm bu nedenlerle vergi ödevi, vergi borcunu da içine alan daha genel bir kavram olarak nitelendirilmektedir[41].

Bu durumda vergi ödevlisi, çeşitli vergisel hak ve ödevleri olan kişilerin genel adı olmaktadır. Örneğin, katma değer vergisi (KDV) açısından mükellef sayılmayan bir nihai tüketici dahi belge alma ödevi bulunduğu için bir vergi ödevlisidir. Benzer şekilde vergi mahremiyeti ilkesine uymak zorunda olanlar da[42] bu yükümlülükleri itibariyle vergi ödevlisidir[43]. Ancak, her vergi ödevlisi, vergi sorumlusu olarak değerlendirilmemektedir[44].

---

et. al' olarak anılacaktır]; Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, p:73 *[Çalışmanın devamında 'Öncel et. al.' olarak anılacaktır]*; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, p:205 *[Çalışmanın devamında 'Karakoç, Genel Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*; Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı:1, 1997, p:189; Başaran Yavaşlar, **Op. Cit.**, p:407. Saban da vergi ödevlisi adında bir üst kavramın, terminolojideki eksiklikleri gidereceğini düşünmektedir. Nihal Saban, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991, p:3 *[Çalışmanın devamında 'Saban, Sorumluluk' olarak anılacaktır].*

[41] Öncel et. al., **Loc. Cit.**

[42] VUK, m.5: *"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısiyle, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nef'ine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar; 2. Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar; 3. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlara iştirak edenler; 4.Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler…"*

[43] Öncel et. al., **Loc. Cit.**

[44] Sorumlu ve ödevli kavramlarının ayrımı bir örnek ile açıklamak gerekirse; matbaacılık faaliyetiyle uğraşan bir limited şirketin eşit paylara sahip dört ortağı bulunmaktadır. Şirket ile bir bağı bulunmayan (A)'nın 2020 yılında genel müdür olarak işe alınmasının ardından, aynı yıl ortaklardan biri payını yine şirket ile bir bağı bulunmayan (B)'ye devretmiştir. Bu devire ilişkin ödeme (Z) Bankası aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Genel müdür (A)'nın eskiden sahte belge kullanmış olması şüphesine istinaden, memur (C) tarafından gerçekleştirilen denetim kapsamında gerek şirket çalışanlarından gerekse (Z) bankasından çeşitli belgeler talep etmiştir. Bu olaydaki vergi sorumluları: İlgili limited şirket (vergi kesenlerin sorumluğu), ortaklar (kanuni temsilcilerin sorumluluğu), genel müdür (A) (kanuni

Bu görüşlerin kaynağı esasında Alman Vergi Usul Kanunu'na (AO-Abgabenordnung)[45] dayanmaktadır. Şöyle ki, *"Vergi borcuna ilişkin yasal hükümler"* başlıklı 33 ila 36'ıncı maddelerinde çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Burada *"Steuerpflichtiger"* başlığı, içerik olarak vergi ödevlisi şeklinde bir kavrama karşılık gelmektedir. Zira, kanun metninde bu tabirin karşılığında hem vergi borcu olan hem de vergi kesip ödeyen kişiler yer almaktadır[46]. Ancak, kanunun İngilizce çevirisinde ise bu kullanım *"taxpayer"* yani vergi mükellefi olarak yer almıştır. Buradaki kodifikasyon farklı birtakım eksiklikler içerse de Türk vergi hukuku açısından vergi mükellefi ve sorumlusunu içine alan daha geniş bir kavram olarak nitelendirilmektedir. AO'da *"Steuerpflichtiger"* başlığının altında sorumlu ve mükellef tanımlarının bulunması da bu durumu güçlendirir niteliktedir.

a- Vergi Yükümlüsü: Mükellef

Mükellef, kökü külfetten (yükten) gelen bir kelime olarak 'yükümlü' kavramının karşılığıdır[47]. Vergi yükümlüsü, yani mükellef, en genel haliyle vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi anlamına gelmektedir. Maddi ve şekli ödevlere uyma bakımından çeşitli kurallara tabi olan mükellefler, bu ödevleri her zaman kendileri yerine getiremediğinden, mükellef ile sorumlu arasındaki ayrım önem arz etmektedir. Zira, mükellef dışında vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmediği üçüncü şahıslarca maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesine vergi sorumluluğu kurumu ile imkan verilmiştir. Temeli vergi alacağının güvence altında tutulmasına

---

temsilcilerin sorumluluğu) iken; vergi ödevlisi, bilgi verme ödevi kapsamında (Z) Bankası'dır. (Bu örnek, Funda Başaran Yavaşlar, Tuğçe Karaçoban Güneş, Gizem Kapucu, Metin Kocatepe, **Vergi Hukuku ve Uygulama**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018, p:97'den türetilmiştir).

[45] Alman Vergi Usul Kanunu (AO-Abgabenordnung), Yürürlük Tarihi: 01//01/1977. Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*The Fiscal Code of Germany*" http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 17/02/2020.

[46] *"Steuerpflichtiger"*; 33'üncü maddenin ilk fıkrasında, vergi borcu olan, mükellef olan, stopaj yapmak ve üçüncü şahıs adına vergi ödemek zorunda olan (vergi sorumlusu), beyanname verme, kayıt tutma ya da kanunların kendisine yüklediği diğer ödevleri yapmak zorunda olanlar şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere "mükellef" olarak ifade edilen bu kavram, esasında mükellefin ötesinde, Türk vergi hukukundaki neredeyse tüm sorumluluk hallerini kapsamaktadır.

[47] qv: (Çevrimiçi) https://www.etimolojiturkce.com/kelime/mükellef, 03/02/2021.

dayanan bu kurum, mükellef dışında bir başka kişiden alacağa ait yükümlülüklerin istenmesine olanak sağlamaktadır[48].

Kanuni tanıma göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişilerdir[49]. Ancak, bu teorik tanımın mükellef kavramını açıklamakta yetersiz kaldığı ifade edilmektedir[50]. Bu kapsamda kanuni tanımdan hareketle bazı hususların üzerinde durulması gerekmektedir:

İlk önemli husus: Tanımda geçen 'kişinin üzerine düşen vergi borcu' ibaresinden sadece maddi ödev anlaşılmamalıdır[51]. Bu ödev dışında mükelleflere maddi edimde bulunabilmesi için, yerine getirilmesi gerekli olan beyanname verme veya bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevler de yüklenmiştir.

Diğer bir önemli husus: Mükellef tanımında yer alan 'gerçek ve tüzel kişiler' ibaresinden, mükellefin sadece bu kişilerle sınırlandırıldığı düşünülmemelidir. Tüzel kişiliği bulunmayan kurum veya ortaklıklar da yine bu tanımın kapsamına dahildir. Örneğin, genel kanun niteliğinde olan VUK'taki bu tanımlamadan sonra, özel kanun niteliğinde olan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun[52] 2'nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmamasının[53] mükellef sayılmalarını etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır[54]. O

---

[48] Muallâ Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No:522. Ankara, 1983, p:40 *[Çalışmanın devamında 'Öncel, Sorumluluk' olarak anılacaktır].*

[49] VUK, m.8.

[50] Kanuni tanım Kocahanoğlu tarafından *"meramı ifadeden aciz"* olarak görülmektedir (Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1983, p:117). Gerçekten de mükellef kavramı, özel vergi kanunlarındaki spesifik tanımlardan farklı olarak, VUK'ta belirlilik ilkesi kapsamında herhangi bir soru işaretine yer bırakmayacak tanıma sahip olması gereken kavramlardan biridir.

[51] Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019, p:105.

[52] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21/06/2006 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KVK' olarak anılacaktır].*

[53] KVK, m.2/6: *"İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez "*

[54] Taşkan, **Loc. Cit.**

halde, kanundaki tanımda mükellefin gerçek veya tüzel kişi olarak belirtilmesi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef olamayacağı anlamına gelmemektedir. Bu kapsamda, tüzel kişiliği bulunmayan sendika ve cemaatler için de yine KVK'nın 2/5'inci maddesinde cemaatlerin, vakıf; sendikaların ise dernek sayılıp, o şekilde mükellefiyet tesis edileceği, ancak bunlara yönelik vergisel işlemlerin vergi sorumluları tarafından yapılacağı hükmedilmiştir.

Görüldüğü üzere Türk vergi sistemini oluşturan vergiler itibariyle, her ilgili kanunda, söz konusu verginin mükellefinin kim olduğuna yer verilmiştir. Zira, mükellefi olmayan bir verginin alınması mümkün olmayacağından; mükellef, verginin konusu ile birlikte verginin asli unsurlarından biri olarak kabul edilmektedir[55].

Her ne kadar VUK'taki tanımda tam ve dar mükellef ayrımı olmasa da; özel vergi kanunlarında, sorumluluk için de önem arz eden bu ayrım üzerine bir sistematik kurgulanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda[56] milletlerarası özel hukuktaki kişisellik ve yersellik ilkelerinin gelir vergisindeki karşılığı olarak, tam ve dar mükellefiyet şeklinde ikili bir sınıflandırma temel alınmaktadır[57]. Tam mükellefiyet statüsüne tabi olanlar (tam mükellefler), çeşitli koşullar[58] altında genel olarak Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerdir. Dar mükellefiyet statüsüne tabi olanlar (dar mükellefler) ise yine çeşitli koşullar[59] altında Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerdir. Tam mükellefler, ülke içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurken; dar mükellefler, yalnızca ülke içinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergiye tabi tutulmaktadırlar. Bu bakımdan dar mükelleflerin başka ülkelerden elde ettikleri gelirlere ait ödevler için ülkemizde herhangi bir sorumlulukları bulunmamaktadır[60].

---

[55] Şen, Sağbaş, **Op. Cit.**, p:122.

[56] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 06/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'GVK' olarak anılacaktır].*

[57] S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, p:8 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Türk Vergi Sistemi' olarak anılacaktır].*

[58] Bu koşullar, GVK'nın *"Tam Mükellefiyet"* başlıklı ikinci bölümünde detaylandırılmıştır (m.3-5).

[59] Bu koşullar, GVK'nın *"Dar Mükellefiyet"* başlıklı üçüncü bölümünde detaylandırılmıştır (m.6-8).

[60] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:252.

Gelir vergisi bakımından mükellefler için yapılan bu ayrım, kurumlar vergisinde de benzer düzenlemelerle karşımıza çıkmaktadır. KVK'da kurumların yapısı itibariyle daha belirgin olan özellikler, çeşitli koşullardan arındırılmış olarak ele alınmıştır. Şöyle ki, GVK'da "yerleşme", KVK'da ise "kurum merkezi" belirleyici unsur olarak kabul edilmiştir[61]. Buna göre, kanuni merkezi ya da iş merkezinden[62] biri Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef iken; iki merkezi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükelleftir. Bu kurumlardan tam mükellef olanlar, tıpkı GVK gibi hem ülke içi hem ülke dışı kazançları[63] üzerinden küresel ölçekte vergilendirilirken; dar mükellef olanlar, sadece ülkemizde sağladıkları kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir[64].

O halde, kanuni tanım ve çeşitli sınıflandırmalardan farklı olarak; mükellef en yalın haliyle, vergiyi doğuran olay[65] ile arasında ilişki kurulan kişidir. Mükelleflerin hem şekli hem maddi ödevleri[66] bulunduğu için bu ödevlerin layıkıyla yerine getirilmesi, yine mükellef kavramının sınırlarının iyi çizilmesine bağlıdır. Maddi ve şekli ödevlerin bir arada yerine getirilmesi genel kural olarak mükellefe ait olsa da, çeşitli hukuki veya iktisadi nedenlerle bu ödevler tamamen ya da kısmen farklı kişiler tarafından yerine getirilebilmektedir[67].

---

[61] **Ibid.**, p:335.

[62] KVK, m.3/5-6: *"Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir."*

[63] Kurumlar vergisi de gelir üzerinden alınan bir vergidir. Burada gerçek kişiler için "gelir" tabirinin, kurumlar için ise "kazanç" tabirinin kullanılması; "gelir" kavramının kişisel yani öznel bir yapıya sahip olmasından, "kazanç" kavramının ise nesnel bir yapıya sahip olmasından ileri gelmektedir qv: Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, p:119.

[64] KVK, m.3/1-2.

[65] Vergiyi doğuran olay kavramı ile vergi alacağı hakkı ilişki üzerine farklı bir yaklaşım için qv: Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2019, p:74-75 *[Çalışmanın devamında 'Saban, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[66] Maddi ödev, vergi borcunun ödenmesi iken; şekli ödev ise beyanname verme, bildirimde bulunma, defter tutma gibi çeşitli ödevlerdir (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:77; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:61).

[67] Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, p:62.

Şu halde 'mükellef' tabiri üç ana unsurun çevresinde şekillenmiştir:[68]

- Kanundan ileri gelme;
- Gerçek kişi veya tüzel kişi olma;
- Para ile ifade edilebilen bir borcu konu alma.

Özel hukukta borçlu sıfatını haiz olabilmenin yeterliliği genelde fiil ehliyeti ile ifade edilirken, mükellef sıfatı için aynı şey geçerli değildir. Bu yüzden yukarıda belirtilen mükellef kavramının unsurları arasında 'fiil ehliyetini haiz olma' koşulu bulunmamaktadır. 'Vergi ehliyeti' olarak ifade edilen bu durum, mükellef olmak için medeni hukuk ehliyetlerinden bağımsız olarak sağlanan bir yeterliliği ve yine bu ehliyetlerden bağımsız yüklenen ödevleri ifade etmektedir.

Mükellefin asıl ödevi, vergiyi doğuran olay sonucunda ortaya çıkan vergi borcunu ödeme ödevidir. Vergi sorumlusunun bu ilişkiye dahil olması, esasında borcun ödenmesine yönelik bir nevi garantörlük vazifesine dayanır[69] ve sorumluluğu da bazı hallerde vergi borcunun ödenmemesi sonucunda farklılaşabilir. Ancak, mükellefin ödeme ödevi dışında, çeşitli kanun hükümleri çerçevesinde başka ödevleri de vardır. Bu ödevler, gerek VUK'un *"Mükellefin Ödevleri"* başlıklı ikinci kitabında[70] gerekse Türk vergi sistemini oluşturan diğer vergi kanunlarında tek tek sayılmıştır.

VUK'ta yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, mükellef mutlak suretle vergiyi ödeyen kişi olmak zorunda değildir. Zira, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği ve buna bağlı olarak kendi varlığından bu vergiyi ödeyecek olanlar; bazı durumlarda vergiyi fiilen ödeyen "vergi ödeyicisi" ile aynı kişi değillerdir[71]. Burada belirtilen 'bazı durumlar'dan kasıt, esasen mükelleflerin vergi borçlarını bizzat ödemeleri yerine; verginin başka kişiler aracılığıyla alacaklı vergi dairesine ödendiği durumlardır. Burada vergi sorumlusu kavramı ortaya çıkmaktadır.

---

[68] Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, p:119-121 *[Çalışmanın devamında 'Kaneti et. al.' olarak anılacaktır].*

[69] Saban, **Sorumluluk**, p:100.

[70] VUK, m.153-257.

[71] Turhan, **Op. Cit.**, p:55-56.

b- Vergi Ödeyicisi: Vergi Sorumlusu

Birinci bölümde açıklanan sorumluluk hukuku kavramlarından farklı olarak vergi hukukuna özgü bazı kavramlar bulunmaktadır. Özel hukukta, kişinin eylem ve hareketlerinden veya eylemsizliklerinden doğan genel anlamdaki sorumluluğa karşın, vergi hukukunda başkalarının vergi borçlarından doğan bir sorumluluk hali söz konusudur[72].

Genel olarak sorumluluk, ilk bölümde açıklandığı üzere, medeni hukukta tüm sorumluluk hallerini karşılayan çatı bir kavramken; vergi hukukunda, vergi borcundan dolayı sorumlu olma ve bu sorumluluğa bağlı olarak idarece muhatap alınma anlamına gelmektedir[73]. Vergi sorumluluğu genel olarak, vergi alacağını güvence altına almak ve tahsilini kolaylaştırmak için mükellef dışında üçüncü şahısların sorumlu tutulabilmesi bakımından ortaya çıkmış bir kurumdur[74].

Vergi sorumlusu, VUK'un 8'inci maddesinde verginin ödenmesi için alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır[75]. Hükmün lafzı itibariyle sadece ödeme -maddi ödev- bakımından sorumlu olduğu düşünülmemelidir. Zira, aynı maddenin 4'üncü fıkrasındaki *"Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir"*[76] ibaresinden anlaşılacağı üzere, mükellef için kanunun devamında şekli ve maddi olarak anılan tüm ödevler vergi sorumlusu için de geçerlidir[77].

---

[72] Taşkan, **Op. Cit.**, p:120.

[73] Springer Fachmedien Wiesbaden, **Kompakt-Lexikon Internationale Wirtschaft**, Wiesbaden, Springer Gabler, 2013, p:191-192.

[74] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:51.

[75] Kanun koyucu, mükellefi tanımlarken, "vergi kanunlarına göre" vurgusunu, vergi sorumlusunu tanımlarken kullanmamıştır. Ancak Aydın'a göre, istisnalar hariç vergi sorumluluğunun özel sözleşmelerle devrinin idareyi bağlamaması kuralı sayesinde, tanımında geçmese de sorumluluğun da kanundan kaynaklandığı belirtilmiştir (Aydın, **Op. Cit.**, p:18).

[76] *"Şamildir"* ibaresi, asıl borçlu olmayan vergi sorumlusunun, tanım olarak mükelleften ayrılmasına karşın, kanunda belirtilen tüm maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından da mükellefle aynı konumda olduğunu göstermektedir (Kocahanoğlu, **Op. Cit.**, p:118).

[77] Yasemin Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, p:16.

Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmesi nedeniyle verginin asıl borçlusu olması mükellefi, vergi sorumlusundan ayıran en önemli belki de tek özelliktir[78]. Şu halde, vergilendirme ilişkisinde kural olarak asli sıfatı bulunmayan vergi sorumlusu, bu ilişkiye sonradan dahil olan üçüncü şahıs[79] olarak da tanımlanabilir.

Esasen vergi sorumlusu kavramı 'aracı ödeyici'den[80] farklı bir kavram değildir. Ancak, 'aracı mükellef' ile karıştırılmaması gerekmektedir. Aracı ödeyici yani vergi sorumlusu, vergi borcunu kendinin değil, başkalarının adına ve hesabına ödeyen kişi iken; aracı mükellef[81] ise, vergi borcunu öncelikle kendi adına ve hesabına ödeyen; ancak sonrasında kanunların öngördüğü düzeyde, ödediği bu vergi borcunu yansıma mekanizmasıyla üçüncü şahıslara yükleyen kişidir[82]. Aracı mükellefin, yansıma mekanizması ile vergi yükünü nihai tüketiciye ya da başka bir üçüncü şahsa yansıtamamış olması, onun mükellefiyete ilişkin mahiyetinde herhangi bir değişikliğe yol açmaz[83]. Yani aracı mükellef, hukuki açıdan vergi mükellefinin bizzat kendisidir[84]. Toptancıdan alınan bir malın perakendeciye satılması esnasında, vergiyi perakendeciye aktaran kişi, bir aracı mükellef örneğidir[85].

Kendi adına ve hesabına değil de mükellefin adına ve hesabına hareket eden vergi sorumlusunun belirli özel haller dışında varlıklarında bir azalma olmamaktadır. Bu kapsamda kişisel menfaati zarar görmeyenlerin Danıştay nezdinde dava açamamaları, malvarlığında azalma olmayacağı için,[86] bir menfaatin de söz konusu

---

[78] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:205.

[79] Saban, **Sorumluluk**, p:80.

[80] Literatürde "mutavassıt ödeyici" olarak da anılmaktadır.

[81] Saban'a göre vergi sorumlusu, hukuki bir kavram olmasına karşın; aracı mükellef (aracı yükümlü), iktisadi bir kavramdır (Saban, **Sorumluluk**, p:11).

[82] Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011, p:199-200 *[Çalışmanın devamında 'Aksoy, Kamu Maliyesi' olarak anılacaktır]*.

[83] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:144.

[84] S. Ateş Oktar, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:25 (Özel Sayı), Nisan-Haziran 1997, p:66 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Vergi Kesenlerin Sorumluluğu' olarak anılacaktır]*.

[85] Ortaç, Ünsal, **Op. Cit.**, p:66-67.

[86] Kırbaş'a göre, azalma olmadığı gibi verginin kesilmesi ile ilgili vergi dairesine ödenmesi arasında geçen zaman göz önünde bulundurulduğunda, vergi sorumlusunun bu parayı işleterek yarar sağladığı

olmayacağı esas alındığında, vergi sorumlusu tarafından fazla hesaplanıp mükelleften kesilen tutarın iadesi için dava açma hakkı mükellefe verilmiştir[87].

Mükelleften farklı, ancak, mükellef gibi ödevleri olan vergi sorumlusunun varlık nedeni, verginin tahsilini kolaylaştırması ile açıklanabilir. Örneğin, vergi idaresinin her bir ücretliye ulaşıp ayrı ayrı vergilendirme sürecine tabi tutması gereken haller yerine; bir vergi sorumlusu olarak işverenin, çalışanlara ödeyeceği ücretten kesinti yaparak bunu tek bir muhtasar beyanname ile bildirmesi[88] vergi tahsilinde verimlilik ve etkinliği artırmaktadır. Bu açıdan günümüz itibariyle Türk vergi sisteminde birçok vergi için öngörülen sorumluluk hükümleri dikkate alındığında, vergi sorumluluğu kurumunun bir tahsilat yöntemi gibi kullanıldığı söylenebilir[89].

Vergi sorumlusunun ödediği verginin kendisine ait olmaması nedeniyle burada bir tür temsil ilişkisi söz konusudur. Bu nedenle, sorumlunun daima rücu hakkı bulunmaktadır[90]. Ayrıca, temsil ilişkisine bağlı olarak vergi sorumlusu, belli sınırlar içinde kalmak koşuluyla mükellefe ait yetkileri kullanabilmektedir[91].

Vergi sorumluluğu, bir temsil ilişkisi olsa da, vekâlet ile karıştırılmamalıdır. Zira, vergi sorumluluğu kanun hükmünden; vekâlet ise özel hukuk sözleşmelerinden ileri gelmektedir. Ayrıca, vekâlet ilişkisinde bir hizmet sözleşmesi ile temsil edene bir ödeme yapılması söz konusu olduğu halde, vergi sorumluluğunda bu türden bir zorunluluk bulunmamaktadır. Vekâlet ile vergi sorumluluğu arasındaki bir başka fark

---

dahi düşünülebilir qv: Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 21.Baskı, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2018, p:75 *[Çalışmanın devamında 'Kırbaş, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[87] Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku**, Birinci Cilt - Genel Esaslar, 2.Baskı, Ankara, Adım Yayınları, 1994, p:96. Bu konu, doktrindeki tartışmalar dolayısıyla ayrı bir başlık altında incelenecektir. infra: 2.Bölüm/V.A. *"Yargıya Başvurma (Dava Açma) Hakkı"*.

[88] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:79; Uluatam, **Op. Cit.**, p:95.

[89] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:92.

[90] Akif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik, 1953, p:108 *[Çalışmanın devamında 'Erginay, Vergi Hukuku Prensipleri' olarak anılacaktır]*.

[91] Onur Uçar, "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", **Vergi Sorunları**, Sayı:295, Nisan 2013, p:217.

ise vekâlet ilişkisinde temsilci, temsil olunana karşı sorumlu iken; vergi sorumluluğunda kanuni temsilci, vergi idaresine karşı sorumludur[92].

Tıpkı mükellef olmak için fiil ehliyeti gerekmediği gibi, vergi sorumlusu olmak için de fiil ehliyeti gerekmemektedir. Bu yüzden, VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler arasında yer alan *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde"* ibaresiyle, vergi sorumlularının fiil ehliyetlerinin bulunmasına gerek olmadığı anlaşılmaktadır. Böyle bir durumda ise bu kişilere düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği mezkûr maddede belirtilmiştir.

Daha önce bahsedildiği üzere, vergi sorumluluğu doğrudan sorumluluk hukuku anlamında bir tür olmaktan ziyade; kendine özgü niteliği olan bir sorumluluk biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır. Sorumluluk hukukunda sorumlu, çoğunlukla fiili gerçekleştiren kişi iken; vergi hukukunda sorumlu, üçüncü şahıslardır. Şöyle ki, hukuki sorumluluktan farklı olarak vergi hukukunda, kusur sorumluluğu dahi esasen vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan kişiler üzerinde bulunmaktadır.

Vergi kanunlarımızdaki her 'vergisel sorumluluk' teknik (dar) anlamda vergi sorumlusunu işaret etmemektedir. Bazı hükümlerde bahsedilen sorumluluk, esasında vergi sorumlusuna değil, vergi mükelleflerine yüklenen bir sorumluluğa ait olabilmektedir. Bu yüzden, teknik anlamda vergi sorumluluğu ile bunu çağrıştıran ifadelerin ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir[93]. Zira, vergi sorumlusu olarak belirtilen kişilerin sorumlulukları arasında önemli farklar bulunmaktadır. Bu nedenledir ki sorumluluğa ilişkin farklı yükümlülükleri sadece genel düzenlemeler çerçevesinde ve tek bir vergi sorumlusu tipi altında ele almak hatalı uygulamalara yol açabilir[94]. Bu

[92] Nihal Saban, **Sorumluluk**, p:18.

[93] Akkaya, **Op. Cit.**, p:186.

[94] Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005, p:157 *[Çalışmanın devamında 'Gerçek, Vergi Sorumlusu' olarak anılacaktır].*

yüzden çalışmanın devamında vergi sorumlusu dışında çeşitli vergisel sorumluluklara ilişkin kurallar da irdelenecektir.

2- Ekonomik Ayrıma Göre Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı

Hukuki ayrımdan farklı olarak ekonomik ayrım, esasında vergi yükünün kimin üzerinde kalacağına ilişkin yapılmış bir ayrımdır[95]. Kanun koyucunun iradesi doğrultusunda vergi yükünü taşıması gereken kişi, kanuni vergi taşıyıcısı (yüklenicisi); vergi yükünü gerçekte üzerine almak zorunda kalan kişi ise gerçek vergi taşıyıcısı (yüklenicisi) olarak nitelendirilmektedir[96]. Bu kapsamda vergi taşıyıcılarının idare ile aralarında herhangi bir hukuki ilişki bulunmamaktadır[97].

Mükellefler, kendi ad ve hesaplarına ödedikleri vergi borçlarını, ekonominin ilgili dönemdeki durumuna bağlı olarak, çeşitli yansıma mekanizmalarıyla[98] üçüncü şahıslara devredebilirler[99]. Bunun sonucunda da vergi borcunu ödeyen ve o borcu fiilen yüklenenler birbirinden farklılaşmaktadır. Aslında olağan durum, borcu ödeyen ile fiilen yüklenin aynı kişi olması olduğu halde, vergi yükü iki şekilde yer değiştirebilmektedir. Bunlardan biri, kanun koyucunun iradesi (bu durum kanuni vergi taşıyıcısı kavramını ortaya çıkarmaktadır); diğeri ise iktisadi şartlara bağlı yansıtmalardır (bu durum ise gerçek vergi taşıyışı kavramını ortaya çıkarmaktadır).

---

[95] Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, p:77 *[Çalışmanın devamında 'Kızılot et. al.' olarak anılacaktır]*.

[96] Turhan, **Op. Cit.**, p:56.

[97] Ahmet Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1992, p:9 *[Çalışmanın devamında 'Doğrusöz, Stopaj' olarak anılacaktır]*.

[98] Yansıtma, ödenen verginin ekonomik faaliyet içinde bulunulan bir başka kişiye aktarılmasıdır. Bu sayede vergiyi ödeyen kişi, verginin yükümden kısmen veya tamamen kurtulmuş olur. Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları: 2565, İktisat Fakültesi Yayınları: 441, 1979, p:141.

[99] Aksoy, **Kamu Maliyesi**, p:200.

Vergi taşıyıcısı, vergi yükünü çeşitli mekanizmalarla başkasına aktaramadığından bu yükü kendi malvarlığı ile yüklenen kişi[100] olması nedeniyle zincirin son halkası olarak değerlendirilmektedir[101].

Kanun koyucunun iradesine göre yansıtmaya izin verilip verilmemesi, daima taşıyıcının kimliğini belirleyen bir unsur olarak görülmemelidir. Zira, piyasada hizmeti sunanlar açısından uygun iktisadi şartların sağlanamadığı veya hizmeti alanlar açısından vergi psikolojisinin[102] yansıtmaya elverişli olmadığı durumlarda, vergi yükünü fiilen taşıyan kişi bir başkasına bu yükü devredemeyebilir. Bu durumun aksine, kanun koyucunun vergi yükünü bir başkasına devretmeye izin vermediği bir durumda da konjonktürde yaşanan ani dalgalanmalara bağlı olarak kanunun öngörmediği kimseler vergi yükünü fiilen yüklenebilir[103].

a- Kanuni Vergi Taşıyıcısı

Kanuni vergi taşıyıcısı,[104] kanun koyucunun vergi yükünü[105] taşımasını istediği kişidir. Ancak, bu tanım ödeme görevinin kime yüklendiğini tek başına açıklamamaktadır[106]. Öyle ki, bu durum dolaysız vergilerde açıkken, dolaylı vergilerde belirsizlik içermektedir.

---

[100] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, p:37 *[Çalışmanın devamında 'Aksoy, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[101] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:144.

[102] Vergi psikolojisini bu anlamda etkileyen en önemli unsurlar arasında, vergi oranları ve bu oranların bireylerce hissedilebilirlik derecesi bulunmaktadır (Turhan, **Op. Cit.**, p:226). Nihai tüketicilerin bu yükü taşımak istememeleri durumunda -konjonktüre bağlı olarak- vergi yükünün satıcı üzerinde kaldığı durumlar ortaya çıkabilir. Belirli araçların alımlarında KDV'nin yetkili bayi tarafından ödendiği kampanyalar bu durumun bir örneğidir.

[103] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:145.

[104] Literatürde, "kanuni vergi yüklenicisi" olarak da anılmaktadır.

[105] Vergi yükü, vergi miktarının gelire oranı olarak tanımlanmaktadır. Objektif, subjektif, toplam, bölgesel, kişisel, sektörel, net, gerçek vergi yükü gibi çeşitli hesaplama yöntemleri vardır (Nazan Susam, **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, İstanbul, Beta, 2020, p:310). Ölçme yolları için qv: Turhan, **Op. Cit.**, p:252. Genel olarak kişiler, taşıdıkları vergi yükü sayesinde verginin varlığından haberdar olurlar (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:1). Bu yük, vergi sorumluluğu kapsamında, bir vergi yükünün varlığı ve vergiyi ödeme ödevinin varlığı olmak üzere iki ana unsurdan biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:122).

[106] Schmölders, **Op. Cit.**, p:89.

Tüketim vergilerinde vergi yükü, kanun koyucunun iradesine göre nihai tüketici tarafından taşınır. Tüketicilerin sayıca çok fazla olmasının, idare açısından denetimi zorlaştırması[107] nedeniyle vergiler tüketiciden değil, tüketimden önceki aşamalarda yer alanlardan tahsil edilir. Ancak, unutulmamalıdır ki bu verginin fiili olarak yerleşip yerleşmeyeceği, çeşitli iktisadi faktörlere göre değişiklik göstermektedir[108]. Örneğin, katma değer vergisinde kanun koyucunun iradesi, tüketicilere vergi indirimi hakkı tanımamasından anlaşıldığı üzere, vergi yükünün nihai tüketiciler tarafından taşınması yönündedir[109]. Gelir vergisi gibi dolaysız vergilerde ise asıl olan, ödenen verginin kanuni mükellefin üzerinde kalması, yani yansıtılmamasıdır[110]. Tıpkı sorumlular gibi kanuni vergi taşıyıcıları da bu şekilde başkalarına aktardıkları vergi yükü itibariyle vergi idaresi adına tahsilat yapan kişilere benzetilmektedir[111].

b- Gerçek Vergi Taşıyıcısı

Gerçek vergi taşıyıcısı,[112] kanun koyucunun iradesi doğrultusunda veya dışında vergi yükünü gerçekte (fiilen) taşıyan kişidir. Esasen ideal olan, gerçek vergi taşıyıcısının kanuni vergi taşıyıcısıyla aynı kişi olmasıdır. Bununla birlikte, ekonomik etkenlere bağlı olarak bu iki vergi taşıyıcısı birbirinden ayrılabilmektedir[113].

Gerçek vergi taşıyıcılığı, yansıma süreci ile birlikte anlam ifade eder. Çünkü vergileme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için yansıma mekanizmalarının nasıl çalışacağının öngörülmesi gerekmektedir[114]. Aksi takdirde kanun koyucunun verginin

[107] Schmölders, **Op. Cit.**, p:89

[108] Turhan, **Op. Cit.**, p:56.

[109] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:97.

[110] Kızılot et. al., **Op. Cit.**, p:77.

[111] **Ibid.**

[112] Literatürde "nihai vergi taşıyıcısı/yüklenicisi" olarak da anılmaktadır.

[113] Oktar, **Loc. Cit.**

[114] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:66.

yansıtılabilmesi yönündeki iradesinin ekonomik koşullara bağlı olarak hayata geçirilememesi, vergi politikalarının etkinsizliğine yol açabilecektir[115].

III- Ana Hatlarıyla Vergi Hukukunda Sorumluluk

Vergi hukukunda sorumluluk kurumu, genel sorumluluk hukukuna göre farklı şekilde kurgulanmıştır. Birçok konuda olduğu gibi, sorumlulukta da kendine özgü kuralların hakim olduğu vergi kanunlarında bu konu çeşitli şekillerde sistematize edilmiştir. Doktrindeki görüş ve eleştiriler çerçevesinde gelişen vergi hukukunda sorumluluk kurumu, özellikle kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından sürekli bir değişim içinde olmuştur.

Vergi sorumluluğu kurumu, kanun sistematiğinde hatalı tanımlamaları barındırdığı gerekçesiyle çeşitli açılardan inceleme ve değerlendirmelere de konu edilmiştir. Öyle ki, 'vergi sorumlusu' sıfatını kimlerin taşıdığına dair bir görüş birliği dahi sağlanamamıştır[116]. Bu bakımdan vergi hukukunda sorumluluğun, sadece vergi sorumlusu sıfatı özelinde değil, tüm vergisel sorumluluğu olanlar açısından, tarihi süreç içinde ele alınması, bu sıfatı haiz olan ve olmayanların ayrımının daha iyi yapılabilmesi için bir zorunluluktur.

A- Vergi Sorumluluğunun Gelişimi ve Çeşitli Hukuk Dallarıyla İlişkisi

Sorumluluk kurumunun varlığına, Cumhuriyet öncesinde 1863 yılından itibaren alınan temettü vergisinde -tevkifat usulü ile sınırlı- çok dar bir alanda olsa da

[115] Yılmaz, **Op. Cit.,** p:141.

[116] Örneğin, Saban'a göre, mirasçılar vergi sorumlusu değildir (Saban, **Vergi Hukuku**, p:154); Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre, mirasçılar salt vergi sorumlusu olmamakla birlikte; vergiyi doğuran olay kendi üzerlerinde gerçekleşmediğinden mükellef de değildirler. Bu bakımdan yine de ödevleri "sorumluluk" olarak nitelendirilmiştir (Öncel et. al., **Op. Cit.** p:81-82). Bilici'ye göre, vergi sorumlusu tanımına, ancak vergi kesenler uygundur. Bu ayrımı yapabilmek adına diğer sorumluluğu olanların "vergi ödevlisi" şeklinde tanımlanması gerekmektedir. Vergi ödevlileri ise, kanuni temsilciler meslek mensupları ve diğer ödevliler (tüketici, ölüm hallerinde nüfus memuru, tapu memuru, mirasçılar, tasfiye memurları, matbaacı, noter, banka çalışanı) şeklinde üçlü bir ayrımla incelenmelidir (Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 49.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2020, p:45). Gerçek'e göre ise, vergi sorumluluğunda; vergi kesenler, fer'i vergi borçluları ve vergi ödevlisi şeklinde üçlü bir ayrım söz konusudur (Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:167).

rastlanmaktadır[117]. Tanzimat Döneminde uygulanmaya başlanan temettü vergisi, esnaf ve tüccarın yıllık kazançlarını dikkate alan ve 1926'da 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun[118] kabulüne kadar üç dönem olarak alınmış bir vergidir[119].

Esasında günümüzde hâlâ uygulanan tevkifat yönteminin temeli, II. Dünya Savaşı yıllarındaki İngiltere uygulamalarına[120] dayanmaktadır[121]. Bu yöntem, verginin gecikmeksizin idareye intikalini sağladığından, sadece İngiltere ile sınırlı kalmayıp çeşitli ülkelere de yayılmıştır[122]. İngiltere'de 1922 reformundan sonra modernize edilen yöntem, o yıllarda tüzel kişiler ve demiryolu şirketleri tarafından ödenen ücretlere uygulanmaktayken; şahıs işletmelerinde doğrudan tarh yöntemi uygulanmaktaydı. 1940 yılından sonra ise yeni bir dönüşümle tüm ücretleri kapsayacak şekilde genişletilmiş ve 1943 yılından itibaren "Pay-As-You-Earn" olarak anılmıştır[123].

1932 yılında kabul edilen 1980 sayılı Muvazene Vergisi Kanunu'nun[124] 3'üncü maddesinde,[125] yapılacak vergi tevkifatının usulünden bahsedilmiştir. Daha sonraları

---

[117] Saban, **Sorumluluk**, p:24.

[118] 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 321 Sayılı ve 14/03/1926 Tarihli Resmi Gazete. Kanunun orijinal metni için https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/321.pdf, çeviri metni için qv: (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400755.pdf, 13/03/2021.

[119] Birincisi, 1863-1907; ikincisi, 1907-1914; üçüncüsü, 1914-1926.

[120] 'Pay-As-You-Earn', 'Pay-As-You-Go'.

[121] Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill International Editions-Finance Series, International Edition, United States,1989, p:328. Bu yöntemin günümüzdeki uygulamaları için infra: 2. Bölüm/VI.B.*"Birleşik Krallık'taki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi"*

[122] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:70.

[123] F.*(Fritz)* Neumark, **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi,** İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1946, p:124 *[Çalışmanın devamında 'Neumark, Gelir Vergisi' olarak anılacaktır].*

[124] 1980 Sayılı Muvazene Vergisi Kanunu, 2110 Sayılı ve 29/05/1932 Tarihli Resmi Gazete.

[125] *"Birinci maddenin (A) fıkrasında yazılı olup umumî bütçeden yapılacak tediyelere ait vergi tevkifatı, Muhasebei Umumiye Kanununun 43 üncü maddesi mucibince toptan icra edilir."*

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanun'da[126] kapsamı genişletilen tevkifat usulü,[127] 1950 Vergi Reformu ile birlikte Türk vergi sistemi içinde yerini almıştır[128].

Müşterek ve müteselsil sorumluluklara ilişkin düzenlemelerin başlangıcı ise 1930'lu yıllara kadar dayanmaktadır. Buna göre, 1934 yılında 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nda[129] 1937 yılında yapılan kanuni bir değişiklik ile[130] bir işletmeyi devralanların, devredenlerle birlikte müteselsilen sorumlu olduklarına hükmedilmiştir[131]. Ayrıca, 1940 yılında 3842 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun[132] 39'uncu maddesinde bir işletmeyi devralan kişinin, devreden kişi ile müşterek sorumluluğuna; 40'ıncı maddesinde ise, mirası reddetmemiş mirasçıların ölüm tarihi itibariyle ortaya çıkan vergi borçları için müşterek sorumluluğuna hükmedilmiştir.

(Mülga) 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun[133] *"Vergi tevkifatı ve vergi kesenler"* kenar başlıklı 80'inci maddesi ve devam maddelerinde vergi kesenlerin sorumluluklarına ilişkin çeşitli yükümlülükler yer almaktadır. Günümüzde yürürlükte bulunan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda da vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamlı şekilde düzenlenmiştir.

---

[126] 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 2662 Sayılı ve 25/03/1934 Tarihli Resmi Gazete.

[127] m.4: *"Hizmet erbabına ait vergiler bunları istihdam edenden aranır."*; m.25: *"Hakiki ve hükmi şahıslar, çalıştırdıkları her sınıf müdür, memur ve müstahdem ve işçilere ve murakiplere… huzur ücretlerini ve bunlardan kesmiş olan vergi miktarlarını gösteren…"*

[128] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:70.

[129] 2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 2701 Sayılı ve 15/05/1943 Tarihli Resmi Gazete. Kanunun, 3257 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki orijinal metni için qv: (Çevrimiçi) https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2701.pdf, 23/05/2020.

[130] 3257 Sayılı Kanun, m.6: "*…İşlerini terk veya devreden mükellefler hesabı verilmemiş olan muamelelerini mensub oldukları varidat dairesine aynı müddet içinde beyanname ile bildirmeğe mecburdurlar. Devir halinde devralanlar devreden namına tahakkuk etmiş olup henüz ödenmemiş bulunan vergilerden dolayı devredenler müteselsilen mes'uldürler"* Orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/3639.pdf, 23/05/2020.

[131] Saban, **Sorumluluk**, p:26.

[132] m.39:*"Devir alan, devreden namına tahakkuk etmiş veya devir tarihine kadar yapılan muamelelerden dolayı tahakkuk etmesi lâzım gelen vergilerin tediyesinden devredenle müştereken mesuldür."* ve m. 40: *"Vefat halinde, Türkiyede bulunan ve mirası reddetmemiş olan mirasçılar, vefat tarihinden itibaren üç ay içinde, 38 nci maddede yazılı beyannameyi vermeğe mecburdurlar. Mirası reddetmemiş olan mirasçılar, vefat tarihine kadar odenimemiş olan vergilerle vefat tarihinde mevcud mamul maddelerin vergisinden müştereken mesuldürler."*

[133] (Mülga) 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 7228 Sayılı ve 09/06/1949 Tarihli Resmi Gazete.

Cumhuriyetin ilanından sonra vergi kanunlarının modernizasyonu özellikle 1950'li yıllarda büyük bir ivme kazanmıştır. Alman vergi kanunları örnek alınarak hazırlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,[134] 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Halen yürürlükte olan bu kanunda sorumluluk konusunda köklü değişiklikler olmamıştır. (Mülga) 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun[135] *"Vergi Sorumluluğu"* başlıklı ikinci bölümünde, yapılan mükellef ve sorumlu ile vergi ehliyeti tanımlamaları, ayrıca kanuni temsilcilerin, vergi kesenlerin ve mirasçıların vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler madde numaraları dahi aynı kalacak şekilde 213 sayılı VUK'a aktarılmıştır.

Ayrıca 213 sayılı VUK ve (mülga) 5432 sayılı VUK'un ilgili hükümleri incelendiğinde[136] sadece madde numaralarının değil; mükellef, vergi sorumlusu ve vergi ehliyetine ilişkin tanımların her iki kanunda da birebir aynı olduğu görülmektedir[137]. Ancak, yalnızca gerçek ve tüzel kişiler ile sınırlı olan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Ayrıca, sorumluluk için kasıt ve ihmal koşulu da 213 sayılı VUK'ta kabul edilmiş; ancak, 1988 yılında 3505 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle yapılan düzenlemeden sonra bu ibare kaldırılarak, ispat külfetinin yer değiştirmesini sağlayan mevcut hali kabul edilmiştir. Son olarak ise 2018 yılında 7103 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle tasfiye dönemine ilişkin düzenlemeleri içeren iki fıkra eklenerek, günümüzdeki halini alması sağlanmıştır.

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin hükümler de, tıpkı tanımlar gibi, herhangi bir değişikliğe uğramadan kabul edilmiş; ancak, 1985, 1988 ve 2016 yıllında eklenen fıkralarla sorumlulukta teselsül öngörülmüştür. Mirasçıların sorumluluğuna ilişkin hükümler ise kanun değişikliğinden etkilenmeksizin aynen kabul edildiği gibi,

---

[134] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete.

[135] 5432 Sayılı (Mülga) Vergi Usul Kanunu'nun orijinal metni için qv: (Çevrimiçi) https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7233.pdf, 26/06/2020.

[136] Esasında yürürlükte bulunan VUK'ta, özellikle kanuni temsilcilerin sorumluluğu başta olmak üzere genel sorumluluk kurumu, çok sayıda değişim geçirmiştir. Ancak, bu değişim süreci, çeşitli eleştiriler ve öneriler kapsamında çalışmanın ilgili yerlerinde irdelendiği için bu başlık altında eleştiriden bağımsız sadece lafzi değişimler kısaca açıklanmıştır.

[137] Kabulünden sonra VUK'ta 1994 yılında 4008 sayılı Kanunu'nun 1'inci maddesiyle, vergi numarası alma zorunluluğuna yönelik ek fıkra getirilmiştir. Bu ek fıkra da tam bir yıl sonra 4108 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle bu numaranın kayıt ve belge düzeninde kullanılması yönünde değişikliğe uğramıştır.

kanunun kabulünden bu yana da herhangi bir değişikliğe uğramadan muhafaza edilmiştir.

VUK'tan farklı olarak sorumluluk kurumuna ilişkin genel kuralların yer aldığı diğer bir Kanun olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[138] ise 1953 yılında yürürlüğe girdiğinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik bir hüküm içermemekle birlikte, 1995 yılında 4108 sayılı Kanun'un 11'in maddesiyle eklenen mükerrer 35'inci madde ile VUK'takine çok benzer bir düzenlemeye konu olmuştur. Ancak, çeşitli tartışmalar yaratan bu madde, sonradan yapılan düzenlemeler ve Anayasa Mahkemesi'nin iptal karaları nedeniyle birçok defa değişmiştir.

Bu gelişim ve değişim sürecinin sonucunda çalışmaya konu olan yönleriyle vergi hukukunda sorumluluk kurumu, günümüzdeki şeklini almıştır. Bu dönüşüm, kurumun çeşitli hukuk dallarıyla olan ilişkisinin güçlenmesini de beraberinde getirmiştir. Öyle ki, bu ilişki sadece kamu hukuku-özel hukuk genel ilişkisiyle sınırlı kalmamış; özel hukukun çeşitli alt dallarında da ortaya çıkmıştır.

Her şeyden önce, temsil ve ehliyet kavramının hukuki mahiyetinin bilinmesi için yeterli olmayan VUK hükümlerini, TMK ve TBK'dan bağımsız değerlendirmek mümkün değildir. Vergi hukukunun kendine özgü kuralları, genel medeni hukuk kurallarından soyutlanamayacak kadar 'kişi' odaklıdır. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğunu belirleyen VUK'un 10'uncu maddesinin doğru değerlendirilebilmesi için TMK'daki velâyet ve vesayet kurumlarının bilinmesi bir zorunluluktur. Zira, kanuni temsilcilerin kimler olabileceği ve iradi olarak seçilip seçilemeyeceklerinin bilinmesi veya iradi sözleşmelerle belirlenen şirket yöneticilerin, kanuni temsilci olarak kabul edilmelerinin hukuki gerekçeleri ancak bu şekilde kavranabilir. Nitekim, tüzel kişiliği olan şirketler için TTK; tüzel kişiliği olmayanlar için ise TBK hükümlerinden bağımsız olarak kanuni temsilcinin kimliğinin belirlenmesi de mümkün değildir.

[138] 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 8464 Sayılı ve 18/07/1953 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'AATUHK' olarak anılacaktır].*

Mirasçıların sorumluluğu da, temellerini medeni hukuktan alan bir sorumluluk kurumudur. Öyle ki, mirasçıların kimler olacağı ve miras payları TMK'daki hükümler doğrultusunda belirlenirken; mirasın kabulü veya reddi halinde vergi sorumluluğunun mirasçıya nasıl intikal edeceği de yine bu belirlemelere göre vergi hukukunda hüküm ifade edecektir.

Vergi ehliyeti konusu da yine TMK'nın hak ve fiil ehliyetlerinden bağımsız düşünülemez. Zira, fiil ehliyetini haiz olmaksızın vergi ehliyetini haiz olma halinin, esasında kanuni temsilcinin varlığının en önemli gerekçelerinden biri olduğunun anlaşılması, özel hukuktaki bu ehliyetlerin hukuki niteliğinin kavranmasına bağlıdır. Örneğin, vergi ehliyeti olan bir küçüğün ödevlerinin neden kendisi tarafından değil de, velâyet kurumu çerçevesinde ebeveynleri tarafından yerine getirilmesi gerektiğinin hukuki olarak gerekçelendirilmesi ancak böylece mümkün olabilecektir.

İradi temsilin çok sınırlı uygulanabildiği vergi hukukunda, özel hukuktaki taraf ve dava ehliyetleri de vergi yargılaması hukuku bakımından aynı öneme sahiptir. Nitekim, dava ehliyeti olmaksızın vergi ehliyetine sahip olan bir kişinin idari yargıda açılabileceği davalar bakımından sorumluluğu, sadece VUK hükümleri ile belirlenemez. Bu noktada idari yargıda açılacak bir davada sorumluluğun, vergi yargılaması hukuku boyutu ortaya çıkacaktır.

Ayrıca, vergi sorumluluğunun genel sorumluluk hukukundan farklı yapısı çalışmada daha önce vurgulanmış olsa da; bu farklılık, birbirlerini temellendiren olguların varlığını inkâr niteliğinde değildir. Zira, hukuki sorumluluk kapsamında malvarlığı ile sorumlu olma durumu vergi sorumluları için de geçerlidir. Benzer şekilde, şahıs ile sorumluluğun, sorumluluk hukukunun modern yapısına aykırılığı vergi hukukuna da yansımıştır. Yine genel sorumluluk hukukunda sözleşme sorumluluğu, vergi sorumluluğunun özel sözleşmelerle devrine ait kuralların da esasını oluşturmaktadır. Öyle ki, idareyi bağlamamazlık kuralının, sözleşme serbestisine aykırı olduğuna yönelik yapılabilecek hatalı yorumların telâfisi, ancak borçlar hukuku hükümlerinden hareketle mümkündür.

Sorumluluk hukukunun ana konularından biri olan sözleşme dışı sorumluluk ise özellikle kusur ve kusursuz sorumluluk kurallarının vergi hukukundaki

yansımasında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun bir gerekçesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, VUK ve AATUHK'da öngörülen sorumluluklardan birinin kusur sorumluluğuna, diğerinin kusursuz sorumluğa dayanması dolayısıyla doktrinde yapılan tartışmaların daha iyi değerlendirilmesi böylece mümkündür.

Genel ceza hukukundaki sorumluluk ilke ve kurallarının incelenmesi ise vergi ceza hukukundaki idari ve adli cezalara ilişkin sorumluluk hallerinin daha iyi analiz edilmesini sağlamaktadır.

Görüldüğü üzere vergi sorumluluğu kurumu, neredeyse hukukun her alanından beslenmektedir. Daha çok VUK ve AATUHK kapsamında incelenen bu kurumun temelinin, başta TMK, TBK, TTK, TCK, KK, HMK, CMK, İYUK olmak üzere birçok kanuna dayandığının her aşamada dikkate alınması gerekmektedir.

B- Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Vergi hukuku açısından sorumluluk, vergilendirme ilişkisinin her iki tarafı için de geçerlidir. Buna göre, vergi idaresinin kendi kusuruna dayalı işlemler gerçekleştirmesi halinde idarenin sorumlu tutulması (idari sorumluluk) söz konusudur[139]. Ancak, tez çalışmasının bu kısmında, vergilendirme işleminin pasif tarafının vergi hukuku bakımından sorumlulukları üzerinde durulacaktır.

Vergi hukukunda sorumluluğu dar ve geniş anlamda olmak üzere iki şekilde incelemek mümkündür: Dar anlamda sorumluluk, mükellef dışındaki vergi sorumlularına yüklenmiş olan ödevlerin yerine getirilmesini kapsamaktadır. Temelinde, mükellef ile vergi sorumlusu sıfatının bir arada bulunmaması hali yer almaktadır. O halde, sorumluluğun sadece vergi sorumlusu üzerinde kalması durumunda dar anlamda sorumluluk söz konusu olmaktadır[140]. Vergilendirme ilişkisinde genel olarak sorumluluk, mükellefiyetle birlikte aynı kişi üzerinde olmasına karşın, bazı hallerde sorumluluğun kişiler arasında dağıldığı ve bu kişilerin zaman zaman mükellef olmadan sorumlu olduğu veya sorumlu olmadan mükellef olduğu

[139] Öncel, **Sorumluluk**, p:41.

[140] Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:133.

görülmektedir. Bu durumda, vergiyi doğuran olayın üzerlerinde gerçekleşmediği üçüncü şahıslar, mükellef olmadıkları halde başka bir kişiye (mükellefe) ait ödevleri yerine getirmek zorundadır. İşte bu zorunlu durum, dar anlamda sorumluluktur[141]. Bu nedenle teknik anlamda sorumluluk kavramı ile ifade edilen sorumluluk, dar anlamda sorumluluktur[142].

Geniş anlamda sorumluluk ise vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan bir vergi borcunun şekli ve maddi olmak üzere tüm ödevlerinin hem mükellef hem de üçüncü şahıslar (vergi sorumluları ve vergisel sorumluluğu olanlar) bakımından yerine getirilmesidir[143]. Yani bu açıdan vergi mükellefi aynı zamanda vergi sorumlusudur[144]. Vergi hukukunda esasen şahsi sorumluluk, yani her mükellefin kendi vergi borcundan sorumlu olması, kuralı geçerlidir[145].

Vergi sorumluluğu kurumunu, maliye bilimi açısından tevkifat yönteminin hukuk bilimindeki yansıması olarak da kabul edilmektedir[146]. Bu kurumun amacı, vergileri daha kolay tahsil etmek ve bu sayede kamu alacağını güvence altına almaktır[147]. Ayrıca, gerçek kişi mükelleflerde, ölüm halinde; tüzel kişi mükelleflerde, tasfiye halinde vergiye ait ödevlerin kimin tarafından yerine getirileceğinin tespiti de bu kurum sayesinde kolaylaşmakta[148] ve bu itibarla medeni hukuk hükümlerine göre kişiliği (veya hukuki anlamda hak ehliyeti) sona eren mükelleflerin, ehliyetleriyle birlikte vergi borçlarının ortadan kalkması engellenmektedir. Zira, Erginay'a göre,

---

[141] Öncel, **Sorumluluk**, p:44-45.

[142] Fevzi Rifat Ortaç, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990, p:34 *[Hermann Piper, Steuerschuld und Steuerhaftung, Hamburg, 1964, p:8 ve Walter Röttenbacher, Die Haftung im Steuerrecht, Nürnberg, 1953, p:22-23'den aktarılmıştır]*.

[143] Öncel, **Sorumluluk**, p:41-43.

[144] Farklı olarak, elbirliği mülkiyetindekileri ve nihai tüketicileri vergi sorumluluğuna dahil etmeyen çeşitli görüşler bulunmaktadır. Ancak, -daha önce gerekçelendirildiği üzere- dar anlamda sorumlu sıfatını salt olarak haiz olmayan bu kişilerin, geniş anlamda çeşitli maddi ve şekli ödev yüklenmeleri bakımından sorumluluk kurumunun dahilinde olmaları yadsınamaz.

[145] Öner, **Op. Cit.**, p:62.

[146] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, p:108.

[147] Bu amaçlar aynı zamanda sorumluluk kurumunun varlık nedenleridir (Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:204).

[148] Aksoy, **Vergi Hukuku**, p:42.

sayılan bu durumlarda sorumluluk kurumu, vergi borcunu kimin ödeyeceğini tespit eden bir mekanizmadır[149].

Vergi sorumluluğu, temelinde vergi idaresi-mükellef-vergi sorumlusu şeklinde üçlü bir ilişkiyi barındırmaktadır[150]. Alacaklı vergi idaresinin bazı hallerde mükellefi ve sorumluyu değil, bu kişilerin kanuni temsilcisini muhatap alması durumunda ise ortaya 'ehliyet-temsil-sorumluluk üçgeni' çıkmaktadır.

Bu üçlü ilişkiyi açıklayan bir örnek vermek gerekirse; kendisine miras kalmış işletme sahibi sekiz yaşındaki bir küçük, işletme kazancı kapsamında vergi mükellefi olurken; işletmede çalıştırılan personel nedeniyle de vergi sorumlusu olacaktır. Ancak, vergi ehliyetine sahip olsa da ergin olmadığı için fiil ehliyeti bulunmayan bu kişinin vergi ödevleri kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilecektir[151].

Vergi sorumluluğu, başta kanuni temsilcilerin sorumluluğu olmak üzere fer'i nitelikte bir sorumluluktur. Öyle ki, VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca temsilciye, ancak vergi ödevlerini yerine getirmediği veya eksik yerine getirdiği takdirde; buna bağlı olarak borcun, asıl mükelleften alınamadığı durumlarda başvurulabilir. Her ne kadar mezkûr madde dışında böylesi bir durum diğer sorumluluklarda ayrıca belirtilmemişse de sorumluluk kurumunun niteliği gereği "fer'ilik ilkesi"nin[152] varlığının, yani asıl borçludan istenmedikçe doğrudan sorumluya başvurulamaması halinin,[153] diğer sorumluluk türleri için de geçerli kabul edilmesi gerektiği doktrinde

---

[149] Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, p:68 *[Çalışmanın devamında 'Erginay, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[150] M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2014, p:60.

[151] Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, p:54.

[152] Öncel, **Sorumluluk**, p:50 *[Klaus Tipke, **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1975, p:127'den aktarılmıştır].* Bu, her sorumluluk için mutlak geçerli bir ilke değildir. Bu yüzden örneğin, fer'ilik ilkesi geçerli olmadığı vergi kesenlerin sorumluluğu ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunun sınırı bu ayrımdan hareketle tez çalışmasında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

[153] Ortaç, Ünsal, **Op. Cit.**, p:70.

ifade edilmekle birlikte,[154] kanuni temsilcilerin sorumluluğunun farklı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kanuni temsilcilerin yanı sıra, mirasçıların, tasfiye memurlarının, KVK'nın 39'uncu maddesi kapsamında işi devralanların ve AATUHK'nın 57'nci maddesi kapsamında kefillerin sorumluluğu da yine fer'i niteliktedir[155].

Vergi sorumluluğu mutlak sınırsız bir sorumluluk değildir. Malvarlığı ile sınırlı olmanın dışında, sorumluluğun süre ve miktar yönünden sınırlandığı haller de bulunmaktadır: Bir sorumluluk, hukuki niteliği itibariyle vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkar ve kural olarak borcun ödenmesi ile de sona erer[156]. Sorumluluğun bu şekilde borca bağlı devam eden süreci, doktrinde *"sorumluluğun bağımlılığı ilkesi"*[157] olarak anılmaktadır. Doğrudan vergi kanunlarında yer almayan bu ilke, vergi sorumluğunun kendi yapısından ileri gelmektedir[158]. Nasıl ki vergi borcunu kaldıran hallerden olan zamanaşımı ya da terkinin gerçek hayatta vuku bulmasından itibaren mükellefe başvurulamıyorsa, bu kural aynı şekilde sorumlu için de geçerlidir[159].

---

[154] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:82.

[155] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:161.

[156] Ancak, vergi borcunun vergiyi doğuran olayla ile değil, tarh ve tahakkukla doğduğunu kabul eden yaklaşımlar açısından, bu ilke ve sorumluluğun mahiyetine dair çok çeşitli görüşler bulunmaktadır qv: Bedî Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 07, Sayı:01, 1952, pp:52-89 *[Çalışmanın devamında 'Feyzioğlu, Vakıa' olarak anılacaktır].*

[157] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:82; Öncel, **Sorumluluk**, p:50 *[Klaus Tipke, Steuerrecht, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln, 1975, p:127'den aktarılmıştır].*

[158] Akkaya, **Op. Cit.**, p: 188.

[159] Saban, **Vergi Hukuku**, p:118; Saban, **Sorumluluk**, p:41. Literatürde 'zamanaşımından yararlanma hakkı' olarak da anılmaktadır. Beş yıllık zamanaşımı süresine bir gün kala dahi başlanan takiplerde 'zaman geçmesine bağlı ödeme gücünün kalmadığına' dair bir gerekçenin kabulü söz konusu değildir. Ancak, geçmişte böyle bir gerekçeye dayanılarak verilmiş ödeme emrinin iptal kararlarına da rastlanmaktadır. Kararlar ve ayrıntılı bilgi için qv: Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı, Ankara, Şubat 2006, p:34/dipnot:152-153 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Kanuni Temsilci' olarak anılacaktır]*. AATUHK'nın 3'üncü maddesi kapsamında vergi sorumluları zaten kamu borçlusu statüsünde oldukları için tahsil zamanaşımı bakımından sorumluların durumu mükelleflerle aynı olarak değerlendirilmektedir. Tahakkuk (tarh) zamanaşımı açısından ise, vergi borcuna bağlı sorumluluk halinde vergiyi doğuran olayı takip eden yıl ile birlikte başlayan zamanaşımı; vergi kesenlerin sorumluluğunda verginin kesilip ilgili daireye yatırılması gereken yılı takip eden yıl başlayacaktır. Bu süre içinde sorumluluğa ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen kişi, ilgili hüküm kapsamında tıpkı mükellef gibi zamanaşımından yararlanma hakkına sahip olacaktır.

Vergi hukukunda olağan durum, vergi borcu ile sorumluluğun birlikteliğidir; ancak, ikisinin birbirinden ayrıldığı istisnalar da mevcuttur. Buna göre vergi borcunu ortadan kaldıran hallerden biri olan tahsil zamanaşımında, AATUHK'nın 102'nci maddesi kapsamında, vergi borcu "eksik borç"[160] olarak devam etmesine karşın, herhangi bir sorumluluk hali bulunmamakta ve sadece borçlu, kendisi isterse bu borcu ödemektedir[161].

Borç ile sorumluluğun aynı anda bulunmadığı diğer bir durum ise, literatürde 'borçsuz sorumluluk' olarak adlandırılan vergi borcundan önce sorumluluğun doğması halidir. Ekonomik gerekçeler ileri sürülerek genelde peşin ödenen vergiler şeklinde ortaya çıkan yükümlülükler buna örnek gösterilebilir[162].

Bu uygulamanın Türk vergi hukukunda da örneği mevcuttur: AATUHK'nın 17 ila 20'nci maddelerinde düzenlenen ihtiyati tahakkuka ilişkin olarak, doktrinde mükellefiyet doğmadan sorumluluğun doğduğuna ilişkin görüşler bulunmaktadır. Öncel'e göre,[163] vergi dairesinin talebine ilişkin, 13'üncü maddedeki ihtiyati hacze ait bazı koşulların[164] ihtiyati tahakkuka da ait olduğu, 17'nci maddede belirtilmiştir. Bu koşulların gerçekleşmesi halinde eski yıllara ait ve ilgili yılın geçmiş aylarına ait matrah, bir kısmının henüz oluşmamış olmasına rağmen, karinelere göre tahakkuk ettirilir. Her ne kadar bu tahakkuk ettirilen vergiler, ödeme zamanlarından önce tahsil

[160] Sorumluluk doğurabilen, karşılığında yaptırımı olan, dava ve icra ile takip edilebilen borçlar tam borç iken; herhangi bir sorumluluk yüklemeyen, yaptırıma tabi olmayan, dava ve icra ile takip edilemeyen borçlar eksik borçlardır (Erişgin, **Op. Cit.**, p:75). Bu kapsamda, zamanaşımına uğramış bir vergi borcunun icra ile takip edilememesi, hatta idare tarafından istenememesi, borçlar hukukundaki eksik borç niteliğine benzemektedir.

[161] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:78. Literatürde "sorumluluğu bulunmayan borçluluk" olarak da anılmaktadır.

[162] Ortaç, **Op. Cit.**, p:33.

[163] Öncel, **Sorumluluk**, p:44.

[164] AATUHK, m.17: *"…13 üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5 inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,…"* hükmüne istinaden AATUHK, m.13'ün ilgili bentleri şunlardır: *"1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise, 2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa, 3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,… 5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,…"*

edilemese de; mezkûr kanunun 18'inci maddesi uyarınca ihtiyati haciz uygulanması mümkündür. Bu durumunda ise mükellefiyetle birleşmemiş bir sorumluluk hali doğar.

Sorumluluğu sınırlayan diğer bir durum, kişilerin her zaman tüm borçtan değil asıl borcun belirli kısımlardan sorumlu oldukları mirasçıların sorumluluğudur. Ayrıca, kanun koyucu, vergi sorumluluğu için süre ya da pay dışında başka sınırlamalar da getirmiştir. Birinci bölümde incelenen tüm malvarlığı ile sorumlu olma durumunun vergi hukukundaki karşılığı, vergi sorumlularının kanunda belirtilen sınırlamalar[165] dışında kural olarak tüm malvarlıkları ile sınırsız sorumlu olmalarıdır[166].

Her ne kadar genel kural mükellefin, borcun ödenmesinde malvarlığının tamamı ile sorumlu olması yönünde olsa da; alacağın teminat altına alınması gerektiği bazı durumlarda,[167] ayni sorumluluk ortaya çıkmaktadır. Burada, söz konusu eşyanın kime ait olduğu değil, teminat altına alınan eşyanın yeni malikinin kim olduğu önem taşımaktadır[168].

Diğer bir sınırlama kusur sınırlamasıdır, vergi sorumluğu olan kişinin kendisine düşen ödevleri eksik yerine getirmesi nedeniyle sorumlu tutulması vergi hukukundaki kusur sorumluluğudur[169]. Ancak, sadece kusur sorumluluğu değil, vergi hukukunda kusursuz sorumluluk halleri de bulunmaktadır.

Tüm bu açıklamalar kapsamında kendisine vergi ödevi düşen herkesin doğrudan vergi sorumlusu sıfatını haiz olduğunu söylemek mümkün değildir[170]. Bu çerçevede, *"bir alacağın bir mükellefi vardır"* yaklaşımına istinaden, birden fazla

---

[165] Sınırlı sorumluğa, AATUHK'nın 35'inci maddesindeki limited şirket ortaklarının sorumluluğu örnek verilebilir: *"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."*

[166] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:184.

[167] Örneğin, KDVK, m.55: Vergi Teminatı *"Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur."*

[168] Öncel et. al., **Op. Cit.,** p:76.

[169] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:185.

[170] Daha önce de ifade edildiği üzere örneğin belge alma zorunluluğu bulunan nihai tüketicilere vergisel bir ödev yüklenmiş olması bu kişilerin vergi sorumlusu olduğu anlamına gelmemektedir.

kişinin aynı vergi borcundan sorumlu olması durumunda mükellef dışındaki diğer kişilerin vergi sorumlusu olduğu da düşünülmemelidir. Zira, elbirliği mülkiyeti kapsamında -emlak vergisindeki mükellefiyet halinde- bir vergi borcunun aynı anda birden fazla mükellefi olabileceği görülmektedir[171].

Benzer başka bir durum da harcama üzerinden alınan vergilerle ilgilidir. Katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi harcama vergilerinde esasen ödevleri yerine getiren vergi sorumlusu değil, kanunda belirtildiği üzere mükellefin kendisidir. Kanun koyucunun nihai tüketiciyi değil; tüketiciye hizmet sunanı mükellef olarak belirlemesi, mükellefin dar anlamda kanuni temsilci gibi vergi sorumlusu olduğu anlamına gelmemektedir. Bu bakımdan bahsi geçen vergilerde kanun koyucunun iradesinin verginin nihai tüketiciye yansıtılması yönünde olması kanuni mükellefi değiştirmemektedir[172]. Benzer şekilde, mükelleflerin vergi borcuna ilişkin ödevlerini kontrol etmekle yükümlü; ancak, vergiyi doğuran olayla aralarında dolaylı olarak dahi bir bağlantı bulunmayan kişilerin sorumlulukları ise sadece şekli ödevler ile sınırlıdır. Damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve harçlardaki vergi sorumluluğu buna örnek olarak gösterilebilir[173]. O halde çeşitli ödevler bakımından sorumluluğu olan bu kişiler de teknik anlamda vergi sorumlusu olarak değerlendirilmemelidirler.

C- Vergi Sorumluluğunun Genişletilmesi: Müteselsil ve Müşterek Sorumluluk

Etimolojik olarak, zincir halinde olma kökünden gelen[174] teselsül; hukuki anlamda, birden fazla kişinin alacaklıya karşı aynı borçtan sorumlu olmasını ya da birden fazla alacaklının tek bir borcu talep etme hakkını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Borçlular arasındaki teselsül kanundan kaynaklanabileceği gibi sözleşmeden de kaynaklanabilir[175]. Bu bakımdan literatürde, 'borcun konusunda birlik,

[171] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:81 qv: Emlak Vergisi Kanunu, m.3 ve m.13.

[172] Öncel, **Sorumluluk**, p:46.

[173] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:162.

[174] qv: (Çevrimiçi) https://www.etimolojiturkce.com/arama/teselsül, 12/02/2021.

[175] Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 3.Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1991, p:338 *[Çalışmanın devamında 'Türk Hukuk Lûgatı' olarak anılacaktır].* Teselsül bazı kaynaklarda müteselsil borçluluk ile eş anlamlı kabul edilse de; hem müteselsil borcu, hem de müteselsil alacağı kapsayan bir

hukuki bağlarda çokluk' esasına dayandığına dair görüşler[176] bulunmakta ve böyle bir sorumluluk, esasen mükellefiyetin genişletilmesi[177] olarak ifade edilmektedir.

Özel hukukta birden çok kişinin bir alacak bakımından sorumlu tutulması hukuk politikası açısından üç şekilde ortaya çıkabilir: Sorumlulukların paylaştırılması, sorumlulukların toplanması ve sorumlulukların (taleplerin) yarışması. Sorumlulukların paylaştırılmasında, kısmî sorumluluk kapsamında, sorumlu olanların her biri zarardan sebep olduğu oranda sorumludur[178]. Sorumlulukların toplanmasında, sorumlular birbirlerinden bağımsız olarak zararın tamamından sorumlu olmakla birlikte; karşı taraf, alacağını her bir sorumludan ayrı ayrı isteyebilir, ancak birinin zararı tazmin etmesi diğerinin sorumluğunu sonlandırmamaktadır. Sorumlulukların yarışmasında ise, sorumlulardan her biri diğerlerinden bağımsız olarak sanki tek sorumluymuş gibi toplam alacağın tamamından sorumludur. Burada alacaklı, sorumlular arasında herhangi bir sıra gözetmeksizin alacağını dilediğinden talep etme imkanına sahip olduğundan esasında müteselsil sorumluluk söz konusu olmaktadır[179]. İşbu üç tür sorumluluktan vergi hukukunda uygulanan, birden fazla kişinin sorumlu olması hali olan sorumlulukların yarışmasıdır.

TTK'nın *"Teselsül karinesi"* başlıklı 7'nci maddesine göre birden fazla kişinin, yalnızca biri ya da hepsi için ticari niteliği olan bir işlem gerçekleştirilmesi halinde, bu işlem diğer bir kişiye karşı birlikte borçluluk doğuruyorsa -sözleşme ya da kanun ile aksi belirlenmedikçe- kişiler müteselsilen sorumlu kabul edilmektedir. TTK'da karine olan bu durum VUK'ta farklı düzenlenmiş; kanun lafzında sorumluluk

---

üst kavramdır qv: Nurcihan Dalcı Özdoğan, **Müteselsil Sorumluluk**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, p:23.

[176] Bu görüş literatüre Fransız hukukundan girmiştir. Ancak, teselsülde birbirinden bağımsız borçlar olmayacağı gibi, mutlak suretle tek bir borç olduğu konusu da eleştirilmektedir. Çeşitli görüşler için qv: Selâhattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu, Atillâ Altop, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, p:288-289 *[Çalışmanın devamında 'Tekinay et. al.' olarak anılacaktır]*.

[177] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:78.

[178] Yapısal olarak, günümüzde de uygulanan farklılaştırılmış müteselsil sorumluluğu çağrıştırmaktadır.

[179] Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 25.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, p:916 *[Çalışmanın devamında 'Eren, Borçlar Hukuku' olarak anılacaktır]*. Bu yüzden, literatürde müteselsil sorumluluk *"taleplerin yarışması"* olarak da anılmaktadır (**Ibid**, p:917).

kurumuna ilişkin, *"müştereken sorumlu…"*[180] ve *"müteselsilen sorumlu…"*[181] ibarelerine ilgili hükümlerde ayrıca yer verilmiştir.

Sorumluluk genişlemesine her ne kadar VUK'ta yer verilmiş olsa da; teselsülü esasen, TBK'nın 4'üncü bölümündeki *"Teselsül"* başlığında görmekteyiz. Mezkûr kanunun 162'inci maddesine göre, birden çok borçlunun herhangi birinin, borcun tamamı bakımından alacaklıya karşı sorumlu olduğunu bildirmesi; bildirimin olmaması durumunda ise kanunun koyucunun iradesi dahilinde böyle bir sorumluluk altına girilmesi halinde müteselsil sorumluluk doğmaktadır.

TBK'daki bu tanımdan yola çıkarak vergi hukukunda teselsülün,[182] aynı vergi borcu için birden fazla kişinin, mükellef ve vergi sorumlusu ayrımı gözetilmeksizin ilişkinin borçlu tarafında yer alması şeklinde tanımlanması mümkündür. Müteselsil sorumlulardan herhangi birinin vergi borucunu ilgili vergi dairesine ödemesiyle birlikte diğer sorumluların borcu ortadan kalkmaktadır[183]. O halde, müteselsil sorumluluk, kanun koyucu tarafından, birden fazla kişinin aynı vergi borcundan sorumlu tutulması halidir[184]. Özel hukuk açısından bu durum, alacaklının, borçlulardan herhangi birinden borcun tamamını isteyebilmesini ifade etmektedir[185].

Anlatılanlar itibariyle müteselsil borçluluğun üç özelliği olduğu görülmektedir. Bunlar, müteselsil borçlulardan her birinin borcun tamamının ifasından sorumlu olması; bu borçlulardan birinin borcun tamamını ya da bir kısmını ifa ettiğinde, diğer

[180] Örneğin, VUK, m.153/A; mükerrer 227.

[181] Örneğin, VUK, m.10; 11; 153/A; 227. Literatürde 'zincirleme sorumluluk' olarak da anılmaktadır.

[182] Blumenstein'e göre vergi hukukunda müteselsil sorumluluk esasen *"vergi dayanışması"* demektir. Turhan, **Op. Cit.**, p:58 *[Blumenstein, E:, Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, p:123'den aktarılmıştır].*

[183] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:87.

[184] Ancak, teselsül sadece kanun koyucunun iradesinden kaynaklanmamaktadır. Vergi hukuku açısından geçerli olmasa da iradi teselsülün de varlığı bilinmelidir. İradi teselsül sözleşmeden ya da tek taraflı hukuki işlemden kaynaklanan teselsüldür (Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 11.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, p:60).

[185] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:78. Özel hukukta teselsülün geniş kapsamlı incelemesi ve yargı kararları için qv: Sami Narter, **Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016, p:20-49.

müteselsil borçluların bu orandaki borçtan kurtulması; alacaklının, borcunu tamamen ya da kısmen müteselsil borçlularından birinden isteme özgürlüğüne sahip olmasıdır[186].

Vergi hukukunda teselsül ilişkisi, mükellefler arasında; sorumlular arasında; mükellef ve sorumlu arasında olmak üzere farklı şekillerde oraya çıkabilir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13'üncü maddesine[187] göre, elbirliği mülkiyeti[188] söz konusu olduğunda maliklerin müteselsil sorumlu olması, mükellefler arasındaki müteselsil sorumluluğa[189] örnektir. Burada, kanun lafzındaki 'sorumlu olmak' ibaresi geniş anlamda sorumluluğa, yani mükellefin şekli ve maddi ödevlerle yükümlendirilmesine karşılık gelmektedir[190]. Ayrıca, yeni yürürlüğe girmiş olan değerli konut vergisinde de benzer teselsül hükümleri bulunmaktadır[191].

Türk vergi hukukunda sorumlular arasındaki teselsüle de yer verilmiştir. AATUHK'nın 33'üncü maddesinde tasfiye memurlarının ya da tasfiyeyi yürütenlerin, kamu alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları; KVK'nın 17'inci maddesinde, yine tasfiye memurlarının kanunda yazılı hallerde, karşılık ayırmadan alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapmaları halinde vergilerin asılları ve zamları için şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları; yine KVK'nın 20'nci maddesinde, kısmi bölünmenin söz konusu olduğu durumlarda, bölünme tarihi itibariyle tahakkuku gerçekleşen ya da gerçekleşecek olan vergi borçları açısından

---

[186] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:57.

[187] 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576 Sayılı ve 11/08/1970 Tarihli Resmi Gazete, *[Çalışmanın devamında 'EVK' olarak anılacaktır],* m.3 ve m.13: *"Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar "* Aynı kanunda iki aynı maddenin yer alma gerekçesi; emlak vergisinin, bina ve arazi vergisi olmak üzere ikili bir ayrıma dayanan sistematiğidir.

[188] Elbirliği mülkiyeti TMK'nın 701'inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre: *"Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyeti, elbirliği mülkiyetidir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır."*

[189] Literatürde 'müteselsil mükellefiyet' olarak da anılmaktadır (Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:180).

[190] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:81.

[191] EVK, m.45/2: *"Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar."* Ayrıca qv: Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 31365 Sayılı ve 05/01/2021 Tarihli Resmi Gazete.

devreden ve devralan tarafların (devralınan emsal bedel ile sınırlı olmak kaydıyla) müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır[192].

Mükellef ve sorumlu arasındaki müteselsil sorumluluk da Türk vergi hukukunda görülmektedir[193]. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun[194] 13'üncü maddesine göre, satış ve devir işlemleri sırasında ilgili memurlar (noter, sicil memuru vb.), işleme konu olan taşıta ait motorlu taşıt vergisinin, cezasının ve zammının ödendiğine dair istemesi gereken belgeyi istememesi halinde ödenmeyen bu vergi ve ona ait borçlardan -rücu hakkı saklı kalmak koşuluyla- mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Teselsülün bildirme ile gerçekleşmesi halinde 'iradi müteselsil sorumluluk'; kanun koyucu tarafından öngörülmesi halinde ise 'kanuni müteselsil sorumluluk' ortaya çıkmaktadır[195]. Mükellefiyet ve vergi sorumluluğunun devrine ilişkin özel sözleşmelerin -kanuni istisnalar haricinde- vergi dairesi açısından bağlayıcı olmayacağı VUK'un 8'inci maddesinde[196] belirtildiği için, teselsülün vergi hukukunda sadece kanun koyucunun iradesinden kaynaklanabileceği görülmektedir. Nitekim, mezkûr madde, mükellefiyet veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hükmüyle iradi teselsül yolunu kapatmıştır[197]. Yani kişi ya da kişiler, kendi iradeleri doğrultusunda vergi alacağı için müteselsil sorumluluğu kabul etseler dahi; bu durum, herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacaktır[198]. Yalnız AATUHK'nın 11'inci maddesi[199] kapsamında, vergi borcu

---

[192] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:238.

[193] Uluatam, **Op. Cit.**, p:102.

[194] 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 11342 Sayılı ve 23/02/1963 Tarihli Resmi Gazete.

[195] Erginay, **Vergi Hukuku**, p:70.

[196] VUK, m.8: *"…Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz…"*

[197] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:73.

[198] Aksoy, **Vergi Hukuku**, p:43.

[199] AATUHK, m.11:*"10 uncu maddeye göre teminat sağlıyamıyanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır…"*

için şahsi kefalete başvurulabilmektedir. Ancak, maddenin devamında da belirtildiği üzere şahsi kefaleti kabul edip etmeme konusunda ilgili vergi dairesi yetkilidir.

Bahsedilen bu teselsül halleri, vergi cezaları hariç tüm usul işlemleri açısından hüküm ifade etmektedir[200]. Zira, cezaların şahsiliği ilkesi kapsamında vergi suçu ile bağlantısı olmayan bir kimsenin, sadece o vergi borcunun müteselsil sorumlusu olmasına dayanılarak cezalarda da teselsül hükümlerinin uygulanması, kural olarak mümkün değildir. Fakat kanunlar tarafından cezalarda da müteselsil sorumluluk öngörülen hallerde mevcuttur. Örneğin, VUK'un 334'üncü maddesi[201] kapsamında damga vergisinde, iç ilişkide -varsa- diğer sorumlulara başvuru hakkı saklı kalmak üzere, cezalarda da müteselsil sorumluluk öngörülmüştür[202].

Vergi hukukunda, borçlar hukukunda olduğu gibi genel bir teselsül tanımı olmadığından, ayrı ayrı hükümlerde yer alan müteselsil sorumluluk türlerinin yanında, teselsülün geçerli olmadığı haller de vardır. EVK'nın 13'üncü maddesinde elbirliği ile mülkiyette müteselsil sorumluluk düzenlenmiş; aynı maddedeki "*...Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler...*" hükmü ile paylı mülkiyette müteselsil sorumluluğun kabul edilmeyeceği belirtilmiştir[203]. Aynı şekilde, ölen bir mükellefin vergi borcu söz konusu olduğunda; mirası reddetmemiş mirasçıların, vergi borcundan müteselsilen değil, miras payları oranında sorumlu olacağı da VUK'un 12'inci maddesinde belirtilmiştir[204].

Limited şirketler açısından ise AATUHK'nın 35'inci maddesi kapsamında şirketin varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan bir kamu alacağı için ortakların müteselsilen değil, sadece sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları esası kabul edilmiş; ancak, farklı bir müteselsil sorumluluk öngörülmüştür.

---

[200] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:74.

[201] VUK, m. 334: *"Damga Vergisi ve Damga Resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar."*

[202] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:88.

[203] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:234.

[204] Uluatam, **Op. Cit.**, p:103.; Ortaç, Ünsal, **Op. Cit.**, p:76-77.

Buna göre, kamu alacağının doğumunda ve vadesinde farklı kişilerin hisse sahibi olması durumda ilgili ortaklar müteselsilen sorumlu kabul edilmektedirler.

Bir diğer teselsül türü, İsviçre hukukundan hukukumuza geçen *"farklılaştırılmış teselsül"*dür. Bu kavram, anonim şirketler için öngörülen bir sorumluluk türü olarak, müteselsil sorumluluğun yumuşatılmış halini ifade etmektedir. Bu teselsül türünde, alacaklıya karşı öne sürülen -genellikle hafif kusur hallerinde- her bir sorumlu kişiye özgü olarak indirim sebeplerinin dikkate alınması söz konusu olmaktadır[205]. Örneğin, hakim, müteselsil borçlularının tamamı üzerinden değil de; münferit bir borçlunun somut olayı gerçekleştirdiği varsayımı altında, kusur derecesi ve özellikli durumları dış ilişki bakımından değerlendirerek, sadece o münferit sorumlu için indirim uygulanması yoluna gidilebilmektedir[206]. Bu bakımdan farklılaştırılmış teselsül (ilkesi), tam teselsüle göre daha hakkaniyetli ve adil bir yaklaşım olarak kabul edilmektedir[207]. TTK'nın 557'nci maddesinde[208] bu durumun bir yansıması görülmektedir. Ancak, VUK'ta bu türden bir sorumluluğa ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır[209]. Kusuru diğer sorumlulardan az olan bir sorumlunun, dahil olduğu teselsül ilişkisi bakımından böyle bir kurala VUK'ta da yer verilmesinin değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Müteselsil sorumluluk, birden çok kanuni temsilcinin olduğu büyük şirketler için kötüye kullanıma imkan vereceği yönünde çeşitli eleştirilere neden olan bir sorumluluk türüdür. Bu nedenle müteselsil sorumluluktan münferit sorumluluğa geçilmesi; dolayısıyla, her temsilcinin kendi kusurlu eyleminin sonuçlarından bizzat

---

[205] Vito Roberto, "Farklılaştırılmış Teselsülün Problemleri" (*Probleme der differenzierten Solidarität*) **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** trans. by: Ezgi Başak Demirayak, Sadık Çapa, Sayı:3, Cilt:2, 2016, p:151.

[206] Kürşat Göktürk, Mehmet Çelebi Can, "Farklılaştırılmış Teselsülün -Özellikle- Dış İlişki Bakımından Anlamı ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas Sorumluluğu ile Karşılaştırılması" **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, Cilt:2, 2011, p:278.

[207] Yılmaz Yördem, **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, p:293.

[208] TTK, m.557/1: *"Birden çok kişinin aynı zararı tazminle yükümlü olmaları hâlinde, bunlardan her biri, kusuruna ve durumun gereklerine göre, zarar şahsen kendisine yükletilebildiği ölçüde, bu zarardan diğerleriyle birlikte müteselsilen sorumlu olur."*

[209] Ayrıntılı bilgi için qv: Soner Altaş, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, p:155 et seq.

sorumlu tutulması gerektiğini savunan görüşler bulunmaktadır. Bankacılık Kanunu'nun[210] 110'uncu maddesi[211] ile böyle bir uygulamanın önü açılmıştır. Buna göre, yönetim kurulu üyelerinin bankaya verdikleri zararla sınırlı olarak şahsi sorumlulukları öngörülmüştür. Esasen bir üyenin, sahip olduğu ve ulaşabileceği bilgi ve uzmanlık alanı dışında meslektaşlarının fiillerinden sorumlu olması çağdaş öğretide eylemle sonuç arasındaki dengeyi adalet bakımından sarsmaktadır[212].

Sorumluluğu kişi bakımından genişleten bir diğer hal ise müşterek sorumluluk halidir. Müşterek sorumluluk, literatürde 'ortaklaşa sorumluluk', 'adi sorumluluk' ve 'adi müşterek sorumluluk' olarak da anılmaktadır. Bu sorumluluk, idare tarafından önce mükellefe başvurulması; ancak, bu başvuru sonucundan borcun tahsil edilememesine bağlı olarak sorumluya başvurması durumunda ortaya çıkan sorumluluk türüdür[213].

Şu halde müşterek sorumluluk, mükellefe ait şekli ve maddi ödevlerin yerine getirilmesinde mükellef ile birlikte sorumlu olunmasıdır[214]. Burada verginin esas mükellefinin yanında borcun ödenmesinden sorumlu olan bir kişi daha bulunmaktadır[215]. Burada vergi sorumlusunun sorumluğu, ikinci derece bir

---

[210] 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 25983 (Mükerrer) Sayılı ve 01/11/2005 Sayılı Resmi Gazete.

[211] *"Şahsi sorumluluk: Madde 110 - Bir bankanın yöneticilerinin ve denetçilerinin kanuna aykırı karar ve işlemleriyle banka hakkında 71 inci madde hükümlerinin uygulanmasına neden olduklarının tespiti hâlinde, bankaya verdikleri zararlarla sınırlı olarak bunların şahsi sorumlulukları yoluna gidilerek, Fon Kurulu kararına istinaden ve Fonun talebi üzerine doğrudan şahsen iflaslarına mahkemece karar verilebilir. Bu karar ve işlemler bankanın hâkim ortaklarına menfaat temini amacıyla yapıldığı takdirde, menfaat temin eden ortaklar hakkında da temin ettikleri menfaat üzerinden uygulanır. Bu suretle tahsil edilen tutarın Fon tarafından ödenen mevduat ve katılım fonu tutarı ve fer'ileri mahsup edildikten sonra bakiye kısmı tasfiye hâlindeki veya iflasa tâbi bankaya iade edilir."*

[212] Ersin Çamoğlu, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, 3.Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, p:280 *[Çalışmanın devamında 'Çamoğlu, Hukuki Sorumluluk' olarak anılacaktır].*

[213] Kızılot et. al., **Op. Cit.**, p:94; Gerçek, **Tahsil Hukuku**, p:59.

[214] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:78.

[215] Aksoy, **Kamu Maliyesi**, p:198.

sorumluluktur[216]. Küçük ve kısıtlılar için kanuni temsilci sorumluluğu buna örnek olarak verilebilir[217].

Görüldüğü üzere, müşterek sorumlulukta fer'i nitelik korunmakta, yani idare öncelikle mükellefe başvurmakta; mükelleften vergi alacağının tahsil edilememesi durumunda ise sorumluya yönelmektedir. Farklı olarak, müteselsil sorumlulukta asli nitelik ön plandadır, yani idare mükellef veya sorumluların her birine ayrı ayrı öncelik-sonralık sırası olmaksızın gidebilir[218]. Bu bakımdan müteselsil sorumluluk birinci dereceden bir sorumluluktur[219]. Bu yüzdendir ki vergi hukukunda esas olarak müşterek sorumluluk; özel hallerde, müteselsil sorumluluk kabul edilmiştir[220].

Vergi hukukunda bazen sorumlu ile mükellefi müteselsilen sorumlu tutulurken; bazen de -VUK'un 251'inci maddesinde belirtilen karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğunda olduğu gibi- sorumlu, mükellef yerine geçerek vergi dairesine muhatap tutulmaktadır[221]. Vergi kesenlerin sorumluluğu da vergi sorumlusunun mükellef yerine doğrudan muhatap alındığı duruma bir örnektir. İşbu durumlar aynı zamanda sorumluluğun fer'iliği ilkesinin de istisnalarını oluşturmaktadır[222]. Esasında günümüzde bu ilke, genel kuraldan ziyade mevcut hükümler karşısında istisnai hale dönüşmüştür[223].

---

[216] Kırbaş, **Vergi Hukuku**, p:81. İkinci derece (dolaylı) sorumluluk için qv: Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 13.Baskı, Beta, İstanbul, 2019, p:8.

[217] Turhan, **Op. Cit.**, p:58.

[218] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:178 ve 180; Kızılot et. al., **Op. Cit.**, p:94.

[219] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:57. Müteselsil sorumlulukta, mükellef ile sorumlu hukuken aynı konumdadır (Öner, **Op. Cit.**, p:64).

[220] Mutluer, Dayanç, **Op. Cit.**, p:66.

[221] Sorumlunun, kanunların açık hükümleri uyarınca mükellef yerine geçtiği halleri "vergide ikame" olarak adlandıran yazarlar bulunmakla birlikte (qv: Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:83; Doğrusöz, **Stopaj**, p:45); burada ikame edilen "vergi" değil, "mükellefiyet" olduğundan ve "verginin ikame etkisi" ile karıştırılabileceği düşüncesiyle nitelendirmeye katılmak mümkün değildir.

[222] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:223.

[223] Akkaya, **Op. Cit.**, p:188.

Mükellefler, müteselsil sorumluluğun ayrıca getirildiği durumlar dışında, her ne kadar verginin asıl borçlusu olsalar da; ödevler kanun koyucunun iradesi dahilinde vergi sorumlusuna aktarıldığı için, doğrudan sorumlu sayılmazlar[224].

Görüldüğü üzere, müteselsil sorumluluğun doğması hukuki statülerden kaynaklanabileceği gibi, resmi görev dolayısıyla vergi borucunun ödenip ödenmediğini kontrol etme yükümlülüğünden de kaynaklanabilmektedir. Görevleri nedeniyle böyle bir sorumluluğa tabi tutulma açısından duruma bakıldığında ikili bir kazanım görülmektedir: Görevi nedeniyle bir nevi denetim yapan kişi, bu denetimi kanunun öngördüğü şekle uygun yapmak suretiyle kendisini teselsül riskinden kurtarmış olurken; idare de, alacağını güvenceye almış olur. Vergi gelirlerinin etkin toplanması bakımından tasarlanmış bu sistem, gerçek hayatta bir nevi denetime benzemesine karşın, sınırlarının kesin hatlarla çizilmemiş olması ve sonrasındaki rücu ilişkisi bakımından çeşitli eleştirilere[225] maruz kalmıştır[226].

1985 yılında müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler içeren 3239 sayılı Kanun[227] ile VUK ve EVK'da bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, EVK'nın 30'uncu maddesine bir fıkra eklenmek suretiyle,[228] devir işleminin tarafları müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Aynı kanun ile VUK'un 11'inci maddesinde[229]

---

[224] Taşkın, **Op. Cit.**, p:22.

[225] Bu eleştiriler ve ilgili görüşler, çalışmanın devamında 3239 Sayılı Kanun ve Anayasa Mahkemesi'nin kararıyla (Karar Tarihi:19/03/1987, E: 1986/5, K: 1987/7) ele alınacaktır.

[226] Ahmet Kumrulu, "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 3, Eylül 1988, p:422 *[Çalışmanın devamında 'Kumrulu, Teselsül' olarak anılacaktır].*

[227] 3239 Sayılı (çeşitli vergi kanunlarında düzenleme yapılması hakkında) Kanun, 18955 Sayılı ve 11/12/1985 tarihli Resmi Gazete.

[228] 3239 Sayılı Kanunun 110'uncu maddesi ile eklenen hüküm: *"Devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır…"*

[229] 3239 Sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile eklenen hüküm: *"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 ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar. Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir. Müteselsil sorumluluğun startları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir".* Hükmün gerekçesinde, kesilen vergiler ile katma değer vergisinin vergi dairesine yatırılması amaçlandığı belirtilmiştir. Ancak, Oktar'a göre, burada vergi sorumlusu kavramı karıştırılmıştır. Çünkü katma değer vergisindeki güvenlik amaçlı sorumluluk, bir istisnai durum ve dolaylı vergiye ilişkin bir düzenleme olmasından dolayı, VUK'un 11'inci

yapılan düzenleme ile vergi kesenler ve KDV (katma değer vergisi) mükellefleri için belli koşullar dahilinde müteselsil sorumluluk hükümleri getirilmiştir. Madde gerekçesinde,[230] verginin kesilip tahsil edilmesine karşın, vergi dairelerine yatırılmadığı; bunun önüne geçilmesinin hedeflendiği; bunun için de gerçek mükellefin görevini yapmasını sağlayacak müteselsil sorumluluk hükümlerinin getirildiği belirtilmiştir. Gerekçede verilen örnek kapsamında, ürün alım-satımına taraf olanların (mal üreten çiftçi ve nihai tüketiciler hariç); kesilen verginin, ilgili vergi dairesine yatırılmasını sağlayacakları ve yatırılmadığında ise müteselsilen sorumlu tutulacakları açıklanmıştır. Ayrıca, düzenlemede 'zımnen dahi olsa irtibat halinde olduğu anlaşılanlar'ın[231] özellikle belirtilmesi, aynı gerekçeye göre, paravan işletmeler aracılığıyla bu yükümlülükten kaçınmaya çalışan mükelleflerin engellenmesi amacıyla hükme eklenmiştir.

Müteselsil sorumluluk ve yetki hükümlerinin yer aldığı VUK'un 11'inci maddesinin 3 ve 5'inci fıkraları için Anayasa Mahkemesi'ne iptal davası açılmıştır. Ancak, müteselsil sorumluluk kurumunun, vergi toplanmasında verimli ve etkin sonuçlar vereceği, bu yüzden de kamu yararı gözeten bir uygulama olması gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi iptal talebini reddetmiştir[232]. Oyçokluğu ile alınan kararın karşı oy gerekçelerinde, kusuru olmadığı halde kanunda sayılan mal üreten çiftçi ve nihai tüketiciler dışındaki alım satıma taraf olan diğer kişilerin müteselsil sorumlu tutulmasının; hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacağı ve bu sorumluluğun bir ceza getirmemesine karşın eziyet getireceği belirtilmiştir. Bu bakımdan kanun koyucunun hariç tuttuğu kişiler dışındaki alım-satıma taraf olanlar, esasında vergi

maddesindeki gibi vergi kesintisinden kaynaklı bir vergi sorumluluğu olarak değerlendirilemez. Buradaki yanılgının nedeni, vergi taşıyıcısı durumundaki nihai tüketicinin vergi yükümlüsü olarak değerlendirilmesinden kaynaklanmaktadır (Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:67 ve 78). Saban'a göre ise, bu düzenlemeyle bilerek işlenmeyecek bir mekanizma vergi mükelleflerine yükümlülük olarak getirilmiştir (Saban, **Vergi Hukuku**, p:149).

[230] Türkiye Büyük Millet Meclisi, S. Sayısı: 357, Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu, (1/716), 11/10/1985, p:2, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf, 25/03/2020.

[231] Çalışmanın devamında incelecek olan bu ifade, 4369 sayılı Kanun'un 81'inci maddesiyle değişikliğe uğramıştır.

[232] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:19/03/1987, E:1986/5, K:1987/7, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/, 25/03/2020 (Karar, 19632 Sayılı ve 12/11/1987 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

kesen kişiler olmadıkları halde tıpkı vergi kesenlermişçesine yükümlülük altına alınmışlardır[233].

D- Vergi Sorumluluğunun Devri ve Özel Sözleşmelerle İlişkisi

Vergi hukukunun özel sözleşmelerden bağımsız bir alan olarak düşünülmesi mümkün değildir. Zira, vergi alacağının ortaya çıkması genelde çeşitli özel hukuk sözleşmeleri kapsamında gerçekleşmektedir. Hizmet sözleşmesinden doğan KDV, bağış sözleşmesinden doğan veraset ve intikal vergisi, araç satış sözleşmesinden doğan ÖTV bu duruma örnek verilebilir[234]. Bu bakımdan, mükellefiyet ve sorumluluğun özel sözleşmelerle devrinin incelenmesinden önce, özel sözleşmelerin vergi hukukundaki[235] mahiyeti ele alınacaktır.

Kişilerin, istedikleri konularda sözleşme yapma özgürlüğüne sahip olduğu Anayasa'nın 48'inci maddesinde[236] ve TBK'nın 26'ncı maddesinde[237] düzenlenmiştir. Ayrıca, TBK'nın 27'nci maddesi kapsamında çizilen sözleşme serbestisinin sınırına[238] uygun olarak; herkes, muvazaa ve konuda imkansızlık bulunmadıkça, hukuk ve genel ahlâka uygun ve kişilik haklarına aykırı olmayan herhangi bir sözleşmeyi yapmakta

---

[233] Bu kararın ayrıntılı incelemesi için qv: Kumrulu, **Teselsül**, passim.; Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, passim. 1998 yılında ilgili hüküm değişikliğe uğraşmıştır: *"..alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar..."* ibaresi, 4369 sayılı Kanunun 81/A-28 maddesiyle *"...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"* şeklinde değiştirilmiştir (4369 Sayılı Kanun, 23417 Sayılı ve 29/07/1998 Tarihli Resmi Gazete).

[234] Nihan Kurtulmaz, **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2017, p:209.

[235] Çalışma kapsamına uygun olarak, sadece vergi sorumluluğuna etki eden ilke ve konular üzerinde durulacaktır. Çeşitli özel sözleşmelerin vergi hukukundaki niteliği için qv: Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz, Özel Hukuk Sözleşmeleri' olarak anılacaktır].*

[236] Anayasa, m. 48: *"Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir…."*

[237] TBK, m. 26: *"Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler."*

[238] TBK, m.27: Kesin Hükümsüzlük *"Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür.. Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur."*

serbesttir. Mükellefler, vergi yüklerini azaltmak amacıyla çeşitli faaliyetlere girişiklerinden;[239] sayılan bu sınırlamaların vergi hukukunda karşılığı bulunmaktadır. Nitekim, özel sözleşmeler mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak için kullandıkları araçlardan biri olarak,[240] tıpkı vergi güvenlik mekanizmaları gibi kanuni ölçütlere tabi kılınmış bir alana karşılık gelmektedir. Özel sözleşmelerin vergi idarelerini bağlamaması, esasında VUK'un 3'üncü maddesinde ifade edilen özün önceliği ilkesine[241] dayanmaktadır.

Mükellefler, özel hukukta geçerli olan sözleşmeler aracılığıyla, hukuksal biçimleri kötüye kullanarak vergi kanunlarını dolanmayı ve bu suretle vergileme ilişkisinde taraf olmaktan kurtulmayı amaçlayabilmektedirler. Bu durumun önüne geçilmesine yönelik hükümler sadece VUK'ta değil; aynı zamanda TBK'nın 19'uncu maddesinde de yer almaktadır. Buna göre, özel hukukta sözleşme taraflarının gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklerden bağımsız olarak, gerçek ve ortak iradenin esas alınacağı belirtilmiştir[242].

Vergi sorumlusu, borçlar hukukundaki üçüncü şahıslardan farklıdır. Borçlar hukukunda bir yükümlülüğü, -TBK'nın 83'ncü maddesi[243] kapsamında- bir başkası yerine getirebilir. Şahsen ifanın zorunlu olmaması kuralına dayanan bu hükümde, özel

[239] Vergi matrahını azaltmaya yönelik faaliyetler literatürde çok büyük bir alanı kapsamaktadır. Gerek ulusal, gerekse uluslararası çeşitli düzenleme ve anlaşmalarla matrahın yapay olarak aşındırılmasının önlenmesi, ülkeler için bir öncelik haline gelmiştir. Bu yüzden ülkeler, ulusal mevzuatlarında, uluslararası düzenlemelerle uyumlu olacak şekilde, 'vergi güvenlik mekanizmaları' olarak da bilinen çeşitli tedbirlere yer vermektedirler. Ülkemizdeki tedbirlerden, özellikle kurumlar vergisi bakımından, en çok bilinenleri; Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (m:7), Örtülü Sermaye (m:12), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (m:13)'dır. Ancak, bu konu tez çalışmasının kapsamı dışında olduğundan, mükellefiyeti engelleyici ve dolayısıyla matrahı aşındırıcı faaliyetlerden olan özel sözleşmelerle vergi sorumluluğunun devri konusu incelenecektir.

[240] Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008, p:121.

[241] Bu konuda ayrıntılı bilgi için qv: Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

[242] TBK, m.19: *"Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır."* Bu hükmün vergi hukukundaki yansıması VUK'un 3'üncü maddesi kapsamında görülmektedir.

[243] TBK, m. 83: *"Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça borçlu, borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir."*

sözleşmelerden doğan yükümlülükleri, üçüncü şahıslar[244] devralabilirlerken; VUK'un bu konudaki düzenlemesi ile özel hukuktaki şahsen ifanın zorunlu olmaması hali, vergi hukukunda kendi özgü bir biçime bürünmüştür. Öyle ki, mükellef ve vergi sorumlusu, kanunda tanımlanan ve kamu hukuku ilişkisinden doğan kavramlardır. Bu sebeple kanundan kaynaklanan bir ilişkide özel sözleşmelere dayanılarak iradi şekilde tarafın değişmesi, vergi kanunlarınca kural olarak kabul edilmemektedir.

Vergilendirme ilişkinin borçlu tarafından bulunanlar, bu borçlara ait ödevlerin üçüncü şahıslara geçmesi için sözleşme serbestisi kapsamında sözleşme yapabilirler. Yapılan bu türden sözleşmeler, sözleşme tarafları açısından (iç ilişki) ve alacaklı açısından (dış ilişki) farklı sonuçlar ortaya çıkaracaktır: [245]

Sözleşme tarafları açısından,[246] böyle bir hukuki işlemi tanıyan sözleşme serbestisi ilkesinin varlığına istinaden, hukuka aykırılık söz konusu olamayacağı için; VUK'ta böyle bir sözleşme yasaklanmamakla birlikte, yeni kurulan ilişkinin idareyi bağlamayacağı belirtilmektedir. Ancak, serbesti kapsamında kurulan bu bağ, tarafların özel hukuk kurallarına tabi olan iç ilişkisinde geçerlidir[247].

VUK'un 8'inci maddesi[248] uyarınca vergi dairelerinin böyle bir sözleşmeye dayanarak işlem tesis etmeleri ise mümkün değildir. Bu hüküm sayesinde, mükellef ve sorumluların kendi iradeleri ile yaptıkları işlemleri gerekçe göstererek sorumluluklarından kurtulmalarının önüne geçilmiştir[249]. Örneğin, tahakkuk etmiş bir

---

[244] Saban, **Sorumluluk**, p16.

[245] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:96-97.

[246] Özel hukukta iki kişi arasında yapılacak 'iç üstlenme sözleşmesi', borcun nakli ya da borçlunun değişimi anlamına gelmemektedir. Bu bakımdan alacaklı, işbu sözleşmeden bağımsız olarak asıl borçludan alacağını talep edebilmektedir. Örneğin, alacaklıya karşı sözleşmenin hüküm ifade etmesi özel hukukta 'dış üstlenme (borcun nakli) sözleşmesi' ile mümkündür (Şaban Kayıhan, Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, p:38; Eren, **Borçlar Hukuku**, p:408-409). İç üstlenme sözleşmesinin alacaklıyı bağlamaması, vergi hukukundaki duruma benzetilebilir.

[247] Doktrinde, kanuna aykırı sözleşme kabul edilip; iç ilişkide ve dolayısıyla borçlar hukukunda da, bütün olarak geçersiz kabul edilmesi gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur (Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:76; Taşkan, **Op. Cit.**, p:111).

[248] VUK, m. 8/3: *"Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."*

[249] Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:03/11/2020, E.:2016/10624, K.:2020/4199, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 24/03/2021.

vergi için, ilgili vergi dairesine ibraz edilmiş bir özel sözleşmeye istinaden yeniden bir başkası adına tahakkuk yapılamayacağı gibi; tahakkuk eden verginin, sözleşmede belirtilen kişiden cebren tahsili de mümkün bulunmamaktadır.

O halde, alacaklı vergi dairesine karşı geçersiz olan bu tür sözleşmeler çerçevesinde, ödevini yerine getiren mükellef ve sorumlu, iç ilişkide sözleşmeden (özel hukuktan) doğan haklarını birbirlerine karşı kullanabileceklerdir[250].

İstisnalar dışında mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamaması kuralının varlığı aşağıdaki amaçlar çerçevesinde açıklanabilir:

- Kanundan doğan mükellefiyet ve sorumluluğun, kanundan doğmayan (iradi) bir biçimde değiştirilmesinin engellenmesi;
- Vergi borcunun, mali gücü olmayanlara geçirilmesinin önlenmesi;[251]
- Muvazaa ve peçeleme işlemlerinin önüne geçilmesi;[252]
- Kamu alacağını güvence altına alınması[253].

Özetle, kanun koyucunun iradesi, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin veya kanunun izin verdiği kişinin idareye muhatap olması; onun dışındaki kişilerin ise sözleşmeyle yer değiştirmesinin engellenmesi yönündedir[254]. Yoksa, taraflar arasında yapılacak olan ve sorumluluğu değil de, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşeceği kişiyi değiştiren sözleşmeler (peçeleme sözleşmesi olmadığı sürece) bu hükmün dışında kalmaktadır[255]. Aksi takdirde, ortaklık payı devrinin dahi özel sözleşme kapsamında mükellef değiştiren bir niteliğe sahip olduğu

---

[250] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:148.

[251] Saban, **Sorumluluk**, p:36.

[252] Öner, **Op. Cit.**, p:62.

[253] Saban, **Vergi Hukuku**, p:116.

[254] Mülk sahibi ve kiracı arasındaki bir uyuşmazlıkta konunun vergiye sirayet etmesi nedeniyle VUK'un 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrası Yargıtay kararlarına da aynı yönden konu olmuştur. Yargıtay, 6. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:21/05/2012, E.:2012/6054, K.:2012/7574:*"...vergi borcundan işyeri kiralarında kiracının sorumlu olduğu sabit olduğu gibi, kiracı tarafından tevkifatın yapılmaması yahut sözleşmede aksine hüküm belirlenmesi, kiracıyı sorumluluktan da kurtarmaz."* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 24/03/2021.

[255] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:149.

düşünüldüğünde, bu sözleşmenin idare tarafından bağlayıcı olmayacağı gibi hatalı bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bu sebeple, VUK'un 8'inci maddesinde yer alan bağlamamazlık hükmü, vergiyi doğuran olaydan sonraki aşamaları ilgilendirmektedir[256].

Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse; TTK'nın 623'üncü maddesine göre, yönetim ve temsil yetkileri, bir veya birden fazla ortağa ya da üçüncü şahıslara müdür sıfatı kapsamında şirket sözleşmesi ile devredilebilir. Temsil yetkisini haiz olacak bu kişiler, vergisel ödevler bakımından da kanuni temsilci sıfatı ile sorumlu olacaklarından, müdürlük görevinin devrine ait özel sözleşmenin vergi idaresini bağlayıp bağlamadığı hususunda çelişkili bir durum var gibi görünse de; VUK'ta, tüzel kişilerin, kanuni temsilcilerini belirlemek için yapacakları özel sözleşmelerin değil; kanuni temsilcilerin, bu sorumluluktan kurtulmak için yapacakları özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağına ilişkin bir kural kabul edilmiştir. Zira, VUK bakımından tüzel kişilerde kanuni temsilci sıfatını haiz olmak için, öncesinde TTK'ya göre kurulan bir sözleşme ile tüzel kişiliğin yönetim ve temsil yetkisinin temsilciye devri gerekmektedir. Benzer şekilde limited şirketlerin büyüklüklerine bağlı olarak birden fazla sayıda belirlenen müdürler için iş bölümü öngörülmüş[257] ise, bu bölüşüm de bir özel hukuk sözleşmesiyle yapılacaktır. Ancak, bu sözleşme sorumluluğu değiştirici değil; sorumluluğu, başından belirleyici bir niteliğine sahip olduğu için, idare tarafından bu sözleşmeye göre belirlenen kişiler kanuni temsilci olarak kabul edileceklerdir.

Burada önemli olan, kanun koyucunun iradesi dahilinde olmadıkça bir sorumluluk yaratılamayacağı veya bir kimsenin özel hukuk biçimlerini kullanarak kanunun getirdiği sorumluluktan kurtulamayacağıdır[258]. Bu durum, Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki kanunilik ilkesinin de bir gereğidir[259].

---

[256] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:74.

[257] Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, p:64.

[258] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:82.

[259] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:58.

Örneğin, vergi sorumlusu sıfatıyla tevkifat yapma ödevi olan bir işverenin, çalışanı ile yaptığı sözleşmeye dayanarak; tevkifat yapmaksızın çalışana ücretini ödemesi ve çalışanın da kendi ücretine ilişkin beyanname vermeyi kabul etmesi,[260] bağlı oldukları vergi dairesi açısından bir sonuç doğurmayacaktır.

Ancak, özel sözleşmelerin kanunda sayılan hallerde vergi dairelerini bağlayacağı da aynı maddede *"Vergi kanunleriyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere…"* ibaresi ile vurgulanmıştır. Bu istisna hükmüyle, -genel kuralın özel sözleşmelerin kabul edilmediği yönünde olmasına karşın- kanunun izin verdiği durumlarda, ilgili sözleşmelerin idareler açısından bağlayıcı olacağı kabul edilmiştir.

Bağlamamazlık kuralının istisnaları niteliğindeki kanun koyucunun izin verdiği sözleşmelerin neler olduğunun ayırt edilmesi, hükmün doğru uygulanması bakamından önem arz etmektedir. VUK'un mükerrer 257'nci maddesinde,[261] kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler için, devamlı vermek zorunda oldukları bilgilerin veya beyanname gibi çeşitli belgelerin, kurallar dahilinde elektronik

[260] Öner, **Op. Cit.**, p:62; Kırbaş, **Vergi Hukuku**, p:80.

[261] VUK, mükerrer m.257/4: *"Bu Kanunun 149 uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya ya da belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye,…"* Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Söz konusu atıf kapsamında aynı kanunun 149'uncu maddesinde bilgi verme yükümlülüğü olanlar ise, Kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dahil) ile gerçek ve tüzel kişilerdir. Burada özel sözleşmelere atıf yapılan kısım aynı maddenin ek fıkralarından biridir: *"Birinci fıkranın (4) numaralı bendi uyarınca Maliye Bakanlığının beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermesi veya zorunluluk getirmesi halinde, (mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla) elektronik ortamda gönderilen beyanname ve bildirimler, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından verilmiş addolunur."*

ortamda; yetki verilmiş kişiler 'aracılığıyla' gönderilmesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın iznine tabi kılınmıştır. Maddenin ek fıkrasında gerekli iznin varlığı halinde *"mükellef veya vergi sorumlusu ile gönderme işini yapacak kişiler arasında özel sözleşme düzenlenmek kaydıyla"* ibaresiyle açık bir şekilde özel sözleşmelere izin verildiği görülmektedir. Böyle bir sözleşmenin bulunması durumunda, elektronik beyannamenin mükellef veya sorumlu tarafından gönderilmiş sayılacağı da aynı ek maddede hüküm altına alınmıştır[262]. Düzenleme, mükelleflerin bilişim teknolojilerinin kullanımı konusunda yeterli bilgi ve beceriye sahip olmayabilecekleri ve bu nedenle bir tür 'teknik yardımcı'ya ihtiyaç duyabilecekleri düşünüldüğünde yerindedir.

Diğer bir istisna ise AATUHK'nın 11'inci maddesinde[263] yer almaktadır. Bu maddede özel hukuk sözleşmelerinden biri olan kefalet sözleşmesinin düzenlenmesine -kefili kabul edip etmeme yetkisi tahsil dairesinde olmak kaydıyla- izin verilmektedir. Ayrıca, mezkûr kanunun 57'nci maddesi[264] doğrultusunda kefillerin de asıl borçluyla aynı hükümlere göre takip edileceği hüküm altına alınmıştır. Benzer olarak, şirketlerde yapılacak devir, birleşme ve hisse değişimleri[265] de özel sözleşmeler ile gerçekleştirilen işlemler olmasına rağmen, KVK'nın 19 ve 20'inci maddelerinde[266] "taahhüt" koşuluyla devralan ve devreden kişilerin yer değiştirmesine müsaade edilmektedir. Buna göre, devralan kurumun, devreden kuruma vergi borçlarından sorumluluğu esasen devir sözleşmesine dayanmaktadır[267].

Vergi hukukunda mükellef ve vergi sorumlusunun yer değiştirmesine yönelik bu yasakların, mükellefin ödevini yapmasına engel olan bir durumda bulunduğu

---

[262] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:97.

[263] AATUHK, m.11: *"10 uncu maddeye göre teminat sağlıyamıyanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Şahsi kefalet tesbit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur…"*

[264] AATUHK, m.57: *"Kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur."*

[265] Ayrıca, bu üçüne ek olarak tür değişimleri de KVK, m.19/2 uyarınca devir sayılacağı için, tür değişimlerinin de istisna kapsamına dahil edilmesi mümkündür.

[266] KVK, m.20: *"…b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder…"*

[267] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p: 59.

hallerde dahi geçerli olması, çeşitli kurumlarla bağlantılı bir yapıyı beraberinde getirmiştir. Örneğin, özel hukukta bir kişinin, o anda işlemi yapamayacak derecede rahatsızlığı olan bir başkası adına kazanımda bulunması (noter vekâleti ile araç alımı) mümkün iken; vergi hukukundaki ödevler için, mükellefin ağır hastalık hallerinde dahi için başkası ile yer değiştirmesi mümkün olmamaktadır. Öyle ki, mükelleflerin ödevlerin yerine getirilmesini engelleyecek derecede ağır hastalığı hallinde mücbir sebep ve zor durum hükümlerinde yararlanabileceği; ancak, yine de özel sözleşmelerde bu sorumluluğu iradi olarak bir başkasına aktaramayacağı öngörülmüştür.

E- Vergi Borcunun Devri ve Sorumlulukla İlişkisi

Borçlar hukukunda *"Borcun Üstlenilmesi"*[268] kapsamında, kişilerin kendi aralarında yaptıkları sözleşmeler aracılığıyla bir borcun başka bir kişi tarafından ifa edilmesi mümkündür; alacaklının rızasına bağlı olan böyle bir sözleşme iç üstlenme[269] veya dış üstlenme (borcun nakli)[270] şeklinde olabilir.

Ancak, özel hukukta, gerek borcun yapısı gerekse kamu hukukundan doğan engeller bakımından borcun nakli bazı durumlarda mümkün olmamakla birlikte, genel kural olarak her tür borç nakil edilebilir[271]. Bazen de halefiyet[272] olarak adlandırılan ve

[268] TBK, İkinci Ayırım *"Borcun Üstlenilmesi"*, m.195-204.

[269] TBK, m.195: *"Borçlu ile iç üstlenme sözleşmesi yapan kişi, borcu bizzat ifa ederek veya alacaklının rızasıyla borcu üstlenerek, borçluyu borcundan kurtarma yükümlülüğü altına girmiş olur…"*

[270] TBK, m.196: *"Borçlunun yerine yenisinin geçmesi ve borcundan kurtarılması, borcu üstlenen ile alacaklı arasında yapılacak sözleşmeyle olur. İç üstlenme sözleşmesinin, üstlenen veya onun izni ile borçlu tarafından alacaklıya bildirilmesi, dış üstlenme sözleşmesinin yapılmasına ilişkin öneri anlamına gelir. Alacaklının kabulü açık veya örtülü olabilir. Alacaklı, çekince ileri sürmeksizin üstlenenin ifasını kabul eder veya onun borçlu sıfatı ile yaptığı diğer herhangi bir isleme rıza gösterirse, borcun üstlenilmesini kabul etmiş sayılır."*

[271] Hatice Tolunay Ozanemre Yayla, "Borcun Naklinin Borca İlişkin Benzer Etkili Diğer Hukuki Kurumlar Karşısında Teorik Sınırları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:3, 2016, p:2945.

[272] Halefiyet, geniş anlamda bir kişinin bir başka kişinin hakkına veya malvarlığına sahip olmak kaydıyla o kişinin yerine geçmesi demektir. Dar anlamda ise, mahkeme kararı ve alacağın temliki olmaksızın, kanun koyucunun iradesi kapsamında bir kimseden diğerine gerçekleşen intikaldir. Ayrıntılı bilgi için qv: Haluk N. Nomer, "Halefiyet ile Rücû Hakkı Arasındaki İlişki, Özellikle Sosyal Sigortalar ile Özel Sigortaların Rücû Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LV, Sayı:3, 1997, p:243 ve 246.

kanunda belirtilen durumlarda borcun bir başkasına geçmesi mümkündür. Böyle bir durumda da üçüncü şahıslara bir intikal söz konusu olmaktadır[273]. Özel hukuktan farklı olarak, vergi hukukunda -özel sözleşme hükümleri kapsamında da açıklandığı üzere- borcun nakli kabul edilmemiştir[274]. VUK'un 8'inci maddesinde[275] -istisnalar haricinde- mükellefiyet ve vergi sorumluluğunun özel sözleşmelerle devrinin vergi dairelerini bağlamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi borcunun bir başkasına nakli, genel kuralın dışında, ancak yine kanun koyucunun izin verdiği, ölüm, infisah, birleşme, devir ve elektronik ortamda gönderilen beyannameler gibi hallerde mümkündür.

Bir kişinin ölümü ile hak ehliyeti sona ermekte ve buna bağlı olarak da çeşitli sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu sonuçlar arasında vergi alacağının hak ehliyeti ile birlikte sona ermesi bulunmamaktadır. Kişinin ölümü, vergi borcu açısından sadece vergi cezalarının düşmesi şeklinde bir anlam ifade etmekteyken; mevcut vergi borcuna veya tahakkuk edecek vergi borcuna herhangi bir etki yapmamaktadır. Külli halefiyetin en tipik örneği olarak, ölümün gerçekleşmesi ile birlikte murisin malvarlığının tamamı kül halde mirasçılara intikal etmektedir[276].

Tüzel kişiliğin infisahı[277] halinde ise, gerçek kişinin ölümünde olduğu gibi verginin mükellefi ortadan kalkacak olmasına karşın; vergi borcunun varlığı devam edeceği için, alacaklı vergi dairesine -alacağını tahsil etmesi için- bir muhatap belirlenmesi gerekecektir. Tasfiye memurlarının sorumluluğunda incelenecek olan bu düzenleme, tıpkı mirasçıların sorumluluğunda olduğu gibi, vergi alacağını güvence altına alma amacından ileri gelen ve literatürde vergi borcunun nakli olarak kabul edilen konulardan bir diğeridir. Devir halinde de olduğu gibi, devralan kurum, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği asıl borçlu olarak değil; devrolan (münfesih)

---

[273] Aksoy, **Vergi Hukuku**, p:45.

[274] Mutluer, Dayanç, **Op. Cit.**, p:69.

[275] VUK, m. 8/3: *"Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."*

[276] Nomer, **Op. Cit.**, p:246.

[277] İnfisah; fesih, ortadan kalkma, dağılma, hukuki işlemin ortadan kaldırılmasıdır (**Türk Hukuk Lûgatı**, p:95 ve 161).

kurumun tahakkuk sürecini geçmiş veya tahakkuk sürecine girecek borçlarını taahhüt eden taraf olduğu için, vergiyi doğuran olay dolaylı olarak kendisine bağlanmaktadır[278].

Birleşme ve devir halleri de medeni hukukta külli halefiyet yoluyla hak ve borçların bir kişiden diğerine geçişi olarak kabul edilmektedir[279]. Devir sözleşmesi bir özel hukuk sözleşmesi olduğu için, vergi hukukunda devir ve birleşmeye ait ayrıca hükümler olmasaydı; VUK'un 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrası kapsamında işletmeyi devralan tarafa yüklenen vergisel ödevler de idareyi bağlamayacak ve olası bir durumda ilgili vergi dairesi devrolan tarafı muhatap alacaktı[280].

Örneğin, bir adi ortaklıkta ortaklardan biri kâr payının yarısını üçüncü şahıslara bir sözleşme ile devrettiğinde, devredilen kâr payına ait vergi borcu için ortağın kendisini sorumlu tutan vergi dairesi, eksik beyan edilen kısım için ek tarhiyat yapacaktır. Yani burada, özel sözleşmeyle kâr payının devri halinde, payı devralan değil; devredenin idareye karşı sorumluluğu devam etmektedir[281]. Ayrıca, KVK'da tür değişimleri de devir hükmünde sayılmıştır[282]. Bununla birlikte, kâr payı için özel sözleşme istisnasına dahil olacak herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

KVK'nın 18 ila 20'inci madde hükümlerine uygun olarak yapılan birleşme, devir ve birleşmeden doğan kârlar vergi dışı bırakılmıştır. Ancak, birleşen kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçları ve diğer ödevlerinden devralan (birleşilen) kurum sorumludur[283]. Şöyle ki, devir halinde; devrolan (münfesih) kurum, sadece devir tarihinden[284] önceki kazançları üzerinden vergilendirilir[285] ve birleşmeden doğan kârlar

[278] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:82.

[279] Erişgin, **Op. Cit.**, p:39.

[280] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, p:117.

[281] Kızılot et. al., **Op. Cit.**, p:92.

[282] KVK, m.19/2.

[283] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:218.

[284] Devir sözleşmesinin imzalandığı tarih değil, devre ilişkin kurul kararının sicile tescil edildiği tarih burada belirleyici kriterdir (KVK, m.20/1-a).

[285] KVK, m.20/1-a: Devredilen kurum ile birleşilen kurum "*1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile, 2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna*

verginin kapsamına dahil edilmez. Birleşen kurumun ise tahakkuk eden ya da edecek olan vergi borçlarına ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getireceğini taahhütnamede[286] belirtmesi öngörülmüştür. Devralan kurum, kendi şahsında gerçekleşen değil, devrolan kurumun şahsında gerçekleşen bir vergiyi doğuran olaydan dolayı muhatap alındığı için vergi sorumlusu olarak kabul edilmektedir[287].

Bölünme halinde ise, bölünen (münfesih) kurum, sadece bu bölünme tarihine[288] kadar olan kazançları üzerinden vergilendirilir[289] ve tıpkı devirde olduğu gibi bölünmeden doğan kârlar vergi matrahına dahil edilmez. Ancak, burada devirden farklı olarak, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünme tarihine kadar tahakkuk eden borçlardan müteselsilen sorumlu[290] tutulmuşlardır. Devralan kurumların, müteselsil sorumluluklarına ek olarak, maddi ve şekli ödevleri de yerine getireceklerini taahhütnamede[291] belirtmeleri gerekmektedir[292].

KVK'nın 20'nci maddesi uyarınca öngörülen bu sorumluluğun iradi sorumluluk olduğunu düşüneler de bulunmaktadır[293]. Ancak, bu sorumluluk, iradi de olsa; kanunun kabul etmesi nedeniyle, kanundan doğan ve özel sözleşmelerle

---

kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler."

[286] Bu taahhütname münfesih kurumun birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde sunulur (KVK, m.20/1-b).

[287] Kaneti et. al., **Op. Cit**., p: 143.

[288] Bölünme sözleşmesinin imzalandığı tarih değil, bölünmeye ilişkin kurul kararının sicile tescil edildiği tarih burada belirleyici kriterdir (KVK, m.20/2-a).

[289] KVK, m.20/2-a: Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar, *"1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile, 2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler."*

[290] Kısmi bölünmenin gerçekleştiği hallerde ise teselsül hükümleri, devralınan varlıkların emsal bedelleri ile sınırlı kalacaktır (KVK, m.20/3).

[291] Tıpkı devirde olduğu gibi bölünmede de taahhütname münfesih kurumun bölünme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde sunulur (KVK, m.20/2-b).

[292] KVK, m.20.

[293] Şenyüz et. al., **Op. Cit**., p:102.

sorumluluk devri yasağına tabi olmayan bir sorumluluk olarak değerlendirilmelidir. Zira, AATUHK'nın 36'ıncı maddesinde,[294] iki ya da daha fazla kurumun birleşmesi halinde yeni kurulan kurumun; devir halinde devralan kurumun; bölünme halinde, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumun; tür, şekil değiştirme halinde yeni kurumun, eski kurumlarla yer değiştirebileceği, "yerine geçer" ibaresiyle vurgulanmıştır.

IV- Sorumluluğun Vergi Hukukuna Özgü Biçimleri

Mali amaca uygun olarak kamu harcamalarının finansmanı için toplanan vergiler, çeşitli mali olmayan amaçlara da hizmet etmektedir[295]. Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmek için getirilen vergi sorumluluğu kurumunda, vergileme teknikleri farklılaşırken aynı zamanda taraflardan birinin devlet olduğu vergileme ilişkisinde bu amaçları gerçekleştirmek için bazı ayrıcalıklı uygulamalar ve güvenlik önlemleri de öngörülebilir[296]. Bu uygulamalar ve önlemler, tarafların eşit konumda olduğu özel hukuktaki alacak-borç ilişkisinden farklılaşarak vergi hukukuna özgü biçimlerde ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafının, vergilerini zamanında ve eksiksiz ödemesini sağlamak amacıyla vergi kanunlarında çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır[297]. Bu düzenlemeler genellikle değişen teknoloji ve küreselleşmeye bağlı olarak gelişen ticari ilişkilerden doğsa da; düzenlemelerin genel amacı, vergi ödeyenlerin aleyhine oluşan rekabet eşitsizlikleri engellemek ve vergi alacağını kolay tahsil edilebilir hale getirerek etkin ve verimli bir tarh-tahsil mekanizmasının

[294] AATUHK, m.36: *"Bu Kanunun tatbiki bakımından; a) İki veya daha ziyade hükmî şahsın birleşmesi halinde yeni kurulan hükmî şahıs, b) Devir halinde devir alan hükmî şahıs, c) Bölünme halinde bölünen hükmî şahsın varlıklarını devralan hükmî şahıslar, d) Şekil değiştirme halinde yeni hükmî şahıs, Birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer."*

[295] Örneğin, ekonomik istikrarın sağlanması amacı için enflasyonist dönemlerde artan oranlı yapısı itibariyle gelir vergisi, bir araç olarak kullanılabilir (Susam, **Op. Cit.**, p:258).

[296] Kumrulu, **Teselsül**, p:412.

[297] Türkiye Büyük Millet Meclisi S. Sayısı: 357, Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu, (1/716), 11/10/1985, p:2, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf, 25/03/2020.

oluşmasını sağlamaktır. Çeşitli vergi kanunlardaki sorumluluk düzenlemeleri de bu amaca yönelmiştir.

Vergi hukukunda sorumluluk türleri, özelliklerine göre çeşitli şekillerde[298] sınıflandırılarak incelenmektedir. Örneğin, vergi ödevlisi çatı kavramı altında, vergi kesenler, meslek mensupları ve diğer ödevliler ayrımında[299] incelendiği gibi; bu gruplandırmada fer'i borçluların ayrı bir grup olarak incelendiği kaynaklar da[300] bulunmaktadır. Bu çalışmada ise pozitif hukuk bakımından her sorumluluğun kendine özgü niteliği olduğu kabulünden hareketle, sorumluluk türleri herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmaksızın çeşitli eleştiri ve değerlendirmeler çerçevesinde bu bölümde; kanuni temsilcilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğu ise, çalışmanın odağında bulunması nedeniyle ağırlıklı olarak takip eden bölümde incelenecektir.

A- Vergi Kesenler Açısından Vergi Sorumluluğu

Vergi hukukunda kural olarak mükellefin, yani vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin, idare ile muhatap olup vergiyi ödemesi beklenirken; modern vergi hukukunda yükümlü ve ödeyici sıfatlarının aynı kişi üzerinde birleşmediği durumlar da mevcuttur[301]. Verginin kaynakta kesilmesi[302] bu durumlardan

---

[298] Örneğin, kusur açısından türler, kusur ve kusursuz sorumluluk; yükümlü açısından türler, müşterek ve müteselsil sorumluluk; ödevler açısından türler, maddi ve şekli sorumluluk; sorumluluğun kaynağı açısından türler, kanuni ve iradi sorumluluk; sınırlandırma açısından türler, sınırlı ve sınırsız sorumluluk.

[299] Bilici, **Op. Cit.** p:45.

[300] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:167; Gerçek, **Tahsil Hukuku**, p:43.

[301] Örneğin, enflasyonist dönemlerde paranın devamlı olarak değer kaybetme eğilimde olması; devletlerin, alacaklarını bu süreçten etkilenmemek adına daha hızlı tahsil etmeyi istemelerinin nedenlerinden biridir (Doğrusöz, **Stopaj**, p:1). Bu kapsamda da muhtasar beyanname ile beyan edilen vergiler ve toplanan gelirler dolayısıyla vergi kesenlerin sorumluluğu önem arz etmektedir.

[302] Literatürde ve vergi kanunlarında; *"kaynakta(n) kesilme", "stopaj", "tevkifat", "kaynağında vergilendirme", "vergi kesintisi", "istihkaktan kesinti"* terimleri birbiri yerine kullanılmaktadır qv: Bilici, **Op. Cit.**, p:46. Taşkın, **Op. Cit.**, p:3, Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:123. Bu durum sadece Türk vergi sistemine özgü bir eleştiri konusu değildir. Nitekim Birleşik Krallık'ta da *"taxation at source" (kaynakta vergileme), "deduction at source" (kaynakta kesinti), "collection at source" (kaynakta toplama/tahsilat), "tax withholding" (vergi kesintisi)* olarak çeşitli kullanımlara rastlanmaktadır (Soos, **Op. Cit.**, p:50). Vergi sorumlusu aracılığıyla yapılan kesinti, vergilendirme yöntemi olarak kabul edildiğinden, literatürdeki farklı kullanımlar bir noktaya kadar açıklanabilse de; vergi kanunlarında dahi terim birliği sağlanmadığı gerekçesiyle, bu durum çeşitli eleştirilere konu olmuştur.

biridir[303]. Tevkifat olarak da anılan bu yöntem, vergi tahsilini basitleştirmesi ve hızlı bir süreç sağlaması bakımından günümüzde yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir[304]. Ayrıca, hukuki mahiyeti itibariyle de bir vergi sorumluluğu kurumudur[305].

Verginin kaynakta kesilmesi, vergiyi doğuran olay ile aynı anda verginin tahsilini mümkün kıldığından, matrahın erozyona uğramasını engellerken;[306] aynı zamanda vergi güvenliğini de sağlamaktadır[307]. Bu özellikleri bakımından modern vergileme ilişkisinde sadece ülkemizde değil, dünya çapında da kullanılan temel yöntemlerin başında gelmekte ve kişisel gelir vergisinin omurgası *"backbone"* olarak kabul edilmektedir[308]. Yapılan kesintilerin mahiyeti farklılaşmakla birlikte genel olarak ülke uygulamaları aynı temeller üzerine kurulmuştur. Örneğin, Türkiye'den farklı olarak bazı ülkelerde yapılacak kesintiyi etkileyen çok fazla parametre bulunmaktadır. İşverenler, çalışanlarını belli kurallar dahilinde sınıflandırmak ve bu sınıflandırmalara göre kesintileri yapmaktadır. Almanya'da medeni hal, eşin hayatta olup olmaması, kilise vergisi *"church tax-kirchensteuer"* mükellefi olma gibi durumlar;[309] ABD'de ise serbest meslek kazancı elde etme, birden fazla işte çalışma, bakmakla yükümlü olunan on yedi yaş altı çocukların varlığı, evli olma gibi durumlar[310] kesinti miktarına yönelik sınıflandırmalarda belirleyici olmaktadır.

Bu yöntemde, -vergi tahsilatının kolaylaştırılması için- asıl borçludan istenmeyen vergi, kanun gereği vergi sorumlusundan istenmektedir[311]. Vergiyi

---

[303] Turhan, **Op. Cit.**, p:56.

[304] Önceleri sadece tahsil yöntemiyken, yükümlülerin beyanını gerektirmemesinden dolayı vergilendirme yöntemine dönüşmüştür (Doğrusöz, **Stopaj**, p:2). cf: vergilendirme usulü olmadığını sadece bazı hallerde vergilendirmenin yerine geçtiğini savunan görüşler de literatürde bulunmaktadır. qv: Hüseyin Yalçın, Erkan Gürboğa, **Stopaj - Kaynakta Vergilendirme**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1997, p:7.

[305] Taşkın, **Op. Cit.**, p:1.

[306] Kazandıkça ödeme (Pay-As-You-Earn, Pay-As-You-Go) ilkesinin bir uygulaması olarak kabul edilmektedir (Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:69/*22.dipnot*).

[307] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:212.

[308] Piroska E. Soos, "The Origins of Taxation at Source in England", **Taxation - Critical Perspectives on The World Economy**, Volume I, ed. by.: Simon James, London, Routledge, 2002, p:49.

[309] Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **Op. Cit.**, p:131.

[310] IRC, § 1473 – Definitions (1); IRS, *"Employee's Withholding Certificate"*, p:2.

[311] Aksoy, **Kamu Maliyesi**, p:199.

kesmekle sorumlu olan kişi, mükellef ve idare arasında bulunan üçüncü şahıstır ve bu açıdan geniş anlamda idarenin tahsildarı gibidir[312]. Bu kapsamda, VUK'ta *"vergi kesenler"* olarak anılan vergi sorumluları, gerek ekonomik gerekse hukuki ayrıma göre çeşitli yönleriyle mükelleften farklılaşmaktadır.

Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğunun doğal bir sonucu olarak asıl mükellef idare ile hiç muhatap olmamaktadır[313]. Böyle bir sorumluluğun getirilmesinin nedeni, kaynakta kesinti yapılmaması halinde mükellefin eline geçen tutarın tarh ve tahsilinde aksaklıklar olabileceği düşüncesidir. Tarh ve tahsilde kolaylık sağlaması ve denetiminin basit olması da yine bu sorumluluk türünün Türk vergi sisteminde yaygın olarak uygulanmasını sağlamıştır[314].

İşverene bağlı çalışan ve karşılığında ücret geliri elde eden kişilerin; ücretin, gelirin yedi unsurundan biri olması ve gelir vergisinin üniter özelliği dolayısıyla normal şartlarda tüm gelirlerini bir arada beyan etmeleri gerekirken[315] ücrete ilişkin maddi ve şekli ödevler, vergi sorumlusu olan işverene yüklenmiştir.

Örneğin, işveren-çalışan ilişkisinde kanuni mükellef, ücreti elde eden kişi yani çalışan iken; beyan, ödeme ve diğer ödevlerin sorumlusu işverendir. Burada, beyanname verme ödevi, işveren tarafından muhtasar beyanname ile yerine

---

[312] Öner, **Op. Cit.**, p:65. Bu bakımdan iltizam usulüne benzetilse de, hukuki niteliği itibariyle farklı bir yapıya dayanmaktadırlar. Ayrıntılı bilgi için qv: Taşkın, **Op. Cit.**, p:5; Doğrusöz, **Stopaj**, p:7.

[313] Ancak, düzeltme talebi veya yargıya başvuru söz konusu olduğunda ise asıl mükellefin aktif rolü başlamaktadır (Doğrusöz, **Stopaj**, p:53).

[314] Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj),** Ankara, Doğuş Matbaası, 1975, p:4. Ancak, bu özellikleri dışında, adaletli ve dengeli vergi yükü, yürütmeye verilen geniş yetkiler, kanunilik ilkesine uygunluk bakımından çeşitli eleştirilere de konu olmuştur. Bu sorumluluğun avantaj ve dezavantajları hakkında ayrıntılı bilgi için qv: **Ibid**.

[315] Örneğin, birden sonraki işveren(ler)den alınan ücretlerin toplamı GVK'nın 103'üncü maddesinde belirtilen ikinci dilimi aşması halinde ücreti elde eden kişi yıllık beyanname verecek; ancak, kesinti yoluyla ödediği vergileri mahsup edebilecektir (Taşkın, **Op. Cit.**, p:71). Bu durumun hukuki dayanağı GVK'nın 86/b maddesinde toplama yapılmayan, yani yıllık beyannameye dahil edilmeyen hallerde belirtilmiştir: *"Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)"* bu kapsamda belirtilen koşulların dışına çıkan gelirler mükellefin kendisi tarafından beyan edilmektedir.

getirilmektedir[316]. Görüldüğü gibi burada ödenen vergi, işverenin varlığından değil, mükellef konumundaki çalışanın varlığından alınmaktadır. Tevkifat yöntemi bu amaçla kullanılan bir araç niteliğine sahiptir.

VUK'un *"Vergi Kesenlerin Sorumluluğu"* kenar başlıklı 11'inci maddesine[317] göre, vergi kesmek zorunda olan kişiler,[318] verginin tam olarak kesilip ödenmesine ek olarak; ayrıca, şekli ödevleri kapsayan diğer ödevlerden[319] de sorumlu tutulmuşlardır. Vergi kesenlerin bu ödevleri dolayısıyla ödedikleri vergiler bakımından asıl mükelleflere rücu etme haklarının saklı olduğu aynı maddede belirtilmiştir.

Rücu hakkı vergi sorumlusunun, maddi[320] ve şekli ödevlerinin süresi içinde yerine getirmemesi halinde doğmaktadır. Zira, idarenin cezalı tarhiyat için sorumluyu muhatap alması ve sorumlunun -esasında asıl mükelleften kesmesi gereken vergiyi- kendi malvarlığından ödemesi sonucunda,[321] sadece vergi aslını mükellefin kendisinden isteyebilmesi, *"rücu etmek hakkını kaldırmaz"* ibaresiyle mezkûr maddede vurgulanmıştır. Bu nedenle, sorumlunun kendi kusurundan kaynaklanan gecikme zammı ve faizi, idari ve asli para cezaları rücu kapsamının dışındadır[322]. İşveren, asıl borçlu olan çalışanının ücretinden kesmeksizin tüm ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirdiği varsayımı altında aynı hükme dayanarak kesmediği kısmı sonradan tahsil etmek için rücu hakkını kullanabilecektir.

---

[316] Her bir çalışanın ücretini, tek tek beyan etmesi halinde tarh ve tahsil giderleri ile denetim maliyeti, toplu olarak verilecek bir muhtasar beyannameye göre daha yüksek olacağı için bu sorumluluk ve dolayısıyla yöntem, idare açısından tasarruf sağlamakta ve ülke ekonomisine de pozitif etki yapmaktadır (Taşkın, **Op. Cit.**, p:7).

[317] VUK, m.11: *"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…"*

[318] Bu kişiler, Saban'a göre; GVK, KVK ve KDVK kapsamında kesinti yapmak zorunda olanlardır (Saban, **Vergi Hukuku**, p:142).

[319] Muhtasar beyanname hazırlama, bordro düzenleme, defter tutma gibi diğer ödevler vardır. Öyle ki, bu ödevler de kanuni ölçütlere göre farklılık göstermektedir. Örneğin, GVK'nın 98'inci maddesine göre aylık düzenlenmesi gereken muhtasar beyanname, çalışan sayısının on ve daha az olduğu hallerde, üç ayda bir düzenlenmektedir.

[320] Verginin ödenmesini, vergi kesenin malvarlığından ödenmediği gerekçesiyle, sorumlu açısından maddi ödev saymayan görüşler de bulunmaktadır qv: Kızılot et. al., **Op. Cit.**, p:79.

[321] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:126.

[322] Yiğit, **Op. Cit.**, p:145; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:107; Kırbaş, **Vergi Hukuku**, p:77.

Ayrıca, aynı maddenin 3'üncü fıkrasında, vergi kesenlerin herhangi bir ödevi yerine getirmemesi halinde, kanunda sayılan kişilerle[323] birlikte müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmektedir. Ancak, bu hükme istinaden, cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık bulunduğu iddiasıyla[324] Anayasa Mahkemesi'nde açılan iptal davasında; mahkeme, cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık oluşturmadığı gerekçesiyle davanın reddine[325] karar vermiş olsa da; söz konusu düzenleme, çeşitli yönleriyle literatürde eleştirilere neden olmaya devam etmektedir[326].

Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin özel hükümler çeşitli kanunlarda yer almaktadır:[327] Gelir Vergisi Kanunu'nun *"Vergi Tevkifatı"* kenar başlıklı 94'üncü maddesi; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun *"Vergi Kesintisi"* kenar başlıklı 15'inci maddesi ve *"Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi"* kenar başlıklı 30'uncu maddesi; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun *"Vergiye Mukabil Alınacak Teminat"* kenar başlıklı 17'nci maddesi; Damga Vergisi Kanunu'nun *"İstihkaktan Kesinti Şekliyle*

---

[323] Davaya konu edildiği haliyle VUK, m.11/3: *"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 ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar."* m.11/4: "*Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir."* aykırılık iddiası reddolunsa da; ilgili hüküm 1998 yılında ilgili hüküm değişikliğe uğrayarak günümüzdeki halini almıştır. Bu değişiklik sonucu *"..alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar..."* ifadesi, 4369 sayılı Kanunun 81/A-28 maddesiyle *"...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"* ifadesine dönüşmüştür. 4369 Sayılı Kanun, 23417 Sayılı ve 29/07/1998 Tarihli Resmi Gazete. Bu maddedeki menfaatin varlığını ispat yükü idareye aittir (Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:107).

[324] İddia, *"vergi yükümlüsünün 'yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde yükümlü olmayan başkalarını da sorumlu tutmakta ve böylece suç islememiş sahsa ceza sorumluluğu yüklemekte' olduğu"* gerekçesine dayandırılmıştır.

[325] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi: 19/03/1987, E.:1986/5, K.:1987/7, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/, 16/03/2021 (Karar, 19632 Sayılı ve 12/11/1987 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

[326] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:109.

[327] Bu konudaki çeşitli çalışmalar için qv: Uluatam, **Op. Cit.**, p:97; Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:85-86; Kırbaş, **Vergi Hukuku**, p:76; Saban , **Vergi Hukuku**, p:141-152; Doğrusöz, **Stopaj**, p:75 et seq. Bu uygulamalar çok geniş bir alana yayılmış özellikli durumları içermektedir. Ayrıntılı bilgi için qv: Taşkın, **Op. Cit.,** passim.

Ödeme" kenar başlıklı 19'uncu maddesi; Belediye Gelirleri Kanunu'nun *"Mükellef ve Sorumlu"* başlıklı 13'üncü maddesi, bu özel hükümlere örnek olarak sayılabilir[328].

Ayrıca, AATUHK'nın 22'nci maddesi[329] kapsamında da vergi kesenlerin, kesme ve ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, ilgili tahsil işleminin gerçek ve tüzel kişilerden yapılacağı belirtilmiştir. Bu hüküm vergi alacağını da kapsaması bakımından önemlidir[330].

Vergi kesenlerin bu sorumluluğu, kanunun öngördüğü şekilde yerine getirmemesinin birtakım sonuçları vardır: Kural olarak, kendilerinden kesinti yapılan asıl mükellefin idareye karşı bir sorumluluğu bulunmamakta; sadece ödevlerini yerine getirmeyenler kanuni ve idari yaptırımlarla karşılaşmaktadır[331]. Ancak, ticaret hukukundan gelen bir ayrımla, şirket yapısında göre sorumluluğun büründüğü farklı şekiller olabilir. Örneğin, kolektif şirketlerin tüzel kişiliği olmasına karşın; ortakların tüm malvarlığıyla sınırsız sorumlu olmaları[332] nedeniyle, ceza dışında kalan tüm yükümlülükler için[333] doğrudan ortaklar sorumlu kabul edilmektedir.

Diğer bir sonuç ise sorumlu tarafından mükelleften kesilen ve beyan edilip ödenmesi gereken bir verginin, sorumlu yerine mükellef tarafından ödenmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Herhangi bir vergi kaybı[334] yaşanmamış olmasına

---

[328]Ayrıca, kanun lafzında doğrudan tevkifat olarak anılmayıp uygulama tebliğinde bu şekilde ifade edilen KDVK'nın 9'uncu maddesi de her ne kadar tevkifat olmadığına dair eleştirileri beraberinde getirse de; vergi kesenlerin sorumluluğunda incelenen diğer bir uygulamayı oluşturmaktadır. Benzer şekilde, kanun lafzında "tevkifat" tabiri kullanılmadığı halde, tıpkı KDV Uygulama Tebliğindeki gibi ÖTV Uygulama Tebliğinde de ÖTV'de tevkifat uygulama esaslarına yer verilmiştir.

[329] AATUHK, m.22:*"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, ödenmiyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur."*

[330] Saban, **Vergi Hukuku**, p:151.

[331] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:127.

[332] TTK, İkinci Kısım *"Kollektif Şirket"*, m.211 et seq.

[333] Kaneti et. al., **Loc. Cit.** (*50. dipnot*).

[334] Zamanında tahsil edilen bir verginin hazine (vergi) kaybına yol açmaksızın, zamanında tahakkuk ettirilmemesinden dolayı vergi ziyaına sebep olması hakkında ayrıntılı bilgi için: S. Ateş Oktar, "Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Ceza", **Yaklaşım**, Sayı:144, Aralık 2004, p: 26 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Yalan Beyanda Bulunma Suçu' olarak anılacaktır].*

karşın; yine de, vergi sorumlusunun üzerine düşen ödevleri yapmaması nedeniyle vergi ziyaı ortaya çıkmış olacaktır[335]. Çünkü vergi ziyaının VUK'un 341'inci maddesindeki tanımında[336] tahsilinin gecikmesi değil, tahakkukun gecikmesi yönünde hüküm bulunmaktadır. Bu bakımdan, vadesinde mükellef tarafından ödenen bir vergi, kanunda yazan durumların varlığı halinde, vergi kesen açısından vergi ziyaına neden olunması sonucunu doğurabilecektir.

Genel kuraldan farklı olarak, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişi ve asıl mükellef arasında VUK'un 11'inci maddesinde öngörülen bir ilişkinin[337] bulunması halinde, vergi sorumlusu ile birlikte bu anılan kişilerin de müteselsilen sorumlu olacakları aynı fıkrada belirtilmektedir. Daha önce Anayasa Mahkemesi'nin, iptal başvurusuna ret kararı vermesi nedeniyle eleştirilere konu olan *"..alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa[338] irtibat olduğu tespit olunanlar..."* ibaresinin sonraki yıllarda kalkmasından sonra, vergi kesenlerde teselsül konusu kesinlik kazanmıştır.

İşverenlerin vergi kanunlarından bağımsız olarak, ayrıca Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun[339] 88'inci maddesine göre prim sorumlulukları da bulunmaktadır. Tıpkı vergi kesen sıfatıyla sorumlu oldukları gibi, sigortalıların

---

[335] Taşkın, **Op. Cit.**, p:36.

[336] VUK, m.341: *"Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*."

[337] VUK, m.11/4: *"...mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler..."* **hariç**, m.11/3: *"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..."*

[338] Durum, Anayasa Mahkemesi Kararında, karşı oyda şu şekilde ele alınmıştır: *"Eğer, 3. ve 5. fıkraların arasındaki 4. fıkra ile "Ancak üçüncü fıkrada belirtilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir" diye bir istisna hükmü getirilmiş olsa idi, bakkaldan pirinç veya yağ alan bir yurttaşın dahi, o bakkalın vergi dairesine yatırmadığı katma değer vergisinden sorumlu tutulması gerekecekti. Halbuki, nihaî tüketici olmamakla birlikte, alım satıma taraf olan veya hizmetten yararlanan birçok kimselerin, bu konuda, nihaî tüketici kadar masum ve kusursuz olmaları mümkündür."*

[339] 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 26200 Sayılı ve 16/06/2006 Tarihli Resmi Gazete.

primlerini, ücretlerinden keserek Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'na ödemekle sorumlu tutulmuşlardır.

Görüldüğü üzere vergi kesenlerin sorumluluğu, dolaylı vergilerdeki taşıyıcılardan farklıdır. Öyle ki, yansıma mekanizması sayesinde vergi yükünü taşıyan kişi her zaman mükellef olmayabilir. Örneğin, fiyata eklenerek nihai tüketiciden alınan bir dolaylı vergi, gerçek mükellef tarafından beyan edilse de; kanun koyucu tarafından öngörülmesi, temelinde asıl vergilendirilecek kesimin nihai tüketiciler olarak hedeflendiğini göstermektedir. Bu kişiler, aracı mükellef sıfatını haizdirler[340] ve kanunda mükellefin kendisi olarak sayıldıklarından; vergi kesenlerin sorumluluğundan hukuki niteliği itibariyle ayrılmaktadır.

Aracı mükellef, kendisinin mükellef olduğu bir alacağı başkasına yansıtarak kendi adına ve hesabına öderken; vergi kesen ise yatırdığı vergiyi kendi adına ve hesabına değil, mükellefin adına ve hesabına yatırmaktadır. Ayrıca, aracı mükellef kendisinin mükellef olması dolayısıyla iade edilen tutarı alıp kendi açısından kâra dönüştürebilme imkanına sahipken; vergi kesen, böyle bir iadeyi kendisine almaksızın, yükümlüye aynen iade edecektir.

Ödeme ve iadeden farklı olarak rücu hakkı açısından da bu iki kurum birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre, verginin nihai tüketiciden tahsil edilemediği gerekçesiyle alacağı ödemeyen aracı mükellef, bu alacağa ilişkin asıl borç ve cezalardan bizzat sorumlu tutulacak ve bu tutarlar hakkında daha önce tahsil etmediği tutarları nihai tüketicilere rücu etme hakkına sahip olamayacaktır. Vergi kesenler ise vergi kesmeden bir ödeme yapmaları halinde, eksik yapılan bu ödevden bizzat sorumlu olurken; vergi aslını mükellefin kendisine rücu etme hakkına sahiptir olacaklardır[341].

B- Mirasçılar Açısından Vergi Sorumluluğu

Ölüm, hukuki niteliği itibariyle bir gerçek kişi için hak ehliyetinin son bulması anlamına geldiğinden, gerek özel hukukta gerekse kamu hukukunda çeşitli

[340] Doğrusöz, **Stopaj**, p:9.

[341] **Ibid.**

sorumlulukları beraberinde getirmektedir. Vergi sorumluluğu kurumunun diğer hukuk dallarıyla ilişkisinde bahsedildiği üzere, vergi hukukunda kendisine çeşitli sorumluluklar yüklenen kişilerin ödevlerinin kökleri özel hukuka dayanmakta[342] veya özel hukuk sorumluluklarıyla eş anlı ortaya çıkmaktadır. İşte mirasçıların sorumluluğu da kişiler hukuku ve miras hukuku ilişkileri dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Bu sebeple çalışmanın devamında mirasçıların çeşitli sorumlulukları bir bütün halinde ele alınacaktır.

1- Mirasçıların Genel Sorumlulukları

Mirasçıların sorumluluğu, murisin ölümü[343] ile başlamaktadır[344]. TMK'da bu sorumluluk kapsamına dahil olabilecek kişilerin, ölüme bağlı tasarruflar bakımından kim oldukları belirtilmiştir. Mezkûr kanunun 514'üncü maddesinde, murisin yani miras bırakan kişinin tasarruf özgürlüğünün izin verdiği ölçüde malvarlığı üzerinde tamamen veya kısmen vasiyetname düzenleyerek ya da miras sözleşmesi yaparak, kanunda öngörülen sınırlar içinde, tasarrufta bulunabileceği; böyle bir tasarrufta bulunmadığı kısım için ise mirasın kanuni mirasçılara kalacağı belirtilmektedir.

Medeni hukuk kapsamında mirasçılığa ehil olabilmek için kişinin mirasçılık ehliyetini haiz olması gerekmektedir. TMK'nın mirasçılık ehliyetini düzenlediği

[342] Örneğin, mirası özel hukuk hükümlerine gören kabul eden ya da reddeden bir kişinin vergi sorumluluğu da bu seçime göre farklılık gösterecektir.

[343] Ölüm gerçekleşmese bile hakim kararıyla gaipliğin ilanı ile de miras hukukunun sonuçları doğabilir. Gaiplik, TMK'nın 32'nci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre: *"Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir."*

[344] Esasında ölüm ile başlayan ilk sorumluluk, terekeyi yöneten ve temsil eden kişinin sorumluluğudur. TMK'nın *Görev, temsil ve sorumluluk* kenar başlıklı, 593'üncü maddesine göre: *"Terekeyi resmen yöneten sulh hâkimi veya onun yönetimle görevlendirdiği kimse, resmen yönetme sebeplerinin ortadan kalkmasına ya da paylaştırmaya kadar, terekeyi hak sahiplerinin haklarının kaybına meydan vermeyecek biçimde iyi bir yönetici gibi özenle yönetmek ve özellikle"* maddenin devamında *"yazılı işleri görmekle yükümlüdür…"*

577'inci maddesi uyarınca, mirasa ehil olmayanlar dışında[345] herkes,[346] mirasçı ve vasiyet alacaklısı olabilir.

Kişiler, mezkûr kanunun 606'ıncı maddesine göre üç ay içinde mirası reddederek sorumluluklarından kurtulma hakkına da sahiptir[347]. Kanuni süre içinde mirası reddetmemeleri halinde ise mirası kayıtsız şartsız kazanmış olacakları 610'uncu maddede belirtilmiştir.

TMK'nın 641'inci maddesine göre; mirasçılar, tereke[348] borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Burada, muristen mirasçılara servetin yanında özel hukuk ve kamu hukuku (vergi hukuku) ilişkilerinden doğan borçlar da intikal edebilir[349]. Vergi borçlarının intikali halinde, bu borç ilişkisi, miras ve borçlar

---

345 TMK'da kimlerin mirastan yoksun kılınacağı tek tek belirtilmiştir. m.578: *"Aşağıdaki kimseler, mirasçı olamayacakları gibi; ölüme bağlı tasarrufla herhangi bir hak da edinemezler:1.Mirasbırakanı kasten ve hukuka aykırı olarak öldüren veya öldürmeye teşebbüs edenler, 2.Mirasbırakanı kasten ve hukuka aykırı olarak sürekli şekilde ölüme bağlı tasarruf yapamayacak duruma getirenler, 3.Mirasbırakanın ölüme bağlı bir tasarruf yapmasını veya böyle bir tasarruftan dönmesini aldatma, zorlama veya korkutma yoluyla sağlayanlar ve engelleyenler, 4.Mirasbırakanın artık yeniden yapamayacağı bir durumda ve zamanda ölüme bağlı bir tasarrufu kasten ve hukuka aykırı olarak ortadan kaldıranlar veya bozanlar. Mirastan yoksunluk, mirasbırakanın affıyla ortadan kalkar."* Ancak, bu yoksunluk kişisel bir duruma karşılık geldiği m.579'da hüküm altına alınmıştır: *"Mirastan yoksunluk, yalnız yoksun olanı etkiler. Mirastan yoksun olanın altsoyu, mirasbırakandan önce ölen kimsenin altsoyu gibi mirasçı olur."*

346 Herkesten kasıt sadece kişilerle sınırlı değildir. Öyle ki, maddenin devamında tüzel kişiliği olmayan topluluklar için ehliyetin niteliği de ayrıca belirtilmiştir. Buna göre, "*Tüzel kişiliği bulunmayan bir topluluğa belli bir amaç için yapılan kazandırmaları, o topluluk içindeki kişiler, mirasbırakan tarafından belirlenen bu amacı gerçekleştirme kaydıyla birlikte edinmiş olurlar; amacın bu yolla gerçekleştirilmesine olanak yoksa, yapılan kazandırma vakıf kurma sayılır*." Ayrıca, 'herkes' ibaresine, -TMK'nın 582'inci maddesi uyarınca sağ doğma koşuluyla- cenin de dahildir.

347 Vergi hukukunun aksine, medeni hukukta ret halinde de birtakım sorumluluklar öngörülmüştür: TMK, m.618: *"Ödemeden âciz bir mirasbırakanın mirasını reddeden mirasçılar, onun alacaklılarına karşı, ölümünden önceki beş yıl içinde ondan almış oldukları ve mirasın paylaşılmasında geri vermekle yükümlü olacakları değer ölçüsünde sorumlu olurlar. Olağan eğitim ve öğrenim giderleriyle âdet üzere verilen çeyiz, bu sorumluluğun dışındadır. İyiniyetli mirasçılar, ancak geri verme zamanındaki zenginleşmeleri ölçüsünde sorumlu olurlar."*

348 Tereke, kişinin ölümünden sonra geriye kalan taşınır ve taşınmazları ile hak ve alacaklarından ve ayrıca borç ve yükümlülüklerinden oluşan malvarlığının tamamıdır. Esasen miras kelimesinin eş anlamlısıdır (**Türk Hukuk Lûgatı**, p:238).

349 Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:111.

hukukundan ayrılarak vergi hukukunun kendine özgü kuralları ile VUK ve AATUHK hükümleri çerçevesinde değerlendirilmektedir[350].

2- Mirasçıların Vergisel Sorumlulukları

Vergi hukukundaki diğer sorumluluk türleriyle karşılaştırıldığında, mirasçıların sorumluluğu, gerek doktrinde gerekse yargısal içtihatlarda üzerinde büyük ölçüde uzlaşı sağlanmış bir sorumluluk kurumudur. Bunda, ödevlerin basitlik ilkesine uygunluğunun payı olduğu kadar; 213 sayılı VUK'un kabul edildiği 1961 yılından bu yana hükmün değişikliğe uğramamış olmasının da payı vardır. Bu durum, uygulamanın ihtilaflara yer vermeden oturmasını sağlamıştır. Nitekim, 1949 tarihli (mülga) VUK'un 12'inci maddesinde yer aldığı haliyle aynen kabul edilmesi de bunun bir göstergesidir.

Mirasçıların sorumluluğu, vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafındaki kişinin ölümüne rağmen, ilişkiye konu olan borcun varlığının devam etmesine bağlı olarak ortaya çıkan bir sorumluluk kurumudur. Zira, mükellefin ölümü halinde vergilendirme ilişkisindeki taraflığı sona ermekle birlikte; asıl mükellefin yerine, ona halef olanların geçmesi ile vergi borcunun kendisi var olmaya devam etmektedir[351].

Mirasçının kendisine düşen miras payı ölçüsünde ölenin yerine sorumlu mu, yoksa kendisi yerine mükellef mi olduğu tartışmalı bir konudur. Zira, vergi sorumlusu kavramı burada kanuni temsilcideki hali kadar güçlü ve açık değildir. Ancak, mükellefin en önemli özelliği olan, vergiyi doğuran olayın kendi şahsında gerçekleşmesi durumu göz önünde bulundurulduğunda, aynı vergiyi doğuran olay başlangıçta mirasçının şahsında gerçekleşmediğinden, asıl mükellefin mevcut muris olduğu sonucuna ulaşılabilir[352]. Mirasçının, ölüm ile kendisine intikal eden pay için de

[350] Bu iki kanun dışında, mirasçılar, VİVK kapsamında da tarhiyata muhatap tutulurlar. Ancak, orada veraset kazanımından dolayı doğrudan mükellef olarak muhatap alınma söz konusu olduğundan, vergi sorumluluğundan farklı bir durum ortaya çıkmaktadır.

[351] Erginay, **Vergi Hukuku**, p:74.

[352] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:81-82.

ayrıca bir sorumluluğu doğmakta; ancak, VİVK kapsamındaki bu sorumluluk, sorumlu sıfatından değil, doğrudan mükellef sıfatından kaynaklanmaktadır[353].

VUK'un *"Mirasçıların Sorumluluğu"* kenar başlıklı 12'nci maddesine[354] göre, mükellefin, ölümü halinde her türlü ödevi mirası reddetmemiş olan[355] kanuni ve mansup (atanmış) mirasçılarına geçer[356]. Mirasçılar, intikal eden vergi borçlarından müteselsilen değil; miras payları oranında sorumlu tutulmaktadır[357].

Özel hukuk ilişkisinden doğan borçlar açısından sorumluluğun mahiyeti TMK'nın 681'inci maddesinde[358] belirtilmiştir. Buna göre, mirasçılar üçüncü şahıslara karşı tüm malvarlıklarıyla beş yıl boyunca müteselsilen sorumlu iken; vergi idaresine karşı olan sorumlulukları, bundan farklı olarak, miras payları ile sınırlıdır.

Bu farklılık, teorik düzeyde VUK'ta mirasçıların, 'murisin yerine geçen kişi' olarak değil; 'muris adına sorumlu olan kişi' şeklinde görülmesinden kaynaklanmaktadır[359].

Görüldüğü üzere, ölüm halinde mükellefe ait ödevler ortadan kalkmayıp, TMK'nın öngördüğü biçimde[360] kanuni mirasçılık ilişkisine dahil veya muris

---

[353] VİVK, m.5:*"Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır."*

[354] VUK, m.12: *"Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."*

[355] Ret hakkı, TMK'nın 605'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre: *"Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler. Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemeden aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır."*

[356] Mirası reddetmiş bir mirasçının sorumluluğu, murisin kanuni temsilci sıfatına istinaden, kanundaki şartların gerçekleşmesinden itibaren, sonradan istenecek bir vergi alacağı bakımından da geçerli olmayacaktır. Danıştay 11. Daire, Karar Tarihi:21/09/2000, E.:1999/2966, K.:2000/3472, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

[357] Mehaz kanun kapsamında AO'da da terekeden ödenecek tutarlara, yani miras paylarına göre sorumluluk öngörülmüştür (§45 *"Gesamtrechtsnachfolge"*).

[358] TMK, m.681: *"Mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar. Paylaşmanın gerçekleştiği tarihin veya daha sonra yerine getirilecek borçlarda muacceliyet tarihinin üzerinden beş yıl geçmekle teselsül sona erer."*

[359] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:137.

[360] TMK'nın 495 ila 501'inci maddelerine göre yasal mirasçılar: alt soy, anne, baba, büyükanne ve büyükbaba, evlilik dışı hısımlar, sağ kalan eş, evlatlık ve devlettir. Atanmış mirasçılar ise hak olarak

tarafından belirlenmiş (mansup, atanmış) mirasçılara geçmektedir[361]. Miras payı rejimi kabul edildiği için, burada vergi sorulusu, borcun tamamından değil bir kısmından[362] sorumludur. Bu yüzden murise ait vergi borçları, vergi dairesi tarafından mirasçılara ayrı ayrı tebliğ edilir. Tebliğ edilen bu borç, miras paylarına göre bölünmüş[363] ve hesaplanmış tutarlardır[364].

Bunlara ek olarak, mirasçıların başka ödevleri de bulunmaktadır. VUK'un *"Ölüm"* kenar başlıklı 164'üncü maddesinde[365] ölümün işi bırakma hükmünde olduğu belirtilmiştir. Mükellefin bildirme ödevi kapsamında, ölümün işi bırakma hükmünde

yasal mirasçılardan farklı olmamakla birlikte, kanun tarafından değil muris tarafından iradi olarak belirlenirler. TMK'nın 599'uncu maddesine göre miras bırakanın ölümü ile kazandıkları mirası, yasal mirasçılar, atanmışlara, zilyetlik hükümleri uyarınca teslim etmekle yükümlüdürler. Ancak, bunlar dışında kalan ve sadece kendilerine bırakılan alacakları mirastan alma hakkına sahip olan cüzi haleflerin ise herhangi bir vergisel sorumluluğu bulunmamaktadır. Zira, tartışmalı da olsa; yerleşmiş görüş kapsamında cüzi halefler esasen miras bırakanın değil mirasçıların halefleridir qv: İlhan Helvacı, "Prof. Dr. İlhan Helvacı Dersleri", (Çevrimiçi) http://www.ilhanhelvacidersleri.com/miras-hukuku/miras-hukuku-dersleri/1-hafta-2-ders/miras-hukuku-1-hafta-2-ders-notu, 13/12/2020.

[361] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:86.

[362] Saban, **Sorumluluk**, p:109.

[363] Konunun açıklığına karşın, ölümden sonra yapılan tarhiyatın muris adına yapılacağı konusunda bir vergi dairesinin Danıştay'a yaptığı temyiz başvurusunun incelenmesi gerekmektedir. Karar özeti: Hayattayken vergi mükellefi olan murisin, ölümünden iki yıl önce elde ettiğine gelire ilişkin eksik beyanname verdiği tespitine istinaden, ölümünden sonra yapılan inceleme neticesinde düzenlenen vergi ihbarnamesinin muris adına düzenlendiği; ancak, bunun yerine mirasçılara ayrı ayrı ve hisseleri oranında düzenlenmesi gerektiği gerekçesiyle, vergi mahkemesince bozulan bu ihbarnameye ilişkin ilgili vergi dairesi kararın isabetli olmadığını; VUK'un 12'nci maddesinin tarhiyatı değil, ödemeyi kapsadığını; bu yüzden ihbarnamenin hukuka aykırı olmadığını öne sürerek mahkeme kararının bozulması yönünde temyiz başvurusunda bulunmuştur. Danıştay, verdiği kararda Vergi Mahkemesini haklı görerek temyiz istemini reddetmiştir. Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:12/03/2003, E.:2000/4685, K.:2003/1082. Ayrıca farklı olarak, murisin adına değil *"…'nın mirasçılarının"* şeklinde ihbarname düzenlenmesinin de mümkün olamayacağı başka bir Danıştay kararında sabit görülmüştür. Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:06/03/1996, E.:1995/4820, K.:1996/630. Benzer yönde verilen en güncel karar ise, vergi mahkemesince *"…borçlu muris adına ölümünden sonra düzenlenen dava konusu ihbarnameler ile tarh edilen vergilerde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır"* şeklinde verilen kararın onanması yönündedir. Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:16/11/2020, E.:2016/12231, K.:2020/4341. Aynı yöndeki karar için qv: Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:16/11/2020, E.:2016/12916, K.:2020/4342, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

[364] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:112; Emrullah Kirazcı, "Ferdi Bir İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçıların GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri", **Vergi Raporu**, Sayı:53, Haziran-Temmuz 2001, p:15.

[365] VUK, m. 164: *"Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan her hangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır."*

olması dolayısıyla; mirasçıların da bildirimde bulunma zorunluluğu bulunmaktadır[366]. Mirasçılardan birinin bildirimde bulunması diğerlerinin sorumluluğunu kaldırmaktadır[367]. Ayrıca bu ödev, mirasın kabul ya da reddinden bağımsız olarak, tüm mirasçılar için öngörülmüş bir ödev niteliğine sahiptir[368].

VUK'un 16'ıncı maddesi[369] uyarınca bildirimde bulunma ve beyanname verme süreleri üç ay[370] uzarken; bu uzama, aslında TMK'nın 606'ıncı maddesi[371] çerçevesinde reddi miras davası açmak için tanınan üç aylık süreye uygun işlemektedir. Zira, kanunun 'mirası reddetmemiş' mirasçılara yüklediği sorumluluk kapsamında, mirası reddeden mirasçıların herhangi bir şekli sorumluluğu yerine getirmelerine de gerek kalmamaktadır.

Ayrıca, AATUHK'nın 7'nci maddesi hükmü uyarınca,[372] mirasçılar, borçlunun ölümü üzerine kendi payına düşen kamu alacağından, yine miras payları ile sorumlu tutulmuşlardır[373].

---

[366] Bildirimde bulunma süresi genel kural olarak bir ay iken (VUK, m.168); ölüm halinde bu sürelere üç ay eklenmektedir (VUK, m.16).

[367] VUK, m.164/2. Bildirim dışında kalan şekli ödevler -örneğin muhafaza ve ibraz ödevi- için de aynı durum geçerlidir. Yani, verginin maddi ödevinde teselsül değil, miras payları oranında sorumluluk söz konusuyken; şekli ödevlerinde ise teselsülün varlığı kabul edilmektedir (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:86).

[368] Memduh Aslan, "Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı: 3-4, 2011, p:131. Ayrıca, ölümü bildirme ödevi VUK'un 150'nci maddesi uyarınca; hakim, nüfus, icra veya tapu memurları başta olmak üzere çeşitli kişiler için de öngörülmüştür.

[369] VUK, m.16: *"Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir."*

[370] Farklı olarak, GVK kapsamında beyanname verme süresi dört ay olarak belirlenmiştir. GVK, m.92/2: *"...ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir."*

[371] TMK, m.606: *"Miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar."*

[372] AATUHK, m.7: *"Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. "*

[373] Saban, **Vergi Hukuku**, p:156. Ancak, AATUHK'ya göre yapılacak takip için TMK hükümlerinin esas alınması gerektiğini savunan görüşler de vardır. Buna göre, mirasçılar müteselsil sorumluluğun

Vergi aslı ve fer'ileri -gecikme zammı ve faizi- için geçerli olan bu kurallara karşın, vergi cezaları açısından sorumluluk farklı bir biçime bürünmüştür. VUK'un, esasen Anayasanın 38'inci maddesinin bir yansıması olan, 372'inci maddesinde yer alan "*Ölüm halinde vergi cezası düşer*" hükmü, cezaların şahsiliği ilkesinin[374] vergi hukukundaki karşılığını oluşturmaktadır[375]. Vergi hukukunda, ölümün vergi alacağını kaldıran haller arasında değil; vergi cezalarını kaldıran haller arasında yer alması, bu hükümlerden ileri gelmektedir. Ancak, çalışmanın ilk bölümünde açıklandığı üzere, TMK kapsamında ölümün hukuki sonucu, kişiliğin sona ermesidir. Bu nedenle, ölümle ortadan kalkmayan vergi borcuna karşın; kişinin mükellef sıfatı, kişiliğinin yitirilmesine bağlı olarak, cezalarla birlikte ortadan kalkmaktadır.

C- İcra Edilen Meslek ve Görevler Bakımından Çeşitli Sorumluluk Halleri

Vergi sorumluluğu ve vergisel sorumluluk ayrımı kapsamında, kanun koyucu vergi sorumlusu olmamalarına karşın, bazı kişilere çeşitli ödevler yüklemiştir. Bunlar, kanuni temsilci sıfatına bağlı olan ödevler olabileceği gibi; kişinin sıfatından bağımsız, icra ettiği mesleğe bağlı ödevler de olabilmektedir. Bu ödevler, VUK'ta mirasçıların ya da vergi kesenlerin sorumluluğu gibi tek bir başlık veya genel hüküm altında toplanmaksızın, çeşitli genel ve özel düzenlemeler kapsamında Türk vergi sistemine dağılmıştır.

VUK'ta her ne kadar belirli meslekleri icra edip verilen hizmet dolayısıyla tahsil edilecek vergiyi, ilgili vergi dairesine ödemesi gereken kişiler; ücretlerden vergi kesintisi yapıp vergi dairesine ödemesi gereken kişiler gibi *"sorumlu"* adı ile anılsalar da; sorumluluğun niteliği bakımından farklı kurallara tabidirler. Zira, meslek icrasında

---

sona ereceği beş yıl sonrasına kadar müteselsilen; devamında ise miras payları oranında sorumlu olacaklardır (Öner, **Op. Cit.**, p:73).

[374] Çok açık olan bu ilke bakımından çeşitli ihtilaflar ortaya çıkmaktadır. Ancak, Danıştay'ın, mirasçıların sorumluluğunda idari para cezaları için de "cezaların şahsiliği ilkesi"nin geçerli olduğu yönünde kararları bulunmaktadır. qv: Danıştay 13. Daire, Karar Tarihi:17/01/2019, E.:2018/3662, K.:2019/180, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

[375] Cezaların fer'ilerinden olan gecikme zamları ise yine düşecek olan tutarlardandır. Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, p:257 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku' olarak anılacaktır]*.

tahsildarlık vazifesine benzeyen bir sorumluluğa karşın; vergi kesenlerde, maddi ve şekli ödevleri de yerine getirme zorunluluğu vardır[376].

1- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Açısından Vergi Sorumluluğu

3568 sayılı Kanun[377] ile kendisine yetki verilmiş, serbest muhasebeciler,[378] serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin sınırlı uygunluk denetimi kapsamında birtakım vergisel sorumlulukları bulunmaktadır[379].

Kişilerin ya da ekonomik birimlerin hukuk kurallarına uygun davranıp davranmadıklarının ortaya konulmasını amaçlayan uygunluk denetiminin dar anlamda uygulanması olan 'sınırlı uygunluk denetimi', VUK'un mükerrer 227'nci maddesi ile vergi hukukuna girmiştir[380]. Madde gerekçesinde vurgulandığı üzere; bu denetim ile meslek mensuplarının, idare ile mükellef arasında köprü görevi üstlenerek vergisel sorumluluk almaları sayesinde, etkin bir vergi idaresinin varlığı zorunlu hale getirilmiştir[381]. Böyle bir denetim, vergi idaresinin yararı için, 'ön denetim'[382] niteliği taşıması bakımından önem arz etmektedir.

VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlediği usullere uygun olarak tasdik raporu düzenleyen veya vergi beyannamelerini imzalayan meslek mensupları için,[383] beyanname ekinde sunulan mali tablo ve hesap

---

[376] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri**, p:109.

[377] 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 20194 Sayılı ve 13/06/1989 Tarihli Resmi Gazete.

[378] Serbest muhasebeci tabiri, 2008 tarihinde 3568 sayılı Kanun metninden çıkarılmıştır. Ancak, VUK'un mükerrer 227'nci maddesinde (değişiklik öncesi yetki alanlar bakımından) varlığını korumaktadır.

[379] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:86.

[380] Masum Türker, Recep Pekdemir, Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)**, Ankara, TÜRMOB Yayınları-198, 2003, p:32 *[Çalışmanın devamında 'Türker et. al.' olarak anılacaktır]*.

[381] Gelir İdaresi Başkanlığı, 4008 Sayılı Kanunla İlgili Gerekçe, Genel Gerekçe, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/4008_S._K._Gerekcesi.pdf, 16/05/2020.

[382] Türker et. al., **Op. Cit.**, p:34.

[383] Mükelleflerin, vergi beyannamelerini, serbest muhasebecilere, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere imzalatmaları; ayrıca, vergi kanunlarına göre muafiyet, istisna, zarar

özetlerinin, beyannamede yer alan defter kayıtlarına ve bu kayıtlara dayanak oluşturan belgelere uygunluğunun saptanmasına yönelik bir sorumluluk öngörülmüştür. Söz konusu kayıtlar arasındaki farklılık nedeniyle ortaya bir vergi ziyaının çıkması durumunda ise; bu meslek mensupları, idarece hesaplanan vergi, ceza ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır[384]. Meslek mensupları için müşterek ve müteselsil sorumluluk hükümlerine dayalı takibat, vergi daireleri tarafından, vergi ve ceza tahakkukunun mükellef nezdinde kesinleşmesinden sonra başlatılmaktadır[385]. Mükelleflerin sebep olduğu genel ve özel usulsüzlüklere ilişkin olarak ise meslek mensuplarının böyle bir sorumluluğu bulunmamaktadır[386].

Kanun lafzında yer almayan gecikme zammından meslek mensuplarının sorumlu tutulup tutulmayacağı ise ayrı tartışma konusudur. Kanunda açık olarak sayılmamış bir kamu alacağının kıyasen uygulanacak genişletici yorumla sorumluluğa dahil edilmemesi yerinde olacaktır. Danıştay'ın bu konudaki görüşü de, böyle bir yorumun Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında kanunilik ilkesine uygun olmayacağı yönündedir[387].

---

mahsubu gibi düzenlemelerden yararlanmak için ise yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen tasdik raporunu ibraz etmeleri gerekir (bu gereklilik işletme büyüklüklerine göre farklılık göstermektedir). Bilici bu bakımdan, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirleri, hesap tutanlar; YMM'leri ise hesapların denetimini yapanlar şeklinde sınıflandırmaktadır (Bilici, **Op. Cit.**, p:54).

[384] GVK, mükerrer m.277/5: *"...beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar".* İstisna olarak maddenin son fıkrasında, bu hükümlerin 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında uygulanmayacağı belirtilmiştir.

[385] Öner, **Op. Cit.**, p:74.

[386] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:104.

[387] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2020/1111, K.:2020/1270: *"213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirlerin, vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden sorumlu olduğu açıktır. Ancak değinilen kuralda gecikme zammından da sorumlu olunacağına yönelik bir lafza açıkça yer verilmemiştir. Öte yandan, 3568 sayılı ... Kanunu'nda da meslek mensuplarının, gecikme zammından da sorumlu olduğuna yönelik herhangi bir kurala yer verilmemiştir. Bununla birlikte 6183 sayılı ... Kanun'un 51. maddesinde amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammının tatbik edileceği öngörülmüştür...Diğer taraftan, 213 sayılı Kanun'un 1. maddesinde yer alan "zam" ifadesi de gecikme zammı niteliğinde bir alacak değildir. Bu maddede belirtilen zam, 213 sayılı*

Bu sorumluluğun sınırı, yani müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulma hali iki unsura bağlıdır: Öncelikle sorumluluk, sadece defterde bulunan kayıt ve bilgilerle sınırlıdır; ikinci olarak, belge ve kayıtların uygunluğunun araştırılmasına, VUK'un mükerrer 227'nci maddesi hükümlerine göre yapılacak şekli inceleme dahildir. Yani, sadece birbirlerine uygunluk dışında, bu kayıtların vergi mevzuatına uygunluğu da inceleme kapsamına dahilken; belgelerin yanıltıcılığının analizi veya karşıt inceleme ise dahil değildir[388]. Böyle bir sorumluluk türü, doktrinde *"uygunluk sorumluluğu"*, *"doğruluk sorumluluğu"*[389] veya "uygunluk bildirimi"[390] olarak anılmaktadır.

Yeminli mali müşavirlerin düzenlediği tasdik raporlarına ilişkin sorumluluk, VUK dışında, 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde[391] de benzer şekilde düzenlenmiş ve buna kapsamda yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu tutulmuşlardır. Aksi halde ise sadece tasdikin kapsamı ile sınırlı olacak şekilde, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezalardan[392] mükellefle birlikte

---

Kanun'a mükerrer 414. maddeyi ekleyen 3239 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önceki uygulamada, değinilen miktarların muhtelif kanunlarla yeniden belirlenmesi ile yine 213 sayılı Kanun'dan önceki uygulamalarda salınacak vergi tutarına eklenecek zammın tespitine yöneliktir. ...Bu açıklamalar ışığında, gecikme zammının 6183 sayılı Kanun kapsamında alacak olduğu; 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesinde ayrıca lafzına açık olmayan bir şekilde dahi yer verilmediği değerlendirilmektedir. Bundan başka, gecikme zammının lafzının 213 sayılı Kanun'da yer almamasına rağmen bu ifadenin 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yer verilen yorum yöntemlerini aşarak sorumluluğa gidilmesi Anayasa'nın 73. maddesinde, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulacağı, değiştirileceği ve kaldırılacağına ilişkin verginin kanuniliği ilkesine de uygun düşmeyecektir. Bu doğrultuda, ek mali yükümlülük niteliğinde olan ve mükellefin vergi ve vergi ziyaı cezasının vadesi içerisinde ödememesine yönelik fiilinden 213 sayılı Kanun'un mükerrer 227. maddesi bağlamında herhangi bir sorumluluğu bulunmayan davacının gecikme zammı yönünden sorumluluğu bulunmamaktadır." (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 22/03/2021.

[388] Türker et. al., **Op. Cit.**, p:40-41.

[389] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:103; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:162. Serbest muhasebeci mali müşavirler için ön görülen bu sorumluluk, gözle görülür bir fark olmadıkça tespitinin zorluğu ve özellikle yeni meslek mensuplarının üzerinde yarattığı yük bakımından çeşitli eleştirilere neden olmaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Metin Koşar, "Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM.'nin Sorumluluğu (II)", **Mali Çözüm**, Sayı:158, Mart-Nisan 2020, pp:323-348.

[390] Bilici, **Op. Cit.**, p:54.

[391] 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 20194 Sayılı ve 13/06/1989 Tarihli Resmi Gazete, m.12/4: *"Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar..."*

[392] Burada, kanuni temsilcideki kısmen veya tamamen mükelleften alınamayan vergilerden sorumlu olmanın aksine, ziyaa uğratılan vergiler ve cezalarından sorumlu olma söz konusudur qv: Mustafa Ali

-VUK'ta da öngörüldüğü üzere- müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. Görüldüğü gibi, yeminli mali müşavirlere sadece tasdikin doğru olmaması halinde bu tasdik kapsamıyla sınırlı[393] olarak bir sorumluluk yüklenmiştir.

Yeminli mali müşavirlerin gerçeği yansıtmayan bir rapor düzenlemeleri halinde sorumlu tutulması, kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmelidir[394]. Yani, yeminli mali müşavirlerin, 3568 sayılı Kanuna göre sorumlu sayılabilmeleri için denetim sırasında gereken özenin gösterilmemesi sonucunda vergi ziyaı ortaya çıkması ve tasdik raporu ile arasında illiyet (nedensellik) bağının bulunması gerekmektedir[395].

Meslek mensupları esasen vergi sorumlusu değil,[396] genel hukuki sorumluluk kapsamında vergisel sorumluluğu olan kişilerdir ve bu sorumlulukları dolayısıyla vergi dairesine vergi kesenler ya da kanuni temsilciler gibi muhatap olmazlar[397]. Zira, 4008 sayılı Kanunun gerekçesindeki[398] *"...meslek mensuplarının vergilendirme konusunda sorumluluk almaları..."* ibaresinden anlaşılacağı üzere sınırlı uygunluk denetimi kapsamında bu kişiler için, vergi sorumlusu sıfatı verilmeksizin, birtakım sorumluluklar öngörülmüştür.

Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, p:264 *[Çalışmanın devamında 'Sarılı, Sorumluluk' olarak anılacaktır].*

[393] Akkaya, **Op. Cit.**, p:190.

[394] Aydın, **Op. Cit.**, p:61.

[395] Salih Özel, **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, p:101.

[396] Danıştay bir kararında vergi sorumlusu tanımını birebir karşılamamakla birlikte mali müşavirlerin vergi sorumlusu sıfatını haiz olduklarına hükmetmiştir. qv: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2020/1111, K.:2020/1270: "*Vergi sorumlusu tanımına tam olarak uygun olmamakla birlikte 213 sayılı Kanun…mükerrer 227. maddede açıkça sorumlu ifadesine yer verildiğinden mali müşavirlerin de vergi sorumlusu olduğunun kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un 8. maddesi uyarınca bu Kanun'da yer alan mükelleflere ilişkin hükümlerin ve bu kapsamda anılan Kanun'un 116. ve devamında yer alan maddelerin vergi sorumlusu sıfatına sahip mali müşavir olan davacı hakkında da uygulanacağı açıktır."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 22/03/2021.

[397] Kırbaş, **Vergi Hukuku**, p:79.

[398] Gelir İdaresi Başkanlığı, 4008 Sayılı Kanunla İlgili Gerekçe, Genel Gerekçe, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/4008_S._K._Gerekcesi.pdf, 16/05/2020.

Bu sorumluluğun dar anlamda, vergi sorumluluğundan farklı olduğu kabul edilmektedir. Vergi ile ilgili bazı ödevleri yerine getirmek zorunda olan bu kişilerin sorumluluğunu, bir üçüncü şahıs sorumluluğu olan vergi sorumluluğundan ayırt etmek uygun olacaktır. Bu nedenle bu sorumluluk, vergi sorumluluğu değil 'vergisel sorumluluk' olarak da nitelendirilmektedir[399]. Görüldüğü üzere, 3568 sayılı Kanun ve VUK hükümleri çerçevesinde serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin durumları sorumluluk açısından farklı bir durum arz etmektedir.

Hizmet erbabı olarak bağımlı çalışan muhasebeciler ise, 3568 sayılı Kanun'dan yetki almadıklarından; sorumlulukları, 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensupları ile karıştırılmamalıdır. Bu durumdakiler için çalışanların sorumluluğu kapsamında; örneğin, VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca kaçakçılık fiillerini işlemeleri veya suça iştirak etmeleri halinde çeşitli sorumluluk ve yaptırımlar öngörülmüştür.

2- Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranlar Açısından Vergi Sorumluluğu

Gelir vergisinde, ücret geliri elde edenlerin genel olarak gerçek usulde vergilendirilmesi kuraldır. Ancak, belirli meslekleri icra eden ve kanunda sayılan kişilerin gerçek usulde vergilendirilmelerinin güç olması nedeniyle 'diğer ücret' kapsamında vergilendirilmeleri öngörülmüş[400] ve bu durum farklı bir vergi sorumluluğu türünü doğurmuştur.

[399] Akkaya, **Op. Cit.**, p:189. Ayrıca, meslek mensuplarına ek olarak, kendisine bilgi ve belge verme ödevi yüklenmiş olanlar da, vergisel sorumluluğu olan kişiler içinde değerlendirilmektedir (**Ibid**).

[400] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:113.

VUK'un 247'nci maddesine göre, GVK'da 'diğer ücret' kapsamında vergilendirilenler[401] ile GVK'ya göre indirimden faydalanmak isteyenler[402] ve GVK'nın 35/B maddesinde sayılanlar[403] vergi karnesi almak zorundadırlar.

Bu zorunluluk nedeniyle kanun koyucu belirli kişilere çeşitli ödevler yüklemiştir. VUK'un *"Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu"* kenar başlıklı 251'inci maddesine göre, kazançları basit usule tabi olan ticaret erbapları ile gayrimenkul sermaye iradi sahibi olup götürü gider usulünü seçenler, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının kanunda belirtilen süreler içinde[404] karne almasını ve karnede yazılı vergilerin ödenmesini[405] sağlamakla yükümlüdürler. Bu ödevin yerine getirilmemesi halinde şu sonuçlar ortaya çıkacaktır:

- Söz konusu hizmet erbabı, kanunda belirtiler süre içinde karne almaz ve vergisini tarh ettirmez ise; bu kişinin vergisi, işvereninin adına tarh edilir ve buna bağlı cezalar da aynı şekilde işvereni adına kesilerek; işverene bir ihbarname ile tebliğ edildikten sonra tahsil edilir (böyle bir durumda işverenin vergi aslı için mükellefe karşı rücu hakkı bulunmaktadır). Bu işlem sonrasında hizmet erbabına karnesi verildikten sonra ödenen vergi de bu karneye işlenir.
- Birinci durumdan farklı olarak, hizmet erbabının karnesi kanuni süre içinde alınmış, vergiler kanuni süre içinde tarh edilmiş; ancak, vadesinde ödenmemiş

[401] Bu kişiler, GVK'nın 64'üncü maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri ve gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yanında çalışanlardır.

[402] Burada kastedilen GVK'nın *"İndirimler"* başlıklı yedinci bölümünde bulunan indirimlerdir. GVK'nın 35'inci maddesine göre, *"İndirimlerden faydalanmak isteyenler Vergi Usul Kanunu esaslarına göre vergi karnesi almak zorundadırlar."*

[403] GVK, m.35/B: *"Bu Kanunun 2 nci maddesinde sayılan kazanç ve iratları elde edenler (İstisna ve muafiyetlerden faydalananlar dahil) vergi karnesi almak ve Gelir Vergisi yönünden durumlarını ve bu durumda meydana gelen değişiklikleri karnelerine yazdırmak zorundadırlar."*

[404] Süreye ilişkin koşul ise VUK'un 248'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, karne alma zorunluluğu bulunan 247'nci maddede sıralanan söz konusu üç grupta yer alan mükelleflerin, *"doldurdukları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi işe başladıkları veya değişikliğin vukubulduğu tarihten başlıyarak bir aydır."*

[405] Bu ödemeyi yapacak olan işveren değil hizmet erbabının kendisidir. Vergi kesenlerin sorumluluğundan bu noktada ayrılmaktadır. Zira, Kanun hükmünde bu durum *"yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar"* ibaresiyle açıkça belirtilmiştir.

ise, vergi aslı ve gecikme zammı işverenden tahsil edilmektedir. Yine aynı hükme göre, işveren, ödediği vergi aslı için mükellefe rücu edebilecektir.

Karnede belirtilecek bu kayıtlar için, VUK'un 250'nci maddesinde işverenlere 'doğruluk sorumluluğu' da yüklenmiştir. Buna göre, vergi karnelerinde yazılanlardan mükellefin kendisi sorumluyken, bu karneye işveren tarafından eklenen bilgilerin[406] doğruluğundan da işveren sorumlu tutulmuştur.

Bu tür bir sorumlulukta, vergi sorumlusu mükellef yerine geçerek vergiyi ödemektedir. Burada, işverenin sorumluğu kapsamında maddi veya şekli herhangi bir ödev yokken; asıl mükellefin kendisine düşen ödevi yerine getirmemesi sonucunda işveren, mükellef yerine geçerek, kendi malvarlığından vergi ve zammını ödemektir[407]. Oktar'a göre asıl yapması gereken kişinin ödevini yapmaması gerekçesiyle kesilen cezaların bir başkasına yüklenmesi cezaların şahsiliği bakımından tartışılması gereken bir konudur[408]. Zira, işveren kesilen cezayı rücu edememektedir[409].

3- Noterler ve Memurlar Açısından Vergi Sorumluluğu

Noterlik Kanunu'nun[410] "*Noterlerin Hukuki Sorumlulukları"* kenar başlıklı 162'inci maddesine göre; noterler, bir işin eksik ya da hatalı yapılmasından veya hiç yapılmamasından dolayı zarar görene karşı sorumludur. İlgili işlemleri stajyerleri, katipleri veya katip adayları yapmış olsa dahi sorumlulukları devam eder. Ancak, sorumluluk kapsamında ödedikleri miktarlar için işlemi yapan noterlik personeline rücu hakları mevcuttur.

---

[406] Örneğin, GVK'nın 122'nci maddesine göre: "*Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi iş verenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir ve mahsubu yapılan miktar hizmet erbabının vergi karnesine iş veren tarafından kaydolunur."*

[407] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:79.

[408] Oktar, **Vergi Hukuku** , p:87.

[409] Aydın, **Op. Cit.**, p:56.

[410] 1512 Sayılı Noterlik Kanunu, 14090 Sayılı ve 05/02/1972 Tarihli Resmi Gazete.

Noterler için genel sorumluluk kuralı, kusursuz sorumluluk iken; rücu istemine taraf olacak personel için, kusur sorumluluğudur. Başka bir ifade ile çalışanın kusuru yoksa, sorumluluğu da yoktur (üçüncü şahsın kusurunun varlığına dayanarak ona rücu talebinde bulunan noter kusurun varlığı ispatla yükümlüdür). Sorumluluktan kurtulma hakkı noterlere tanınmamakta birlikte, kusursuz sorumluluğun doğması için; Noterlik Kanunu kapsamında bir işin yapılmış olması, hukuka aykırı bir işlemin varlığı, zararın doğmuş olması ve zararla işlem arasında uygun illiyet bağının bulunması şartlarının sağlanmış olması gerekmektedir[411].

Vergi ve vergi benzeri bedellerin tahsili hususunda Noterlik Kanunu'nun 118'inci maddesinde de bazı kurallar öngörülmüştür. Buna göre, noterlikte yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar dolayısıyla ödenmesi gereken vergi, resim ve harçlar noter tarafından makbuz karşılığında tahsil edilir. Noterlere, tahsil edecekleri bu tutarları kanuni süre içinde[412] ilgili vergi dairesine bir beyanname ile bildirme ve ödeme sorumluluğu; ayrıca, bunlar dışında başka şekli ödevlere ait sorumluluklar da yüklenmiştir[413]. Bu ödevler kısaca, beyannamelere ilişkin belgelendirme, ibraz ve saklama yükümlülükleri başlıkları altında toplanabilir[414]. Noterlerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde, mezkûr kanunun 120'nci maddesi uyarınca, gecikme zammı ödemeyecekleri öngörülmüştür[415]. Ayrıca, madde lafzında açıkça vergi kanunları denmemesine karşın; hükmün içeriğinin vergi, resim ve harçlara yönelik olması, *"diğer kanun hükümleri"* ibaresiyle, çeşitli kanunlarla birlikte, vergi kanunlarına da atıf yapıldığını göstermektedir[416]. Bu durumda, yapılan atıf nedeniyle noterlerin

---

411 Narter, **Op. Cit.**, p:392-394.

412 Noterlik Kanunu, m.119/2: *"Beyannameler her ayın 1 ile 15 inci ve 16 ile sonuncu günlerine ait iki devre için hazırlanır ve her ayın 15 inci ve son gününü takibeden 7 iş günü içinde ilgili dairelere verilir."*

413 Noterler bakımından en çok yaşanan sorun, vergi ve benzeri yükümlülüklerin ya fazla ya da az tahsil edilmesi olduğundan (Memiş, **Op. Cit.**, p:1054), çeşitli vergi kanunlarına dağılmış bu sorumluluğun tek bir başlık altında toplanması faydalı olacaktır.

414 Ödevlere ilişkin ayrıntılı bilgi için qv: Noterlik Kanunu, m.119/3,4,5.

415 Noterlik Kanunu, m.120/1: *"Noterler 119 uncu maddede gösterilen süre içinde vergi, resim ve harçlar ile değerli kâğıt bedellerini ilgili daireye yatırmadıkları veya bu süre içinde posta veya banka aracılığı ile ilgili daireye havale etmedikleri takdirde, yatırma için tanınan son günü izliyen ilk 30 gün içindeki yatırmalarda % 10, mütaakıp her 30 gün için ise ayrıca % 2 gecikme zammı öderler."*

416 Noterlik Kanunu, m.120/2: *"Vergi, resim ve harç ile değerli kâğıt bedelinin ilgili daireye geç yatırılması veya hiç yatırılmaması hallerine ilişkin diğer kanunlar hükümleri saklıdır."*

sorumluluklarının, Türk vergi sistemini oluşturan her bir kanun bakımdan ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

Noterler, sorumlulukları kapsamında az tahsil ettikleri ya da hiç tahsil etmedikleri tutarlar bakımından asıl mükelleflere rücu hakkına sahip olmakla birlikte; uygulamada, bu hakkın kullanımı sorumluluğun en sorunlu alanlarından birine dönüşmüştür. Kamu hizmetlerinde devamlılık ilkesi gereği eksik kısım için ilgili noterin ayrılması durumunda yerine gelecek noter de rücu hakkını kullanabilir. Tutarın aslı, mükellefe; cezası ise, düzenleyene ait kabul edilmektedir. Rücu hakkı kapsamında eksik bedellerin tahsili için icra takibi yapılabileceği gibi, alacak davası da açılabilmektedir[417].

Memur sorumluluğu da, noterlerin sorumluluğuna benzer olarak çeşitli kanunlarda ele alınmıştır. Vergi kanunları ile memurlara sorumluluk yüklemesinin nedenlerinden biri, idarenin kendisine verilen görevleri yerine getirebilmesi için gerçek kişilere ihtiyaç duymasıdır. İdare hukukunda *"idarenin insan unsuru"* olarak anılan bu ihtiyacın temelinde, kamu hizmetlerinin aksamadan yapılabilmesi için kabul edilen 'iyi idare ilkesi' bulunmaktadır[418].

Söz konusu ilkeler doğrultusunda kamu hizmetlerini sağlayan tarafta yer alan memurlar, Devlet Memurları Kanunu'nun[419] 4'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre memurlar, devlet ve kamu tüzel kişilerince yürütülen asli ve sürekli kamu hizmetlerini ifa etmekle yükümlü bulunan kişilerdir.

Memurların bir hizmeti sunması esnasında, kendilerine kanunla verilen bir görevin yapılmadığı veya eksik yapıldığı durumlarda, bir zararın ortaya çıkması halinde, çıkan zarar itibariyle, üçüncü şahıslara karşı idarenin üstlendiği sorumluluk ve sonrasındaki idare-memur arasındaki rücu ilişkisi, çalışmanın ilk bölümünde incelenmişti. Bu bölümde ise memurların, kanunda belirtilen vergisel sorumlulukları

[417] Yusuf Memiş, **Noterlerin Hukukî Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, p:1063.

[418] Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, p:717 *[Çalışmanın devamında 'Akyılmaz et. al.' olarak anılacaktır].*

[419] 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, 12056 sayılı ve 23/071965 Tarihli Resmi Gazete.

incelenecek ve bu sorumlulukların yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan hukuki sonuçlar iki meslek grubu bakımından değerlendirilecektir[420].

a- Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Vergi benzeri yükümlülüklerden olan harçlar, bazı kamu hizmetlerinden yararlananlardan alınan bedellerdir[421]. Vergilerden farklı olarak, harçların bir karşılığı bulunsa da;[422] harçlara ilişkin sorumluluk, geniş anlamda vergisel sorumluluğun bir parçasıdır.

Harçlar bakımından sorumluluk, Harçlar Kanunu'nun[423] *"Memurların Sorumluluğu"* kenar başlıklı 128'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, alınması gereken harçların tamamını almadığı halde işlemi gerçekleştiren memurlar, eksik harcın ödenmesinden mükellef ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Noterler ise, vergi sorumlusu olmamalarına karşın; icra ettikleri mesleğin gereği olarak, birtakım vergisel sorumlulukları bulunanlardandır. Harçlar Kanunu'nun ilk maddesinde, noter harçlarının da bu kanun uyarınca tahsil edileceği belirtilmiştir. Kanunun 49'uncu maddesi uyarınca, noterler harca tabi işlemi yapmadan önce öz konusu harcı peşin olarak tahsil etmekle yükümlüdürler.

Ayrıca, mezkûr kanunun 50'nci maddesinde noterlere ilişkin başka bir sorumluluk daha yer almaktadır. Buna göre, kendi kusurlarından kaynaklanan düzenleme ve tasdik işlemlerinin mahkeme tarafından hükümsüz sayılması nedeniyle

---

[420] Noterlik Kanunu'nun ilk maddesi uyarınca, noterlik her ne kadar bir kamu hizmeti olsa da ve noterler her ne kadar harç tahsil etme yetkisini haiz olsalar da, memur olmadıklarından; sorumlulukları da, memurların sorumluluğundan farklı olarak ele alınmalıdır. Noterlik, hizmet yönünden Adalet Bakanlığı'na bağlı olmakla birlikte; mali yönden bağımsız bir meslektir. Noterler, literatürde idare hukuku sınıflandırmalarından bağımsız olarak, geniş anlamda kamu görevlisi kabul edilmektedir (Süleyman Çetin, Derya Ateş, **Avukatlık ve Noterlik Hukuku**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, p:176). GVK kapsamında ise elde ettikleri gelir bakımından serbest meslek erbabı sayılmışlardır (m.66/2-1).

[421] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:7.

[422] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:6. Ayrıca, tüm benzerlik ve farklılıklar için qv: Oktar, **Loc. Cit.**

[423] 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 11756 Sayılı ve 17/07/1964 Tarihli Resmi Gazete.

işlemi yapan noterler, tahsil ettikleri harç ve ücretin şahsen tazmini ile sorumlu tutulmuşlardır.

Bunlara ek olarak, noterlerin vergi dairesine bildirim yapma sorumluluğu da bulunmaktadır. Harçlar Kanunu'nun mükerrer 69'uncu maddesine göre noterler, düzenledikleri ya da tasdik ettikleri gayrimenkul (zilyetlik) devir sözleşmelerini kanunda gösterilen usul ve süreler çerçevesinde vergi idaresine bildirmekle yükümlüdürler[424].

b- Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Damga vergisi, kişilerin birbirleriyle ya da devletle olan hukuki ilişkilerinde düzenlenen ispat edici belge ya da kağıtlar üzerinden alınan, yararlanma ilkesine dayalı bir vergi benzeri yükümlülüktür[425].

Damga vergisinde mükelleflere, ibraz edenlere, sorumlulara ve memurlara yüklenmiş çeşitli şekli ve maddi ödevler bulunmaktadır. Damga Vergisi Kanunu'nun[426] "*Sorumluluk"* başlıklı dördüncü bölümünde çeşitli sorumluluk halleri sayılmıştır. Bu kanunun 24'üncü madde hükmüne göre, kanunda sayılan kağıtların damga vergisinin ödenmemesi ya da eksik ödenmesinden dolayı bir cezanın doğması halinde, eksik vergi ve cezaların sorumluluğu -mükellefe rücu hakkı olmak kaydıyla- bu kağıtları ibraz edenlerdedir. Ayrıca, birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait damga vergisinden ve cezalarından, kağıdı imzalayanların tamamı müteselsil olarak sorumlu tutulmuştur.

---

[424] Bu bildirimin yapılmaması halinde noterlerin, VUK'un 150'nci maddesine yapılan atıf kapsamında, kanunda sayılan kişiler gibi cezalandırılacakları belirtilmektedir (Harçlar Kanunu, mükerrer m. 69: *"Bu Kanuna göre bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 150 nci maddesinin 1, 2 ve 3 üncü bentlerinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur.",* atıfla; VUK, m.150/1-2-3: *"1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; 2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar; 3. Mahalle ve köy muhtarları…"*)

[425] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, p:263.

[426] 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11751 Sayılı ve 11/07/1964 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'DVK' olarak anılacaktır].*

DVK'nın *"Özel sorumluluk"* kenar başlıklı 25'inci maddesinde ise yabancı ülkelerde veya Türkiye'deki elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve tedavülde bulunan kağıtlara ait damga vergileri ve cezalarının -mükellefe rücu haklı saklı bulunmak kaydıyla- kağıtları ellerinde bulunduranlardan (hamilinden)[427] alınacağı belirtilmiştir.

Noterler ve memurlar açısından ise, mezkûr kanunun 24'üncü maddesinin son fıkrasında, resmi daireler veya noterler tarafından düzenlendikten sonra, kişilere verilen ya da dairede kalan kağıtların damga vergileri alınmamışsa ya da eksik alınmışsa; bu vergilerin ve cezaların, -mükellefe rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla- kağıtları düzenleyenlere ait olacağı ifade edilmektedir.

Böyle bir ceza sorumluluğunun doğması, esasen DVK'da noterlere yüklenmiş olan bir ödevin yerine getirilmemesine bağlıdır. Zira, noterler, damga vergisi ödenmemiş ya da eksik ödenmiş kağıtları, bu vergi ve cezalar ödenmedikçe tasdik edemezler ve suretlerini çıkarıp veremezler[428]. Aksi halde, VUK'a atfen cezalandırılacakları açıkça belirtilmiştir. Öyle ki, VUK'un 355'inci maddesine[429] göre, noterlere kesilmesi öngörülen özel usulsüzlük cezası bu cezalara örnektir.

DVK'nın 26'ncı maddesi uyarınca resmi dairelerin ilgili memurları, kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramakla yükümlüdürler. Hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş vergiler için, ilgili memur, ödenmeyen veya eksik ödenen vergiyi tutanakla tespit etmek ya da bu kağıtları -tutanak düzenlenmek üzere- vergi dairesine göndermek zorundadır.

---

[427] Hamil, vergi cezası alınması gereken kağıdı terk etse dahi; bu durum, cezanın alınmasını engellememektedir (DVK, m.28).

[428] DVK, m.27/1.

[429] VUK, m.355: *"Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispî vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir."*

VUK'un 334'üncü maddesinde, damga vergisinde nispi ve maktu vergi ve resimlerle ilgili cezalardan sorumlu olanların birden fazla kişi olması halinde rücu hakları saklı kalmak üzere müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

Banka ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile bunların iştiraklerinin ise ödenmeyen ya da eksik ödenen vergiler için işlem yapmaları, DVK'nın 27'inci maddesinin son fıkrası hükmü ile yasaklanmıştır. Aksi halde, işlemi yapan kişi ve kuruluşlar, mükelleften alınacak ceza tutarı kadar ayrı bir cezaya muhatap tutulmaktadır.

c- Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Özel tüketim vergisi, üretimden tüketime kadar devam eden süreçte, genel tüketim vergilerinden farklı olarak, tüm mal ve hizmetlerden değil; kanunda tek tek sayılmış mallar üzerinden alınan 'özel nitelikli' bir harcama (gider) vergisidir.

Özel tüketim vergisine ilişkin olarak memurlara birtakım ödevler yüklenmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun[430] 13'üncü maddesine göre, (II) sayılı listedeki malların (sayılan motorlu taşıtlar) ilk kez iktisap, teslim ya da ithalata konu olmaları halinde; bu işlemi gerçekleştirenler, söz konusu işlemden önce ÖTV'nin ödendiğine dair belgeyi aramakla yükümlendirilmişlerdir. Bu mecburiyete rağmen, ÖTV ödenmeden işlem gerçekleştirenler *"gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları"*; vergi ziyaı ortaya çıkması halinde, ziyaa uğratılan vergi aslından, gecikme faizinden ve vergi cezasından mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, bu kişilerin ödemek zorunda kaldıkları cezalar dahil, vergi ve faizler için asıl mükellefe rücu haklarının bulunduğu da aynı maddede hüküm altına alınmıştır.

Her ne kadar bu kişiler rücu hakkına sahip olsalar da, mükellefin işlediği suçun cezasından memurun sorumlu tutulması ya da memurun, kendi kusuru dolayısıyla

[430] 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 24783 Sayılı ve 06/06/2002 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'ÖTVK' olarak anılacaktır].*

kesilen ceza için mükellefe rücu hakkı olması, cezaların şahsiliği ilkesi bakımından tartışmaya açık bir konudur[431].

d- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Motorlu taşıtlar vergisi, ilgili yerlere tescil edilen kara ve hava taşıtları[432] üzerinden alınan dolaysız bir servet vergisidir. Mükellef, her ne kadar bu tescile konu olan taşıtın sahibi gerçek ya da tüzel kişi olsa da; tescil, yapısı itibariyle hukuki işlem olduğundan, bu işlemi gerçekleştiren kişilere de çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun[433] *"Bildirme ve sorumluluk"* kenar başlıklı 13'üncü maddesine göre, sicil memurlarının tescil ettikleri taşıtları ve bu taşıtlara ait bazı bilgileri,[434] kaydın yapıldığı ya da değiştirildiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu bildirim yükümlülüğünü yerine getirmeyen memurların, -tıpkı Harçlar Kanunu'nda noterler için olduğu üzere- VUK'un 150'nci maddesinde sayılan kişiler[435] gibi cezalandırılacakları belirtilmiştir.

Mezkûr maddede öngörülen diğer bir ödev ise şu şekildedir: Noterler ve sicil memurları gibi taşıtların satış ve devrini yapanlar, işleme konu olan araca ait varsa ödenmeyen motorlu taşıtlar vergilerinin ve buna bağlı gecikme faizleri ile zamlarının ve ayrıca vergi cezalarının ödendiğini gösteren belgeyi istemekle yükümlüdürler[436].

---

[431] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:91.

[432] MTVK, m.1: "*...Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler… "*

[433] 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 11342 Sayılı ve 23/02/1963 Tarihli Resmi Gazete.

[434] MTVK, m.13/1: *"...motorlu taşıtları bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanış maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri…"*

[435] VUK, m.150/1-2-3: *"1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları; 2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar …; 3. Mahalle ve köy muhtarları;… "*

[436] Bu hükme benzer bir sorumluluk, sadece ilk iktisap kapsamında özel tüketim vergisi için de getirilmiştir. Zira ÖTV, sadece ilk iktisaplarda söz konusu olan bir harcama vergisidir. Buradaki yükümlülük ise kaçıncı tescil olduğundan bağımsız, ikinci el taşıtların tescilini de kapsayan bir sorumluluktur.

Ayrıca bu yükümlülük, fenni muayene yapma yetkisini haiz olan gerçek ve tüzel kişileri de kapsamaktadır.

Sayılan bu ödevleri yerine getirmeden söz konusu işlemleri yapanlar, ödenmeyen ya da eksik ödenen vergi asılları ile gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bu kişiler, sorumlulukları gereği ödedikleri vergileri daha sonra mükelleflere rücu etme hakkına sahiptirler. Ancak, bu rücu hakkına dayanılarak açılacak dava, daha sonra açıklanacağı üzere adli yargı mercilerinde görülecek bir uyuşmazlık konusudur. Bu konuda Uyuşmazlık Mahkemesi'nin çeşitli kararları[437] bulunmaktadır.

Burada sorumlunun sadece şekli ödevi söz konusudur. Sorumluluk, verginin mükellefinden sadece bu vergi ve cezalara ilişkin ödeme yaptığını gösteren belgeyi istemekle sınırlıdır[438]. Maddi ödev ise yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde ortaya çıkmaktadır.

e- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Veraset ve intikal vergisi, ölüme bağlı kazanımlar ve sağlar arası ivazsız (karşılıksız) intikaller aracılığıyla sağlanan servet aktarımı üzerinden alınan dolaysız bir vergidir[439].

---

[437] Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:29/12/2003, E.:2003/90, K.:2003/100: *"Anılan Yasa hükümleri ile, verginin alınmasına esas olabilecek bilgileri ve değişiklikleri bildirmekle yükümlü tutulanlar ve diğer sorumlular ile mükellefler arasındaki ilişki müteselsil sorumluluk esasına tabi kılınmış ve sorumlu sıfatıyla ödemede bulunana, mükellefe rücu hakkı tanınmış olup; uyuşmazlık konusu olayda, motorlu taşıtın ilk maliki olan mükellef tarafından adına olan trafik sicil kaydının silinmemiş olması nedeniyle ödemede bulunduğu vergi dolayısıyla aynı taşıtın sonraki maliki diğer mükellef aleyhine açılan rücuen alacak davasının da aynı esaslar çerçevesindeki bir alacak ilişkisinden doğduğu açıktır. Bu durumda, ortada hizmet kusuru nedeniyle idarenin sorumluluğuna dayanan ya da kamu alacaklarının tahsilinden doğan idari nitelikte bir dava olmayıp, yukarıda belirtilen Yasa'dan doğan rücu hakkının kullanılmasına ilişkin bulunan alacak davasının, Borçlar Kanunu hükümlerine göre görüm ve çözümünde adli yargı yerleri görevli bulunmaktadır."* (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr,16/11/2020 (Diğer kararlar çalışmanın devamında incelenecektir).

[438] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:79.

[439] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, p:331.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun[440] 17'inci maddesinde sayılan kişiler[441] kapsamında memurların sorumluluğu düzenlenmiştir. Bu kişilerin hak sahiplerine verginin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ya da senet verebilmeleri için, işlemden önce verginin ödendiğine dair belgeyi aramaları gerekmektedir. Mükellefin elinde böyle bir belge olmaması durumunda; sorumlular, maddede belirtilen oranlarda[442] tevkifat yapıp daha sonra para ya da senedi[443] verebilirler. Bu şekilde tevkifat yapan kişiler, kestikleri tutarı en geç bir hafta içinde mal sandığına yatırıp ilgili vergi dairesine bildirim yapmak zorundadırlar. Aksi halde, tevkifat yapmayan ve vergiyi yatırmayan kişiler (hakimler hariç), kesip yatırmaları gereken tutarları, gecikme zammı ile birlikte ödemekten sorumludurlar.

Mezkûr maddede, tevkifatı yaptıkları halde ödemeyi yapmayanlar için de sorumluluk öngörülmüştür. Buna göre, bu sorumluluğu yerine getirmeyen kişiden tevkif edilip ödenmesi gereken tutarın %10'u kadar bir ceza tahsil edilmektedir.

VİVK'de ayrıca memurlar için müteselsil sorumluluk hali de öngörülmüştür. Kanunun 19'uncu maddesine göre, bir gayrimenkulün tescilinden itibaren en geç on beş gün içinde sonucun ilgili vergi dairesine bildirilmesi koşuluyla, intikali gerçekleşen gayrimenkulün tescil işlemi veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, tahakkuk edecek verginin tamamı ödenmedikçe devir ve ferağı[444] yapılamayacağı gibi, herhangi bir ayni hak da tesis edilemez. Aksi takdirde, tapu memurları verginin ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

---

[440] 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 10231 Sayılı ve 15/06/1959 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VİVK' olarak anılacaktır].*

[441] VİVK, m.17/1: *"Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralıyanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri "*. Öyle ki, kanun lafzında sayılan bu kişiler dışında kalanlar, veraset ve intikal vergisine ilişkin bir ödeme yapsalar dahi vergi kesme konusunda herhangi bir sorumlulukla karşılaşmayacaklardır (Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:121).

[442] VİVK, m.17/2: *"veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında…"*

[443] Kanun lafzının para ödemesi ve senet (hisse senedi ve tahvil dahil) teslimi ile sınırlandırılmış olmasından dolayı bunlar dışında kalan işlemler için kesinti yapılmayacaktır (Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:122).

[444] Ferağ: devir, devretme, bir hakkı birine geçirme anlamına gelmektedir qv: T.C. Adalet Bakanlığı, Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) http://www.sozluk.adalet.gov.tr/, 02/01/2021.

f- Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Emlak vergisi; bina vergisi ve arazi vergisi şeklindeki ikili bir ayrımla, gayrimenkuller üzerinden alınan özel nitelikli bir servet vergisidir. Günümüzde emlak vergisinin tarh ve tahsil yetkisi belediyelere devredilmiştir[445].

Emlak Vergisi Kanunu,[446] mükellefler dışında memurlara da birtakım sorumluluklar yüklemiştir[447]. EVK'nın 30'uncu maddesinde, devir ve ferağı yapılan bir arazinin o yıla ve (varsa) geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergilerinden, devralan ve devreden taraf, (devralanın asıl mükellefe rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla) müteselsilen sorumlu kabul edilmişlerdir. Bu sorumluluk kapsamında tapu idareleri ise devir ve ferağ işlerini verilen süre[448] içinde, ilgili belediyeye bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır. Bu hüküm kapsamında tapu memurunun sadece bildirim ödevi bulunmaktadır. Noterlere ise, Noterlik Kanunu kapsamındaki mali yükümlülüklere ilişkin olarak öngörülen genel sorumlulukları haricinde, Emlak Vergisi Kanunu özelinde ayrıca bir sorumluluk yüklenmemiştir.

g- Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Harçlara ilişkin benzer bir düzenleme de Belediye Gelirleri Kanunu'nda[449] bulunmaktadır. Kanunun 99'uncu maddesine göre, hizmet için gereken harçların tamamını almadan işlemi yapan kişiler, harcın ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsil sorumlu olarak kabul edilmişlerdir.

---

[445] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:360. Ancak, bu durum daha önce vurgulandığı gibi vergilendirme yetkisinin devri anlamına gelmemektedir.

[446] 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576 Sayılı ve 11/08/1970 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'EVK' olarak anılacaktır].*

[447] Mükellefler bakımından paylı mülkiyet ve elbirliği mülkiyeti ayrımına göre müteselsil sorumluluk hükümlerinin nasıl işlediği, çalışmanın teselsül kısmında incelendiğinden; bu bölümde sadece memurların sorumluluğu ele alınmıştır.

[448] EVK, m.30/7: *"işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü aksamına kadar"*

[449] 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 17354 Sayılı ve 29/05/1981 Tarihli Resmi Gazete.

Mezkûr kanunun 61 ve 62'nci maddelerine göre, adi ortaklıklarda tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, ortaklardan herhangi birinden alınmakta ve harcın ödenmesinde ortakların her biri müteselsilen sorumlu kabul edilmektedir.

İlan ve reklam vergisinde ise, *"Mükellef ve sorumlu"* kenar başlıklı 13'üncü maddeye göre verginin mükellefi, ilan ve reklamı kendi adına yapan ya da yaptıran gerçek ve tüzel kişilerdir. Verginin sorumlusu ise başkaları adına ilan ve reklam yapanlardır. İlan ve reklam işini mutat meslek olarak yapanlar, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ilişkin vergileri mükellef adına belediyeye yatırmakla sorumlu tutulmuşlardır.

Benzer bir hükme 35'inci maddede, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile ilgili olarak yer verilmiştir. Buna göre, verginin mükellefi, elektrik ve havagazını tüketenler iken; verginin sorumlusu, dağıtım ve tedarik kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmekle ve tutarı belediyeye yatırmakla sorumludurlar.

h- Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu

Gümrük Kanunu'nun[450] ayrı olarak incelenmesinin nedeni, VUK'un 2'nci maddesidir[451]. Maddede, Gümrük İdaresince alınacak vergi ve resimler için, VUK hükümlerinin değil; Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sorumluluğun gümrük hukukundaki uygulamalarını, Gümrük Kanunu'nda ve yönetmeliklerinde; gerek memurlar, gerekse de gümrük müşavirleri bakımından görmek mümkündür. Gümrük müşavirleri, memur değildir. Bu kişilere kanun koyucu tarafından sorumluluk yüklenmesi Gümrük Kanunu'nun 5'inci maddesinden ileri gelmektedir[452]. Zira, bu maddede, -225'inci madde atfı kapsamında- gümrük

[450] 4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 23866 Sayılı ve 04/11/1999 Tarihli Resmi Gazete.

[451] VUK, m.2: *"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır."*

[452] Gümrük Kanunu, m.5/5: *"225 inci maddenin 1 inci fıkrasında belirtilen kişiler gümrük idarelerinde dolaylı temsilci olarak iş takip edebilirler"* (m.225/1'de, gümrük müşavirliği kurumu yer almaktadır).

müşavirlerinin, gümrük idarelerinde 'dolaylı temsilci' olarak iş takip edebilecekleri hüküm altına alınıştır. Bu temsil yetkisi beraberinde birtakım sorumluluklar da getirmiştir.

Mezkûr kanunun 229'uncu maddesinde, özel hukuk tüzel kişiliği oluşturularak yürütülen gümrük müşavirliği faaliyetleri bakımından kanun koyucu bazı düzenlemeler yapmıştır. Buna göre, gümrük beyannamesi ya da beyanname olarak kabul edilen diğer belgeler üzerine imza atmış olanlar,[453] -eğer bu beyannamelerin vergi kaybına neden olduğunu bilirlerse ya da bilmeleri gerektiği kabul edilirse- gümrük idaresine karşı bağlı oldukları tüzel kişilikle birlikte müteselsil sorumlu kabul edilirler. Gümrük müşavirlerinin kişisel cezai sorumluluğu saklı kalmak üzere, işlemi yapan kişiler ve ilgili tüzel kişilik de gümrük idaresi tarafından alınan vergiler ve kesilen cezalar bakımından müteselsilen sorumludur[454]. Görüldüğü gibi, müşavirler için -diğer dolaylı temsil ilişkilerinden farklı olarak- icra ettikleri mesleğe ilişkin birtakım özelliklere istinaden beyan sahibi olabilmeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk öngörülmüştür.

Memurlar için ise mezkûr kanunun 65'inci maddesinin son fıkrasında, Gümrük İdarelerince beyanların doğruluğunun tespiti için beyannameyi kontrol edecek olanların, gümrük vergisinin hesaplanması bakımından kanunun öngördüğü hallerde tek başlarına ya da müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir[455].

Esasında sadece müşavir ve memurlar için değil, genel olarak vergiler için, herhangi birini kapsaması muhtemel çok geniş bir sorumluluk öngörülmüştür. Gümrük Kanunu'nun 181 ila 183'üncü maddelerinde gümrük vergilerine ait beyanların yanlış

---

[453] Bu sorumluluk özellikleri itibariyle SMMM sorumluluğuna da benzemektedir.

[454] Gümrük müşavirlerinin bunlar dışında muhafaza ve ibraz ödevleri de bulunmaktadır (m.230). Ayrıca, tıpkı noterlerin sorumluluğu gibi, yardımcı ve stajyerlerinin fiillerinden doğacak mali sorumluluk müşavirin kendisine ait olacaktır (m.226/4).

[455] Gümrük Kanunu, m.65/4: *"Beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanlar, yaptıkları kontrolden veya muayeneden, gümrük vergilerinin hesaplanmasından ya da muafiyet hükümlerinin uygulanmasından, duruma göre tek başlarına veya müteselsilen sorumludurlar.*" Ayrıca, memurların sorumluluğundaki gibi gümrük vergileri bakımından yükümlülere de teselsül hükümleri getirilmiştir; Gümrük Kanunu'nun 192'nci maddesine göre: *"Aynı gümrük vergilerinin ödenmesinden birden çok yükümlünün sorumlu olduğu hallerde, bunlar söz konusu vergilerin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludurlar."*

olduğunu bilenlerden, bilmesi gerekenlere kadar kişilere, çeşitli hallerde[456] vergisel sorumluluk yüklenmiştir.

Ayrıca, gümrük vergilerinin ödenmesinden birden fazla kişinin sorumlu olması halinde, bu kişilerin müşterek ve müteselsil sorumlu olacakları da mezkûr kanunun 192'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır[457].

Gümrük Yönetmeliği'nde[458] de bu sorumluluklara yönelik birtakım açıklamalar bulunmaktadır. Yönetmeliğin 553'üncü maddesinde, Harçlar Kanunu'na bağlı olarak peşin ödenmesi gereken harçlar ödenmeden, yönetmelikte sayılan işlemlerin yapılması halinde, işlemi yapan memurların mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Noterlere ise Gümrük Kanunu özelinde ayrıca bir sorumluluk yüklenmemiştir. Ancak, Gümrük Yönetmeliği'nin 539 ve 561'inci maddelerinde noter tasdikli belge zorunluluğu neticesinde, noterlerin, Noterlik Kanunu öngörülen genel sorumlulukları gümrük işlemleri bakımından da söz konusu olacaktır.

---

[456] Gümrük Kanunu, m.181/3: *"...beyanda kullanılan veriler, kanunen alınması gereken vergilerin tamamen veya kısmen tahsil edilememesine sebep olduğu takdirde, beyanın yapılabilmesi için bu verileri veren ve bu verilerin yanlış olduğunu bilen veya bilmesi gereken kişiler de gümrük vergilerinden sorumludur."*; m.182/3: *"Eşyanın kanuna aykırı olarak girişini gerçekleştiren kişiler, Eşyanın kanuna aykırı girişine iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler, Sözkonusu eşyayı elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın kanuna aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler, Gümrük vergilerinden sorumludurlar."*; m.183/3-c: *"Eşyanın geçici depolanmasında veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin kullanılmasından doğan yükümlülükleri yerine getirmesi gereken kişiler, Gümrük vergilerinden sorumludurlar."*

[457] Gümrük Kanunu'nda yer alan sorumluluk hükümleri AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik kuralları ortadan kaldırmamaktadır. Bu sorumluluk çalışmanın üçüncü bölümünde incelenecektir.

[458] Gümrük Yönetmeliği, 27369 (mükerrer) Sayılı ve 07/10/2009 Tarihli Resmi Gazete.

D-Kefiller Açısından Vergi Sorumluluğu

Kefalet, hukuki olarak bir borcun ifasının üçüncü şahıs tarafından alacaklıya karşı temin edilmesi anlamına gelmektedir[459]. Literatürde, 'kefil olma' ve 'kefillik' anlamlarında kullanılmaktadır[460].

Vergi sorumluluğu kurumunun temelinde, temsil ve vekâlet kurumları vardır. Çünkü vergi sorumlusu, asıl mükellef yerine, onun adına ve hesabına hareket etmekte; ancak, işlemler açısından da her zaman rücu hakkına sahip olmaktadır. Bu ilişki bilinen anlamda bir vekâleti çağrıştırmakla birlikte, bu vekâlet hali sorumlu ve mükellef arasındaki iç ilişkiye etki etmemekte; dolayısıyla vergi sorumlusunun hatası, vergi idaresinin doğrudan mükellefe gitmesini engellememektedir[461].

TBK'nın 581'inci maddesinde[462] tanımlanan kefalet sözleşmesinde[463] kefil, -alacaklıya karşı- borçlunun borcunu ifa etmemesi halinde, söz konusu borç için kendi üzerine sorumluluk almaktadır. Bu durum, her ne kadar idarenin alacağını mükelleften temin edemediği hallerde vergi sorumlusuna başvurabilmesini anımsatsa da; kefaletin özel sözleşme olması ve vergi sorumluluğunun kanundan kaynaklanması,[464] bu iki ilişkinin birbirinden tamamen farklı olduğunu ve vergi sorumluluğunun herhangi bir kefalet ilişkisine dahil olmadığını göstermektedir. Ancak, hukukumuzda bu durumun istisnaları da bulunmaktadır.

AATUHK'nın ikinci bölümünde kamu alacağının korunması için bazı düzenlemeler öngörülmüştür. Vergi dairesince teminat istenmesi bu düzenlemelerden biridir. Eğer borçlu kişi, kanunda sayılan teminatlar kapsamında bir teminat

---

[459] **Türk Hukuk Lûgatı**, p:197.

[460] Kayıhan, Ünlütepe, **Op. Cit.**, p:38; Eren, **Borçlar Hukuku**, p:528.

[461] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** p:108.

[462] TBK, m.581: *"Kefalet sözleşmesi, kefilin alacaklıya karşı, borçlunun borcunu ifa etmemesinin sonuçlarından kişisel olarak sorumlu olmayı üstlendiği sözleşmedir."*

[463] Kefalet sözleşmeleri, literatürde 'teminat amacı güden sözleşmeler' sınıflandırmasında incelenmektedir. İç üstlenmeden farklı olarak burada kefalet sözleşmesi kefil ile alacaklı arasında yapılır qv: Ömer Ergün, **Borçlar Hukuku (Özel Hükümler) Ders Notları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, p:251 *[Çalışmanın devamında 'Ergün, Borçlar Hukuku' olarak anılacaktır].*

[464] Saban, **Sorumluluk**, p:19.

gösteremez ise, Kanunun *"Şahsi kefalet"* kenar başlıklı 11'inci maddesine göre, güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir.

Aynı madde hükmü kapsamında borçlunun kefil gösterme teklifinin veya gösterilen kefilin kabulü ilgi vergi dairesinin yetkisi dahilindedir. Şahsi kefaletin noter tasdikli sözleşme ile tesis edilmesi nedeniyle -kefalet miktarıyla sınırlı olarak-[465] sözleşmeden doğan bir sorumluluk ortaya çıkmaktadır[466].

Kefalet kurumu ile vergi dairesi bir alacağı güvence altına almayı amaçlamaktadır. Bu şekilde kefil olan kişi, alacaklı vergi dairesine karşı bir borç altına girmektedir. AATUHK'nın 57'nci maddesine göre, kefiller de tıpkı asıl borçlunun tabi olduğu usullere göre takip edilmektedir. Bu kural itibariyle vergi dairesinin kanuni temsilciye gitmeden önce kefile gitmesi gerekmektedir[467]. Ödedikleri vergiler için ise asıl borçluya rücu hakları bulunmaktadır[468].

E- Türk Vergi Hukukundaki Diğer Vergi Sorumlulukları

Vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin hükümler, sadece VUK ve AATUHK'da değil; ayrıca, özel vergi kanunlarında da yer almaktadır. Esasında çalışmada daha önce ele alınan her sorumluluk türünün çeşitli vergilere ayrı ayrı yansımaları bulunduğu da bir gerçektir. Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğu; gelir ve kurumlar vergisi, damga

---

[465] Farklı bir yaklaşımla: Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:31/05/2010, E.:2008/1480, K.:2010/3415: *"…kefalet sözleşmesinde, kefil, bir başka şahsın yani asıl borçlunun alacaklısına karşı, asıl borcun ödenmesini değil, ödenmemesinden şahsen sorumlu olmayı taahhüt etmektedir. Kefilin borcu asıl borca bağımlı bir borç olup, ancak, yazılı şekilde yapıldığı ve sözleşmede kefilin kefalet ettiği sorumlu olunacak miktarın açıkça yazılı olduğu veya bu miktarın sözleşmeden anlaşılabildiği halde geçerli olacaktır. Yargıtay içtihatları ile de yerleşik hale gelmiş olan bu niteleme karşısında; sözleşmede kefalet miktarının açıkça yazılmadığı veya senetten böyle belirli bir miktarın anlaşılamadığı durumlarda kefalet sözleşmesinin geçerliliğinden söz etmek mümkün değildir. Bu durumun doğal sonucu olarak da kefilin, kefil olduğu miktarı bilmesi veya bilebilecek durumda olması zorunludur."* Ancak AATUHK m.11 kapsamındaki bir kefalet için aynı kararda *"…sözleşmede davacının kefil olduğu borçlar miktar olarak açıkça yazılmamışsa da, söz konusu şirketlerin Maliye Bakanlığı'na olan borçlarının beyan üzerine tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş borçlar olmaları nedeniyle miktar olarak belirlenebilecek oldukları açık olup, davacının miktar yazılmaması nedeniyle sözleşmenin geçersiz olduğu yolundaki iddiaları yerinde bulunmamıştır"* vurgusu yapılmıştır, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 22/03/2020.

[466] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:104.

[467] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:97.

[468] Şenyüz et. al., **Loc. Cit.**

vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi çok çeşitli vergilerin uygulamasında karşımıza çıkan bir sorumluluktur[469]. Bunun gibi genel sorumluluk hallerinin özel kanunlardaki yansıması dışında, bazı vergi kanunlarına özgü farklı sorumluluk halleri de bulunmaktadır. Bu kapsamda, çalışmanın devamında daha önce üzerinde durulmayan sorumluluk halleri incelenecektir.

1- Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Halleri

Katma değer vergisinde sorumluluk kurumu çok fazla tartışmayı beraberinde getirmektedir. Bunlardan bazıları çalışmanın farklı kısımlarında da ele alındığından;[470] burada, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda[471] *"Mükellef ve Vergi Sorumlusu"* başlığı altında yer alan düzenlemeler incelenecektir.

Katma değer vergisi, harcama vergilerinin en modern[472] ve geniş kapsamlı türü olarak kabul edilmektedir. Dolaylı bir harcama (satış) vergisidir. Verginin dolaylı niteliği, nihai tüketicinin, mükellef olmaksızın verginin taşıyıcısı olmasından kaynaklanmaktadır[473]. Çoğu vergiden farklı olan bu yapının karmaşıklığından dolayı KDVK'nın ikinci bölümü mükellef ve vergi sorumlusu ayrılmıştır. Buna göre, verginin mükellefi vergiyi kendi hesabından ödeyen nihai tüketici değil; KDVK'da tek tek sayılan[474] mal teslim eden ve/veya hizmet ifa eden kişilerdir.

---

[469] qv: Taşkın, **Op. Cit.**, passim.

[470] Supra: 2.Bölüm/II.B.2.a.; III.B.; III.C.

[471] 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563 Sayılı ve 02/11/1984 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KDVK' olarak anılacaktır].*

[472] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:405.

[473] Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, p:191.

[474] KDVK'nın 8'inci maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, müzayede satışları yapanlar, PTT ve radyo ve televizyon kurumları, şans ve talih oyunlarını düzenleyenler, GVK uyarınca gayrimenkul sermaye iradını mal ve hakları kiraya verenler, zorunlu mükellef olmadıkları halde talepte bulunanlardır. Ayrıca, KDV'ye tabi bir işlem söz konusu olmamasına rağmen ya da KDV hesaplaması gerekmediği halde, hesaplayıp bunu fatura ve benzerlerinde gösterenler, gösterdikleri kısım için mükellef kabul edilmişlerdir.

Vergi sorumluluğu ise dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarla ilişkide bulunanlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bu statüde sayılanlar, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alanlar ile lisanslı depo işleticileri bakımından söz konusudur[475]. Bu sorumluluk halleri KDVK'nın *"Vergi sorumlusu"* kenar başlıklı 9'uncu maddesinde[476] üç fıkra halinde yer almaktadır[477].

- Dar mükellefiyet halleri[478] ile Hazine ve Maliye Bakanlığınca vergi alacağının emniyet altına alınması gerekli görülen hallerde, KDV'ye tabi işlemlere taraf olanlar[479] verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilirler[480]. Dar mükellefler tarafından, KDV mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetler için, beyan ve ödeme bu hizmeti sunanlar tarafından yapılacaktır[481].

[475] Oktar, **Vergi Hukuku,** p:89.

[476] Maddenin başlığı *"vergi sorumlusu"* olmakla birlikte, bu sorumluluk mükellef olan satıcının, nihai tüketiciden yansıma mekanizması aracılığıyla tahsil ettiği ve sonra beyan edip ödediği vergi ile karıştırılmamalıdır. Çünkü böyle bir işlemde satıcı, vergi sorumlusu değil, asıl mükellef olarak vergilendirme işlemine taraf olmaktadır.

[477] KDV'de tevkifat uygulaması, hizmeti sunanlar veya teslimi yapanlar tarafından değil, bu işleme muhatap olanların kısmen ya da tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyanname verip (2 No'lu KDV beyannamesi) ödemesini konu almaktadır qv: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. Ancak, burada dolaylı vergi olması itibariyle işlemin özü bakımından kaynaktan kesilen bir vergi olmadığı literatürde çok defa tartışılmıştır (Aliefendioğlu, **Op. Cit.**, Passim). Hatta, kullanılan "tevkifat" tabirinin yanlış kullanıldığını savunan görüşler de bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Aydın, **Op. Cit.**, p:104. Aydın'a göre, KDV uygulamasındaki tevkifattan kastedilen, matrahın tamamından ya da bir kısmından indirilecek olan KDV tutarının hesaplanmasıdır (**Ibid**, p:180).

[478] KDVK, m.9/1:*"Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halleri…"*

[479] Taraf olmaktan kasıt, kendine mal teslim edilen ya da hizmet ifa edilen tarafta olmaktır qv: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 28982 Sayılı ve 26/04/2014 Tarihli Resmi Gazete. Ayrıca, madde gerekçesinde, 'işleme taraf olanlar' ibaresinin kimleri kapsadığı belirtilmiştir. Buna göre; mükellef temsilcileri, vekilleri, mükellef adına hareket etmeye yetkili kişiler, kendisine mal teslim edilen ya da yine kendisine hizmet ifa edilen kişilerdir qv: 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, p:327, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 18/05/2020.

[480] Görüldüğü üzere, kapsam sadece dar mükellefler ile sınırlandırılmamış; ayrıca, Bakanlığa başka kişiler için sorumlu tutma yetkisi verilmiştir qv: Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.

[481] KDVK, m.9/1 kapsamında, sorumluluğun belli bir oranla sınırlandırılması söz konusudur (Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:184).

- Fiili ya da kaydi envanter[482] sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun ya da belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ortaya çıkan vergi ziyaı, belgesiz[483] mal bulunduran ve/veya belgesiz hizmet satın alan mükelleften[484] istenir[485].
- Son olarak Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na[486] göre düzenlenen ürün senetlerine ilişkin, ilgili ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu tutulmuştur.

Anılan bu düzenlemeler sayesinde -vergi alacağını korumak ve tahsilata hız kazandırmak amacıyla- vergi ödevi, kanun koyucu tarafından mükellef yerine söz konusu işlemlere taraf olanlara yüklenmiştir[487].

Madde gerekçesinde de 'vergi alacağının emniyeti' vurgusuyla ön plana çıkarılan bu amaç kapsamında sorumluluk halleri, esasen idare tarafından takibin zor olması ve dolayısıyla verginin tarh, tahakkuk ve tahsilatında potansiyel kayıpların olabileceği durumlar için getirilmiştir. Ayrıca, gerekli görülmesi halinde, sorumluluğun genişletilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bakanlık, verilen yetki dahilinde, mükelleften farklı bir kişiyi katma değer vergisinin

---

[482] Fiili ve kaydi envanterin birbirini tamamlayan unsurlar olması bakımından kanun lafzındaki *"ya da"* ibaresine getirilen eleştiri ve öneriler için qv: Aydın, **Op. Cit.**, p:180-181.

[483] KDVK, m.9/2de ise tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk hali vardır (Gerçek, **Loc. Cit.**).

[484] Bu maddenin anılan 2'inci fıkrası Saban'a göre, sorumluluk kurumuyla bağlantılı değildir. Zira, belgesiz mal alım-satımı, mükellefle bağlantılı bir kavramdır. Ayrıntılı bilgi için qv: Saban, **Vergi Hukuku**, p:148 cf: Sarılı, **Türk Vergi Hukuku,** p:118-121.

[485] Ancak, *"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 ziyaı cezası uygulanır. Ancak belgesiz alınan mal ve hizmetleri satanlara, bu satışlarla ilgili olarak, vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin ceza ayrıca alıcılardan aranmaz"* (KDVK, m.9/2).

[486] 5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu, 25730 Sayılı ve 17/02/2005 Tarihli Resmi Gazete.

[487] Aydın, **Op. Cit.**, p:97-98.

ödenmesinden sorumlu tutabilecektir[488]. Ancak, buradaki yetkinin kullanılması makul bir sebebin varlığına bağlıdır; işyerinin sürekli değişmesi ve verginin daha önceki dönemlerde ödenmemiş olması bu yetkinin kullanılması için gösterilecek sebeplere örnek olabilir. Sınır belirlenmemesi halinde yetkinin genişliği tartışmalara neden olabilecektir[489]. Böyle bir sorumluluğun esasında Anayasa'nın 73'üncü maddesi açısından kanunilik ilkesine uygunluğu da ayrı bir tartışma konusu yapılabilir. Nitekim, Aydın'a göre, Bakanlar Kurulu'na (artık Cumhurbaşkanı'na) dahi tanınmayan yetkinin, Bakanlığa tanınması Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir[490].

Katma değer vergisi bakımından nihai tüketiciye mal tesliminde ya da hizmet ifasında bulunan kişi, vergi kesintisi yapmadığı gibi vergi sorumlusu da değildir[491]. Bu kişiler kanunda mükellef olarak sayılmıştır. Kısaca, katma değer vergisi açısından mal teslim eden ya da hizmet ifa eden kişi, VUK'un 11'inci maddesi kapsamındaki vergiyi kesen değil; verginin kanuni mükellefidir. Vergi yükünün kimin üzerinde kalacağı ise makro ve mikro ekonomik faktörlere bağlı yansıma mekanizması ile belirlenecektir[492]. Bu nedenle vergi yüküne nihai olarak katlanan tüketici de verginin mükellefi değildir.

VUK'un 11'inci maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin hükümler, esas olarak dolaysız vergilerde vergiyi kesip ödeyenleri kapsamaktadır. Dolaylı vergiler bu kapsamda değerlendirilmemelidir[493]. Zira, vergi kesilmesi, sadece servet transferi ya da gelirin ödenmesi aşamasında mümkün olmaktadır[494]. Katma değer vergisinin üretimden tüketime yönelen olağan sürecinde

---

[488] 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları p:327, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 18/05/2020.

[489] Bulutoğlu, **Op. Cit.**, p:210.

[490] Aydın, **Op. Cit.**, p:101.

[491] Kumrulu, **Teselsül**, p:420.

[492] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:78.

[493] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:79. Ancak, süreç içerisinde, kapsamın dolaylı vergileri de içine alacak şekilde genişletildiği bazı vergiler unutulmamalıdır (Taşkın, **Op. Cit.**, p:159).

[494] Aliefendioğlu, **Op. Cit.**, p:15. Benzer şekilde Neumark'a göre de, tevkifat usulü objektif bir usul olduğundan, ancak ve ancak muayyen gelir (ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları) kategorilerine uygulanabilir (Neumark, **Gelir Vergisi**, p:48). Ayrıca qv: F.*(Fritz)* Neumark, **Gelir Vergileri Teori ve Pratik,** trans by: M. Orhan Dikmen, İstanbul, Milli Mecmua Basımevi, 1945, p:43 *[Çalışmanın devamında 'Neumark, Gelir Vergileri' olarak anılacaktır].*

teknik anlamda bir vergi kesintisi değil, verginin yansıtılması söz konusu olmaktadır. Bu bakımdan vergi tahsil işlemi ile vergi kesme sorumluluğu farklı kavramlardır. Sürecin son halkasını oluşturan nihai tüketiciler, verginin yükümlüsü olmadığı gibi, verginin yükümlüleri de dar anlamda vergi sorumlusu değildir[495]. Örneğin, ücret için işveren, vergiyi ödenecek ücretten keserken; katma değer vergisinde böyle bir kesinti olmayıp, sadece mal teslim eden ya da hizmet ifa edenin, malı teslim alan veya kendisine hizmet sunulandan yaptığı bir tahsilat söz konusudur. Bu nedenle, katma değer vergisinde sorumluluk bu açıdan değil; üretimden tüketime doğru işleyen olağan ekonomik sürecin aksi yönünde ve esasen vergi güvenliği amacına yönelik olarak ortaya çıkmaktadır[496].

2- Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluk Halleri

Özel tüketim vergisinde memurlara yüklenen çeşitli sorumluluklar daha önce incelenmişti. Ancak, ÖTVK'da memurların sorumluluğu dışında başka sorumluluk halleri de öngörülmüştür.

Özel tüketim vergisinde sorumluluk kurumu, katma değer vergisindeki sorumluluğa benzer şekilde düzenlenmiştir. ÖTVK'nın *"Mükellef ve vergi sorumlusu"* kenar başlıklı 4'üncü maddesinde, vergi alacağının güvence altına alınması için, dar mükellefiyet[497] halinde ve Bakanlıkça gerekli görülen diğer hallerde, vergiye tabi işlemi gerçekleştiren diğer tarafın verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hüküm altına alınmıştır[498]. Ayrıca, tıpkı KDV sorumluluğu gibi, fiili ya da kaydi envanter sırasında kanunda belirtilen malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde, ibraz ödevi kapsamında kanuni süre içinde[499] ilgili belgenin ibrazı bekleneceği; ibrazın gerçekleşmemesi halinde ise malın

---

[495] Saban, **Vergi Hukuku**, p:149.

[496] Oktar, **Vergi Kesenlerin Sorumluluğu**, p:80.

[497] ÖTVK, m.4/2: *"Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri"* tabiri kullanılmıştır.

[498] İşleme taraf olan diğer kişileri verginin ödenmesin sorumlu tutabilme yetkisi ÖTVK'nın 4/2'nci maddesi kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir.

[499] ÖTVK, m. 4/3: *"...belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir..."*

tespit tarihindeki emsal bedel üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, mükellef adına re'sen tarh edileceği belirtilmiştir[500].

ÖTVK'nın konusu içinde hizmetler ve tarım ürünleri yer almadığından buradaki sorumluluk düzenlemesi KDVK'ya göre daha dar kapsamlıdır.

Mezkûr kanunun *"Müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması"* kenar başlıklı 13'üncü maddesinde bazı teselsül hükümleri bulunmaktadır. Buna göre, kanunda sayılan malların[501] tesliminde, ithali gerçekleştirenlerle birlikte ilgili şirketlerin müteselsilen sorumlu olduğu; ayrıca, belirtilen malları teslim alanların, sayılan haller kapsamında[502] vergi ziyaına sebep olmaları durumunda, vergi tarhiyatına ve vergi ziyaı cezasına muhatap alınacakları belirtilmiştir[503].

Kanunda *"tevkifat"* tabiri kullanılmadığı halde, tıpkı KDV Uygulama Tebliği'ndeki[504] gibi, ÖTV Uygulama Tebliği'nde[505] de bu tabir kullanılmıştır. Bu nedenle "vergi kesme"nin, dolayısıyla vergi kesenlerin sorumluluğunun, dolaylı

---

[500] ÖTVK, m. 4/3: *"...Bu tarhiyata vergi ziyaı cezası uygulanır. Ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmaz."*

[501] I, II ve III listeler için ayrı ayrı hükümler getirilmiştir qv: ÖTVK, m.13/1: *"Gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I) sayılı listedeki malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumludur."*

[502] ÖTVK, m.13/2: *"...bu malları daha yüksek tutarda vergiye tâbi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet vermeleri halinde..."*

[503] Ayrıca, aynı maddenin 3'üncü fıkrasında memurlara ilişkin sorumluluk da getirilmiştir. Ancak, bu sorumluluk *"Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu"* başlığında ayrıntılı ele alındığı için mükerrerlikten kaçınmak üzere burada açıklanmamıştır. Nihayet, aynı maddenin son iki fıkrasında da bazı sorumluluk halleri öngörülmüştür: 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununu uyarınca zorunlu olan ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan ÖTV'ye tabi malları bulunduranlar adına -malların tespit tarihinde 11'inci maddedeki kanuni esaslara göre- ÖTV, re'sen tarh edilir ve ek olarak vergi ziyaı cezası uygulanır (m.13/4). Ayrıca, VUK'un mükerrer m.257 uyarınca zorunlu özel etiketi veya işareti olmayan ÖTV'ye tabi malları bulunduranlar adına; her bir tespit için ÖTVK'ya ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların 50 litreyi, (B) cetvelinde yer alan bazı malların 5.000 adedi aşması hâlinde ise müteselsilen sorumlu olmak üzere, bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına; -malların tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden 11'inci maddedeki esaslara göre- ÖTV, re'sen tarh edilir, ayrıca vergi ziyaı cezası uygulanır (m.13/5).

[504] Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 28982 Sayılı ve 26/04/2014 Tarihli Resmi Gazete.

[505] Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, 29286 Sayılı ve 05/03/2015 Tarihli Resmi Gazete.

vergiler için teknik anlamda mümkün olamayacağına yönelik getirilen eleştirilerin tamamı, esasında buradaki sorumluluk için de geçerlidir.

Danıştay bir kararında ÖTV ile vergi kesenlerin sorumluluğunun ayrımına vurgu yapmıştır[506]. Kararda, ÖTVK'nın 1'inci maddesi kapsamında mükellef;[507] 4'üncü maddesi kapsamında sorumluluk;[508] 13'üncü maddesi kapsamında müteselsil sorumluluk;[509] birlikte değerlendirildiğinde, müteselsil sorumluluk hükümlerinin sadece belgesiz alış yaptığı tespit edilen birini kapsamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu davaya konu olan tarhiyatın VUK'un 11'inci maddesi uyarınca vergi kesenlerin sorumluluğuna dayandırıldığı;[510] ancak, bu dayanağın VUK'un 8'inci maddesindeki[511] vergi sorumlusu tanımıyla birlikte incelendiğinde, bir kişinin VUK'un 11'inci madde hükümlerine göre ÖTV sorumluluğu kapsamında müteselsil sorumlu sayılabilmesi için, ÖTVK'nın 4'üncü maddesine göre sorumlu olması ve bu kapsamdaki sorumluluklarını yerine getirmemiş olması gerektiğine hükmedilmiştir. Yani kararda, VUK'un 11/3'üncü maddesinde sayılanların müteselsil sorumluluğun *"sadece vergi sorumlusunun kestiği vergilerle sınırlı olup";* ilgili hükmün ÖTV 4'üncü maddesi haricinde özel tüketim vergisi bakımından uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir[512].

[506] Saban, vergi kesenlerin sorumluluğunun GVK, KVK ve KDVK olarak üçlü ayrımının nedeninde de bu karara atıf yapmıştır (Saban, **Vergi Hukuku**, p:142*/dipnot:146*).

[507] ÖTVK, m.1/1-a.

[508] ÖTVK, m.4/1-a.

[509] ÖTVK, m.13/2.

[510] VUK, m.11/3.

[511] VUK, m.8/2.

[512] Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:16/04/2013, E.:2013/980, K.:2013/1371: *"...Başka bir ifadeyle, üçüncü fıkrada sayılanların müteselsil sorumluluğu sadece vergi sorumlusunun kestiği vergilerle sınırlı olup, söz konusu fıkranın 4760 sayılı Yasanın 4'üncü maddesi dışında özel tüketim vergisi açısından uygulanma olanağı bulunmamaktadır."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 21/03/2020.

3- Dijital Hizmet Vergisinde Sorumluluk Halleri

Dijital hizmet vergisi, 7194 sayılı Kanun[513] ile Türk vergi sistemine dahil olmuş bir vergidir. Bu verginin mükellefi dijital hizmet sağlayıcıları[514] olmakla birlikte, GVK ve KVK kapsamında dar ve tam mükellef ayrımı dijital hizmet vergisi mükellefi olma konusunda herhangi bir etki yaratmamaktadır. Bu bakımdan kanunun 3'üncü maddesi uyarınca dar mükellef olunması halinde, kanun kapsamına giren faaliyetlerin Türkiye'de bulunan iş yeri ya da daimi temsilci aracılığıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesi dahi dijital hizmet vergisi mükellefiyetine etki etmemektedir.

Burada herhangi bir sorumlu kişi spesifik olarak gösterilmemiş olsa da, mezkûr maddenin 2'inci fıkrasında idarece sorumlu tutulabilecek kişiler sayılmıştır. Buna göre, mükellefin dar mükellef olması; yani, Türkiye'de iş yeri, ikametgâh, kanuni merkez ya da iş merkezi olmaması hallerinde, vergi alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olan kişiler ve vergiyi ödemeye aracılık edenler, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilecektir. Kanun lafzında sadece maddi ödev bakımından bir sorumluluk sınırı çizilmiş ve bu sınır da vergi sorumlusu sıfatını anılarak değil; vergisel sorumluluk anlamında geniş çerçeveden değerlendirildiğinde, sorumluluk ifade edecek şekilde belirtilmiştir. Her ne kadar 3'üncü maddenin başlığı *"Mükellef ve vergi sorumlusu"* olsa da, VUK'ta tanımlanan şekli ve maddi ödevleri yapmakla yükümlü olan, dar anlamda bir vergi sorumlusu tanımına yer verilmemiştir.

Tıpkı benzer sorumluluk hallerinde olduğu gibi, Bakanlığa tanınmış bu yetkinin Anayasa'da ön görülen kanunilik ilkesine uygunluğu ayrıca tartışma konusu yapılabilir. Zira, vergilendirme ilişkisinin öznesinin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, nasıl ki mükellefi belirleme yetkisi sadece yasama organındaysa; aynı şekilde, VUK'un 8'inci maddesi kapsamında *"mükellef"* tabirinin,

---

[513] 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30971 Sayılı ve 07/12/2019 Tarihli Resmi Gazete.

[514] Dijital hizmet sağlayıcılarının kimler olduğu kanunda belirtilmiştir. Buna göre, verginin konusuna giren ve 1'inci maddede belirtildiği üzere genel olarak dijital ortamdaki her türlü hizmeti kapsayan işlemleri sunanlar mükellef olarak kabul edilmektedir.

vergi sorumlusunu da kapsadığı dikkate alındığında, kanunilik ilkesi sınırına dahil olması gereken sorumlu kişinin belirlenmesine yönelik kurallar için de bazı vergi kanunlarının sistematiğine yerleşmiş bu yöntemin terk edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Her ne kadar dijital hizmet vergisi özelinde ortaya çıkan ihtiyaca paralel olarak kanunlaşma sürecinin teknoloji hızına yetişmesi zor olsa da; bu durum, vergi hukukunun temel ilkelerinin göz ardı edilmesine neden olmamalıdır. Kamu alacağının güvence altına alınması gerekçesiyle dahi olsa; Bakanlığın, vergi sorumluluğu konusunda yürütme organı yetkisiyle, 'sınırlı olarak' hareket etmesi ideal olandır. Aksi halde, kanunilik ilkesinin ihlali tartışmalarının dijital hizmet vergisi için de ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır.

V- Sorumluluğun Biçimine Göre Değişen Haklar

Vergi sorumlularının veya vergisel sorumluluğu olanların, yüklendikleri ödevler itibariyle bazı haklara da sahip olmaları gerekmektedir. Tesis edilen bir işlemde var olan veya var olma ihtimali olan hataların giderilmesi açısından idareyi veya yargıyı harekete geçirme hakkı bunlar arasında sayılabilir. Bu durum, Akkaya'ya göre, 'yasal idare ilkesi'nin bir gereğidir. Ayrıca, idarenin re'sen düzeltme veya denetleme yetkisinin olduğu bir sistemde sorumlunun, dava açabilecek kişiler arasında sayılmadığı gerekçesiyle bazı haklara sahip olmadığı düşüncesi, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacaktır[515].

Teknik anlamda vergi sorumlusu olmayıp, sadece vergisel sorumluluğu olan kişilerin idareye başvuramayacaklarını; yargıya başvuru için, hak veya menfaat ihlali koşulunun aranacağını ve buna göre hakkın tanınacağını;[516] vergi sorumlusunun ise dava açma, düzeltme talebinde bulunma, takas ve uzlaşmaya başvurma,

[515] Akkaya, **Op. Cit.**, p:205-206.

[516] **Ibid.**

zamanaşımından yararlanma gibi hakların tümüne sahip olduğunu savunan görüşler bulunmaktadır[517].

Mükellef ve sorumlular için çeşitli vergi kanunlarına dağılmış ödevlere ek olarak, VUK'un *"Mükellefin Ödevleri"* başlıklı ikinci kitabında, mükellefin şekli ödevlerine bir bütün olarak ayrıca yer verilmiştir. Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafına yönelik bu kadar geniş kapsamlı ödevlerin varlığına karşın; mükellef haklarının bütün olarak ele alınmamış olması, kanun sistematiğinin eleştirilmesine neden olsa da; bunun temel gerekçesi, kamusal yararın kişisel yarara üstünlüğü kabulüne dayanmaktadır. Bu durum vergi kanunlarında mükellef haklarının yer almadığı anlamına da gelmemektedir. Çeşitli hükümlere yayılmış haklar, dağınık olmakla birlikte, farklı yaklaşımlar çerçevesinde ele alınmıştır[518].

Ancak, vergi sorumlusunun hukuki niteliği bakımından mükelleften ayrıldığı noktada belirsizlik yaratan hükümler, sorumluların haklarını içselleştirebilmelerinin önündeki en büyük engeldir.

A- Yargıya Başvurma (Dava Açma) Hakkı

Mükellefin ödevlerinin ve kısmen de haklarının, vergi kanunlarında hukuki niteliği belirtilmiş ve sınırları çizilmiştir. Ancak, vergi sorumluları için doğrudan bir sınır olmaması nedeniyle bazı haklar bakımından görüş birliği sağlanamamıştır. Dava açma hakkı bunların başında gelmektedir. Bazı görüşler, -VUK'un 8'inci maddesi uyarınca mükellef ibaresinin vergi sorumlusunu da kapsadığından hareketle- sorumlunun, mükellefle aynı haklara sahip olduğunu savunurken; bazı görüşler, -sorumluluğun bağımlılığından hareketle- vergi borcunun tahsilinden sonra sorumluluğun ortadan kalkacağını, bu yüzden de dava açma hakkının ancak mükellefte olabileceğini savunmaktadır.

[517] Kızılot et. al., **Op. Cit.**, p:79.

[518] Oktar, Tunç, **Zor Durum**, p:28.

Vergi sorumlularının ya da sorumluluğu olanların dava açma haklarının olup olmadığı konusunun irdelenmesi için bu kişiler öncelikle dava yetenekleri[519] yönünden değerlendirilmelilerdir. İYUK'un 31'inci maddesinde vergi ihtilaflarının çözümünde HMK ve VUK'a başvurulacağı[520] ve ehliyetle ilgili konularda ise[521] HMK hükümlerinin geçerli olacağı belirtilmiştir[522]. HMK'nın 50 ve 51'inci maddelerinde ise -dava ehliyeti için bu kez de TMK'daki hak ve fiil ehliyetlerine atıf yapılarak- taraf ehliyetinin, medeni haklardan yararlanma ehliyetine göre; dava ehliyetinin ise, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirleneceği düzenlenmiştir.

O halde vergi hukukundan doğan uyuşmazlıklarda dava ehliyeti, öncelikle VUK usullerine tabidir. Kimlerin dava açabileceğinin düzenlendiği 377'nci maddede sayılmayanların doğrudan dava ehliyetini haiz olmadıkları düşünülmemelidir. Zira bu maddede sayılmamış olmak, mükellef ya da sorumlu olmasa da vergilendirme işlemi dolayısıyla menfaati ihlal edilenlerin İYUK'un 2'inci maddesine dayanarak dava açmalarına engel teşkil etmemektedir[523]. Ancak, her menfaat ihlali iddiasında

---

[519] Dava yeteneği, kullanımında birlik olmamakla birlikte, hem taraf ehliyetini ve sıfatını, hem de dava ehliyetini içeren bir üst başlık olarak kabul edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için qv: Akkaya, **Op. Cit.**, p:190. Ayrıca, vergi uyuşmazlıklarında dava ve taraf ehliyetleri hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Atiye Merve Işık, **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

[520] İYUK, m.31/2: *"Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır"*. Maddede geçen Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 12/01/2011 tarihinde 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 450'nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamda İYUK'ta adı geçen bu kanun yerine 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun ilgili hükümleri esas alınmaktadır.

[521] İYUK, m.31/1: *"Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda;…ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması … Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır…"*

[522] İYUK'un, HMK ve VUK'a atıf yaparak daha komplike bir usul ağı yaratmasının temelinde, vergi hukuku için idare hukukuna özgü temel bir usul kodu olmaması bulunmaktadır. Zira, idari yargının içinde yer alan vergi yargısı için bu kodifikasyon VUK sayesinde tamamlanmıştır (Akkaya, **Op. Cit.**, p:193). Ayrıca, Akkaya'ya göre bahsi geçen bu hükümler çerçevesinde medeni hukuka ilişkin hükümlerin birebir vergi yargısında da kabul gördüğü düşünülmemelidir. Nitekim, idari yargıda (dolayısıyla vergi yargısında), dava açan taraf, medeni hukuktaki gibi eşit olan bir başkası değil, üstün niteliği itibariyle işlem tesis eden idare olduğu için, kamu hukuku kurallarına tabi bir dava ehliyeti söz konusudur. Bu kapsamda davacı olmak için medeni hukuk ehliyetleri yeterli olsa da; davalı olabilmek için ayrıca İYUK'un 14/4.f maddesi kapsamında arada bir husumetin varlığı da gerekmektedir (**Ibid.**, p:191).

[523] Danıştay, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi:07/02/2012, E.:2009/1, K.:2012/2: *"…Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un 377'nci maddesinde mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabileceklerinin belirtilmiş olması mükellef ya da sorumlu olmayan, fakat vergilendirmeyle ilgili bir idari işlem nedeniyle hak veya menfaatinin ihlal edildiğini iddia eden ilgililerin, 2577 sayılı Kanun'un*

bulunanın bu ehliyeti haiz olacağı da kesin değildir. Danıştay'ın bu konuya yaklaşımı, idari işlemlerde istikrarsızlığa yol açılmasını engellemek amacıyla, münferit koşulların göz önünde bulundurularak yargı mercilerince takdir edilmesinden yanadır[524]. Örneğin, Danıştay'ın bir kararında, derneklerin kanunda belirtilen organlara sahip olmalarıyla objektif dava ehliyetini haiz oldukları; ancak, subjektif dava ehliyeti için her uyuşmazlık özelinde ayrıca değerlendirilme yapılması gerektiği vurgulanmıştır[525].

İYUK ile bu tartışma farklı bir boyuta taşınmıştı. Zira, İYUK'un 63'üncü maddesi,[526] VUK'un bazı maddelerini açıkça kaldırınca, Yiğit'e göre, VUK'un 377'nci maddesinin geçerlilik alanı da ortadan kalmıştır. Bu kapsamda İYUK'un VUK'a göre sonraki ve yargılamaya ilişkin 'özel kanun' olması nedeniyle, yargıda çözülecek uyuşmazlıklar için İYUK'un hükümlerinin esas alınması gerekmektedir. İYUK'un ilgili hükümlerine bakıldığında ise, tam yargı davasının açılması için kişinin hakkının ihlal edilmesini yeterli bulan 13'üncü madde ve iptal davasının açılması için kişinin menfaatinin ihlal edilmesini yeterli bulan 2'nci madde itibariyle, vergi sorumlularının da dava ehliyetini haiz oldukları kabul edilmelidir[527].

Diğer ehliyet türlerinden farklı olarak, vergi hukukunda kendine özgü kuralları olan vergi ehliyeti kavramı; vergilerin, mükellefin kanuni ehliyetine göre değil, mali gücüne göre alınması ilkesine dayanmaktadır. Bu yüzden, objektif dava ehliyeti[528]

2'nci maddesine göre iptal veya tam yargı davası açmalarına engel oluşturmamaktadır." (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/Arama, 11/04/2021.

[524] Danıştay, 6. Daire, Karar Tarihi: 24/12/2020, E.:2020/10431, K.:2020/13607: *"Davacı ile dava konusu ettiği işlem arasında bulunması gereken menfaat bağının bulunup bulunmadığı, her bir davada iptal davasının yukarıda açıklanan özellikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yargı mercilerince takdir edilmektedir. Bu değerlendirme yapılırken iptal davasının objektif niteliği nedeniyle dava açma imkanını makul olmayan ölçüde sınırlandıran bir yaklaşımdan kaçınılması gerektiği gibi herkesin makul bir menfaat bağı bulunmaksızın her istediği idari işleme karşı dava açabilmesine imkan tanıyacak ve bu nedenle idarenin işlemlerinde ve işleyişinde istikrarsızlığa neden olacak bir yaklaşımdan da kaçınılması gerekmektedir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[525] Danıştay, 8. Daire, Karar Tarihi:03/10/2013, E.:2010/7144, K.:2013/6893, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[526] İYUK, m.63: *"Vergi Usul Kanununun Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412 nci madde hükümleri, bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar."*

[527] Yiğit, **Op. Cit.**, p:141. Farklı olarak, Akkaya'ya göre, özel bir kanun olan VUK'ta ayrıca belirtilen işlemlerin özel kural-genel kural ayrımı kapsamında VUK'a tabi olmaları gerekmektedir (Akkaya, **Op. Cit.**, p:193).

[528] Objektif dava ehliyeti, medeni hukukta aranan dava açma şartlarını taşımak anlamına gelmektedir. Örneğin, tüzel kişiler, yetkili organlarını oluşturdukları anda fiil ehliyetine sahip oldukları gibi objektif

açısından tüzel kişiliği olmayan bir cemaat, hak ehliyetini haiz olmaksızın vergi ehliyetinin bulunması nedeniyle, mükellef veya sorumlu olabileceğinden ve kendisine vergi cezası da kesilebileceğinden; bu statüleri, onlara vergi yargısına has objektif dava ehliyeti kazandırmaktadır. Aynı durum, fiil ehliyeti olmamasına karşın, vergi ehliyeti olan küçük ve kısıtlılar için de geçerlidir[529].

Subjektif dava ehliyeti[530] için VUK'un 8'inci maddesindeki mükellef tabirinin sorumluyu da kapsamasına dayanılarak, sorumlu açısından da dava ehliyetinin varlığı kabul edilmektedir[531]. Bu yüzden, VUK'un 377'nci maddesinde[532] kimlerin dava açabileceği açıkça belirtildiği için bu kişilerin menfaatlerinin ihlal edilip edilmediğinin araştırılmasına gerek olmadığına yönelik mutlak bir değerlendirme yapılması mümkün değildir. Örneğin, Danıştay, dava ehliyetini haiz olan bir tüzel kişiliğin açtığı davada, bu tüzel kişiliğin menfaati ihlal edilen taraf olmadığı gerekçesiyle, ehliyetsizlik yönünden davanın reddine hükmedilmesi gerektiğini belirtmiştir[533]. Nitekim,

---

dava açma ehliyetine de sahip olurlar. Ayrıntılı bilgi için qv: Mehmet Altundiş, "İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:69, 2007, p:347 ve 349. Ayrıca, Danıştay, 6. Daire, Karar Tarihi:24/12/2020, E.:2020/10431, K.:2020/13607 *"İdari yargılama hukukunda, iptal davaları için aranan ehliyet koşulu; objektif dava ehliyeti olarak adlandırılan kişinin dava açma yeteneğinin yanında sübjektif dava ehliyeti olarak adlandırılan dava açacak kişi ile davaya konu edilecek idari işlem arasında bir menfaat bağı bulunmasını da içerecek şekilde anlaşılmaktadır."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[529] Akkaya, **Op. Cit.**, p:194.

[530] Subjektif dava ehliyeti, medeni hukukta dava açma ehliyeti şartlarından farklı olarak, idare hukukunda da aranan şartları taşımak anlamına gelmektedir. Örneğin, menfaati ihlal edilen kişiler bu ehliyeti haizdir qv: Altundiş, **Op. Cit.**, p:350.

[531] VUK, m.8/4: *"Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."*

[532] VUK, m.377:*"Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler…"*

[533] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 27/02/2004, E.:2003/363, K.:2004/27: *"…davaların hem objektif hem de sübjektif ehliyet koşulunu haiz gerçek veya tüzel kişiler tarafından açılması gerekir. Davanın görülebilmesinin ön koşullarından biri olan ehliyet kavramı, dava açanın hem genel olarak dava açma ehliyetine sahip olmasını hem de davanın konusunu oluşturan işlem ile hukuken korunması gereken bir menfaat bağının bulunmasını gerektirmektedir. Olayda … adına tescilli beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle anılan şahıs adına yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle davacı şirket tarafından dava açılmış ise de, tesis edilen idari işlem davacı şirketin menfaatini etkileyecek nitelikte olmadığından, bu idari işlemin iptalinde davacı şirketin menfaati bulunmamaktadır. Bu nedenle, limited şirket tarafından açılan davanın ehliyetsizlik sebebiyle reddi gerekirken, bu husus dikkate alınmadan verilen ısrar kararında isabet görülmemiştir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, subjektif dava ehliyetinin varlığının kabulü için davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması bir zorunluluktur[534].

VUK'un 121'nci maddesinde[535] yer alan, aleyhine düzeltme yapılanların buna karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarının saklı olduğu hükmü, menfaat ihlalinin adi yasal karinesi olarak, vergi kanunlarında yer alan tek hüküm olmasıyla dikkat çekmektedir. Buna göre, menfaat ihlalinin ayrıca ispatına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bunun dışında ise menfaat ihlali iddiası her durumda ispata muhtaçtır.

Menfaatin ihlali kavramının vergi ödevlisi olarak anılan çatı kavrama kadar genişletilmesi mümkündür. Ancak, vergi yüklenicisinin dava yeteneğinin olduğu bazı görüşler tarafından kabul edilmemektedir[536].

Vergi sorumluları bakımından ise sorumlu sıfatları dolayısıyla yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalar için, Danıştay dava ehliyetinin varlığını kabul etmektedir. Buna rağmen, subjektif dava ehliyeti söz konusu olduğunda asıl sorun, vergi sorumlusunun sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere karşı açtığı davalarda ortaya çıkmaktadır. Çünkü Danıştay, aynı vergi borcuna ilişkin olarak mükellefin zaten böyle bir dava ehliyeti olduğu için, aynı borca ilişkin farklı dava ehliyetlerinin pratikte karışıklığa ve haksızlığa neden olacağı yönünde birçok karar vermiştir[537]. Ancak, VUK'un 8'inci maddesine dayanarak, VUK'un *"Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar"* kenar başlıklı 377'inci maddesinde geçen 'mükellef' ibaresi kapsamında sorumluların dava açabileceğine yönelik olarak, aksi yönde verdiği

---

[534] Danıştay, 6. Daire, Karar Tarihi: 13/11/2020, E.:2016/8683, K.:2020/10889: *"Danıştayın istikrar kazanmış kararlarına göre davacının subjektif dava açma ehliyetinin bulunduğunun kabulü için idari işlemin davacının meşru, kişisel ve güncel bir menfaatini ihlal etmesi gerekmektedir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[535] VUK, m.121: *"İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur."*

[536] Ahmet Kumrulu, "Vergi Yargısında Sorunlar", **6. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, Şafak Matbaacılık (Ankara), p:131 *[Çalışmanın devamında 'Kumrulu, Vergi Yargısı' olarak anılacaktır].*

[537] qv: Yiğit, **Op. Cit.**, p:140. Ayrıca, sorumlunun hak ve ödevlerinin maddi ve şekli yükümlülükle sınırlı olması dolayısıyla ayrı bir statüde olan dava açma ehliyetinin bu sınırın dışında yer aldığı görüşü de doktrinde yer almaktadır (**Ibid.**).

kararlar da mevcuttur[538]. Zira, vergi sorumlularının hakları konusunda kanunda herhangi bir tanımlama yer almasa da; 8'inci maddedeki mükellef ibaresinin vergi sorumluları da kapsadığı hükmünden yola çıkılarak, doktrinde mükelleflere ait hakların da aynı şekilde değerlendirildiği görülmektedir[539]. Gerçek'e göre bu görüş AATUHK'nın 3'üncü maddesi ile doğrulanmaktadır[540]. Nitekim, borçlu tanımında vergi sorumlusunun ayrıca belirtilmesi, mezkûr kanun kapsamında mükellef ile sorumlunun; dava açma, uzlaşma ve terkin gibi haller bakımından aynı haklara sahip olduğu şeklinde yorumlanabilecektir[541].

Şu halde dava açma hakkı ikili bir yaklaşımla değerlendirildiğinde; vergi sorumlusu, -'sorumlu' sıfatına ilişkin olarak kesilen cezalar itibariyle- VUK'un 377'nci maddesi kapsamında subjektif dava ehliyetini haiz olduğundan, dava

---

[538] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:12/10/2011, E.:2011/390, K.:2011/583: *"…vergi davalarında dava açma ehliyetinin, Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır. Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen hükümlerine göre davacının, tevkif ederek ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergiye karşı dava açma yetkisi bulunduğundan,…"* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/02/2021. Daha eski tarihli kararlara ilişkin ayrıntılı bilgi için qv: Akkaya, **Op. Cit.**, p:196-197. Ayrıca, vergi sorumlusuna VUK'un 377'nci maddesinde yer almadığı gerekçesiyle dava açma hakkı tanımamanın, sorumluların adli yargıya yönelmesine neden olacağını savunan görüşler de vardır qv: Işık, **Op. Cit.**, p:215.

[539] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:83. Akkaya'ya göre, VUK m.377'de ki "mükellef" ibaresi vergi sorumlularını da içine alacak şekilde genişlemektedir (Akkaya, **Op. Cit.**, p:192). Ayrıca, Danıştay'ın bu yönde verdiği bir karar da bulunmaktadır; Danıştay, İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi: 07/02/2012, E.:2009/1, K.:2012/2: *"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri söylenerek, tarh ve tarhı da içeren tahakkuk işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkisinin mükelleflere ait olduğu vurgulanmıştır. Aynı Kanun'un 8'inci maddesinde de, mükellef, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek ve tüzel kişi olarak tanımlandıktan sonra; mükellef tabirinin, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanan, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir. Bu iki düzenleme, bize, verginin mükellefi ve vergiyi kaynakta kesip vergi dairesine ödemek durumunda olan sorumlular dışındaki kişi ve kuruluşların, mükellefi veya sorumlusu olmadıkları vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkilerinin olmadığını göstermektedir."* (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/Arama, 11/04/2021.

[540] AATUHK, m.3: "*Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini,…, ifade eder.*"

[541] Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:165.

açabilecektir. Buna karşın, örneğin, VUK'un 11'inci maddesindeki sorumluluğa ait ödevlerin tam olarak yerine getirilmesinden sonra bu ödevlere ilişkin dava açma hakkı da sona erecektir[542]. Burada hatalı ya da fazla bir vergi kesme işlemi olsa dahi, davayı açabilecek olan kişi sorumlu değil; malvarlığı itibariyle zarar görmüş olan ve tevkifata tabi tutulan mükellefin kendisidir[543]. Buradaki kişinin hakka sahip olması, vergi yükünü taşıyan, yani malvarlığından vergiyi ödeyen kişi olmasından değil, mükellef olmasından ileri gelmektedir. Danıştay, mükellef olmayanların vergi yükünü taşımaları halinde dahi, doğrudan dava açma hakkına sahip olmadıklarını bir kararında *"...yansıyan vergilerde vergi yükü üzerinde kalan ancak verginin mükellefi olmayan kimseler, söz konusu verginin tahakkukuna dava açamayacaklarından..."* ifadesi ile vurgulamıştır[544]. Vergi davalarının kural olarak iptal davası olması ile bu

[542] Danıştay'ın, vergi kesen sorumluluğu kapsamında bir anonim şirketin temyiz başvurusunu, süresi içinde başvurulmadığı gerekçesiyle bozduğu bir kararın karşı oyunda, süreden önce dava ehliyetinin yokluğu değerlendirilmiş ve ödevleri yerine getirmediği gerekçesiyle vergi sorumlusunun tarhiyata muhatap tutulduğu hallerde sorumlunun dava ehliyeti bulunmasına karşın bunun dışındaki durumlarda bu ehliyetinin bulunmadığı ayrıntılı olarak ifade edilmiştir qv: Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:24/05/2011, E.:2011/2014, K.:2011/4464: *"Vergi Usul Kanunu'nun 8 nci maddesinde tanımlanan şekliyle vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Türk Vergi Sisteminde vergi mükellefi ile hukuki veya iktisadi bir ilişki içine giren gerçek veya tüzel kişinin yani vergi sorumlusunun, mükellefe ödeme yaparken ödenecek tutardan bir kısmını vergi olarak kesip vergi dairesine yatırma sorumluluğu bulunmaktadır. Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, vergilendirmeye ilişkin işlemin belgeye bağlanması, kesintilerin muhtasar beyanname ile beyanı ve verginin vergi dairesine ödenmesi gibi ödevleri yerine getirirler. Dolayısıyla vergi kesenlerin sorumluluğu, asıl mükelleften keserek vergi dairelerine yatırmaları gereken vergileri kesip yatırmamaları veya kesmemeleri halinde yatırılmayan veya kesilmeyen vergiyle ilgili bir sorumluluk olup, yerine getirilmeyen ödevler nedeniyle tarhiyat vergi sorumlusu adına yapılmakta ve bu halde dava açma hakları bulunmaktadır. Ancak, vergi sorumlusu tarafından asıl mükellefe yapılan ödeme sırasında, fazla vergi kesilmesi halinde, sorumlunun kendi mal varlığında değil asıl mükellefin mal varlığında bir azalma söz konusu olduğundan menfaatinin ihlal edildiğinden söz edilerek dava açma ehliyetinin bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Bu durumda, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca çalışanlarının ücretlerinden yasada öngörülen oranda vergiyi keserek, muhtasar beyanname ile beyan edip, ödeyen davacı şirketin, fazla ödenen bu vergi nedeniyle mal varlığında bir azalma oluşmadığından ihtirazi kayıtla verilen ilgili dönem muhtasar beyannamesi üzerinden fazla tahakkuk ettiren verginin iadesi istemiyle açılan davada dava açma ehliyeti bulunmamaktadır."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[543] Erginay, **Vergi Hukuku**, p:70; Mehmet Yüce, **Vergi Yargılama Hukuku**, 6.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, p:174.

[544] Katma değer vergisi gibi kanun koyucunun iradesine uygun olarak nihai tüketiciye yansıtılan vergilerde, vergi yükünü taşıyan kişilerin dava ehliyetlerinin varlığı tartışmalı bir konudur. Danıştay'ın farklı daire ve kurullarınca incelenen aynı somut maddi olaydaki vergi dava ehliyetinin varlığına ilişkin farklı yönde verilen kararlar, doktrinde sağlanamayan görüş birliğinin içtihatlar bakımından da geçerli olduğunu göstermektedir. Örneğin, Danıştay'ın 7. Dairesi (E:2003/501, K:2003/4809), dolaylı bir vergi olan katma değer vergisinin mükellefinin, vergiye nihai olarak katlanmak durumunda kalan kimseler değil; onlara mal teslim eden veya hizmet ifasında bulunan kimseler olduğu gerekçesiyle, tahakkuka karşı dava açma yetkisinin verginin mükellefine ait olduğunu; dolayısıyla vergiye nihai olarak katlanan

davaların hukuk düzenini koruma hedefinin bulunması ve kanunda engelleyici bir hüküm yer almaması nedeniyle vergi sorumlularının bu tür davalarda taraf ehliyetine sahip olduğu kabul edilmektedir[545].

Vergi sorumlusunun dava ehliyetinin araştırılmasında uzlaşılamayan bir diğer durum, dava sonucunda karardan yarar sağlayacak kişinin davacının kendisi olması gerektiği yönündeki inanıştır. Örneğin, iptal davası niteliğindeki bir vergi davasında dava edilen işlemin iptali sonucunda kime iade yapılacağı, dava açanın kimliğinden bağımsız olarak belirlenir[546]. Bu bakımdan sorumlu ya da mükellefin dava açmış olması iadeyi alacak olanın kimliğinin belirlenmesinde rol oynamamaktadır.

---

kişinin dava açma ehliyeti bulunmadığı yönünde karar vermiştir. Davacının temyiz istemi üzerine Danıştay'ın 4. Dairesi (E:2006/1802, K:2008/472), katma değer vergisinin yansıtılabilir bir vergi türü olması ve bu özelliği nedeniyle asıl vergi yükünün bu vergiyi ödeyen ve indirim hakkı olmadığı için söz konusu vergi yükü üzerinde kalan davacının, malvarlığında meydana gelen azalma nedeniyle menfaatinin etkilendiği, sadece vergiyi tahsil edip vergi dairesine yatıran kişinin dava açma ehliyetinin bulup vergiyi fiilen ödeyenin vergi ile ilgisinin bulunmadığını kabul etmenin mükellefiyet kavramı ile bağdaşmayacağı yönünde karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise (E:2010/314, K:2010/476): *"...tahakkuka karşı açılan davaların; Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesinde değinilen, vergi mükellefi ve sorumlularınca açılabilen ve tahakkuk ettirilen verginin tahakkuktan tamamen veya kısmen silinmesini sağlayan vergi davalarından olduğu, Katma Değer Vergisi Kanunun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde katma değer vergisi mükellefinin, mal teslim eden ve hizmet ifasında bulunanlar olduğu kurala bağlanmışsa da bu verginin yansıma özelliği nedeniyle vergi yükünün, nihai tüketici üzerinde kaldığı, ihaleye katılarak taşınmaz satın alan davacı, mevzuat ve şartname gereğince, satış bedeli üzerinden katma değer vergisi ödemek zorunda kaldığından, mamelekinde meydana gelen azalmanın menfaatini etkilediği, idari yargılamada davacı yönünden sübjektif bir koşul olan menfaat ilgisi kavramı, tahakkuka karşı açılan davalarda tahakkukla davacı arasında kurulabilen ilişkiyi ifade ettiğinden, ihale makamı tarafından yapılan kapalı teklif usulü ihalede davacıya taşınmaz teslimi nedeniyle tahsil edilen katma değer vergisi tahakkukuna karşı sadece, malı teslim eden ihale makamının dava açma ehliyeti bulunduğunun kabul edilmesinin mükellefiyet kavramıyla bağdaşmayacağı, Başbakanlık Arsa Ofisi Genel Müdürlüğünden taşınmaz satın alan davacının, satış bedeli üzerinden ödemek zorunda kaldığı vergiye karşı açtığı davada ehliyetinin bulunduğu"* gerekçesiyle kararı bozmuştur. Daha sonra Vergi İdaresi tarafından, vergi mahkemesinin, Danıştay 7. Dairesince verilen bozma kararına uyarak verdiği kararında; Danıştay 4. Dairesi'nin daha sonra verdiği bozma kararına uymayarak ısrar ettiği; verginin mükellefi olmayan ve vergiye nihai olarak katlanan davacının dava ehliyeti bulunmadığı ileri sürülerek kararın düzeltilmesi isteminin üzerine Vergi Dava Daireleri Kurulu şu kararı vermiştir: *"...yansıyan vergilerde vergi yükü üzerinde kalan ancak verginin mükellefi olmayan kimseler, söz konusu verginin tahakkukuna dava açamayacaklarından, davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi kararına davacı tarafından yöneltilen temyiz isteminin, bozmaya uyulmasıyla idare lehine doğan usuli kazanılmış hak gözetilmeden yeniden bozulması üzerine verilen ısrar kararında, ısrar hükmü yönünden hukuka aykırılık görülmemiştir..."* Oyçokluğu ile verilen kararın karşı oyunda ise vergi yükünü taşıyan tarafın mükellef olmasa dahi menfaati ihlal edildiği için dava açma ehliyetini haiz olduğu savunulmuştur qv: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:12/10/2011, E.:2011/236, K.:2011/582, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[545] Akkaya, **Op. Cit.**, p:205.

[546] **Ibid.**, p:198.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından, davanın temsilci adına değil, temsil edilen adına açılması ve takibin de bu temsilci ya da vekil olarak avukatı tarafından yapılması halinde, kanuni temsilciye sonradan bir kusur yüklenilmesi engellenmiş olacaktır. Bu durumda kanuni temsilci bir davayı kendi adına açmasa dahi, temsil ettiği kişi için açtığı davada bizzat etkin bir rol oynayabilmektedir[547]. Bunun dışında kanuni temsilcilerin, yerine getirmekle yükümlü oldukları ödevler konusunda kendi adlarına dava açabilmeleri için öncelikle VUK'un 10'uncu maddesi veya AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesine dayanılarak kendilerine bir idari işlem tesis edilmiş olması gerekmektedir[548].

Kanuni temsilcinin dava açma hakkı Uyuşmazlık Mahkemesi'nin kararlarına da konu olmuştur[549]. Örneğin Danıştay, dava açma hakkının kanuni temsilcide olduğu ve tüzel kişi adına bu hakkı başkası kullandığında davanın ehliyetsizlik yönünden reddi gerektiğine hükmetmiştir[550]. Birden fazla kanuni temsilcinin ortak dilekçeyle dava açması da mümkündür. Hak ve menfaatte iştirak bulunması şartıyla, aynı hukuka aykırılık sebebine dayananlar ya da aynı sebebe dayanılarak haklarında idari işlem tesis edilenler, ortaklaşa hazırlayacakları tek bir dilekçe ile İYUK'un 5'inci maddesine dayanarak dava açabilirler[551].

Kanuni temsilci bakımından tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklarda ise temsil yetkisinin devredilmemesi halinde, tüm ortakların sorumluluğu söz konusudur.

---

[547] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:227.

[548] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:144.

[549] Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:06/06/2011, E.:2011/64, K.:2011/127: *"…İSTANBUL 8. İDARE MAHKEMESİ: 21.12.2009 gün E:2009/1865, K:2009/2188 sayı ile;…başvuru, bizzat kanuni temsilci veya avukat tarafından sulh ceza mahkemesine verilecek bir dilekçe ile yapılacağı…"* ayrıca qv: Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:04/07/2011, E.:2011/45, K.:2011/156; Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:04/05/2009, E.:2008/424, K.:2009/118, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

[550] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:29/11/2002, E.:2002/361, K.:2002/444: *"Ticaret Sicil Memurluğunca verilen bilgiler karşısında, şirketi temsile yetkisi bulunmayan … tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

[551] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:193.

Bu kapsamda ortaklardan her birinin dava açma ehliyete sahip olduğu kabul edilmektedir[552].

Sadece kanuni temsilciler ve vergi kesenler değil, aynı zamanda vergisel sorumluluğu olan diğer kişiler için de aynı kurallar geçerlidir. Örneğin, YMM ve SMMM'lerin dava ehliyetlerinin varlığına dair VUK'ta herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte; İYUK kapsamında menfaatlerinin ihlal edilip edilmediği araştırılacak olup, ancak ihlal halinde dava ehliyetlerinin varlığı kabul edilecektir[553].

Vergi cezaları bakımından ise dava açma hakkı, mükellefe veya sorumluya, sorumlu sıfatından dolayı değil; VUK'un 377'nci maddesi kapsamında 'kendisine vergi cezası kesilen kişi' sıfatıyla tanınan bir hak olduğundan, ceza kesilen bu kişinin diğer sıfatlarından bağımsız olarak dava ehliyeti mevcuttur.

Görüldüğü üzere, kanuni temsilciler için olmasa da, vergi kesmekle sorumlu olanların dava açma ehliyeti konusunda ne doktrinde görüş birliği; ne de Danıştay'da içtihat birliği sağlanmıştır. Bu bakımından farklı yönde verilen kararların içtihadı birleştirme kararı kapsamında ele alınması veya dava ehliyeti bakımından farklı kanunlara yayılmış olan bu kuralların kanun koyucu tarafından uyumlaştırıcı bir düzenlemeye konu edilmesi gerekmektedir.

---

[552] Danıştay, 9. Daire, Karar Tarihi:05/11/1997, E.: 1996/6261, K.:1997/3372: *"…aksine bir anlaşma bulunmadıkça ortakların birlikte veya bir mümessil vasıtasıyla yaptıkları muamelelerden doğan borçlardan müteselsilen sorumlu oldukları hükmü yer almaktadır… adi ortaklığın katma değer vergisi borçlarından dolayı ortakları, müteselsilen sorumlu tutulduğundan, ortaklık adına yapılan tarhiyata karşı ortaklardan birisinin, müteselsil sorumluluğu gereği vergi mahkemesinde tek başına dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu itibarla adi ortaklık adına düzenlenen ödeme emrine karşı ortaklardan biri olan yükümlü tarafından açılan davanın esastan incelenmesi gerekirken, vergi mahkemesince ehliyet yönünden reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir…"* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/05/2020.

[553] Akkaya, **Op. Cit.**, p:196. Ancak, bu konuda da Danıştay'ın meslek mensuplarını vergi sorumlusu gibi kabul ettiği farklı kararları da mevcuttur: *"Vergi sorumlusu tanımına tam olarak uygun olmamakla birlikte … mali müşavirlerin de vergi sorumlusu olduğunun kabulü gerekmektedir. Dolayısıyla 213 sayılı Kanun'un 8. maddesi uyarınca bu Kanun'da yer alan mükelleflere ilişkin hükümlerin ve bu kapsamda anılan Kanun'un 116. ve devamında yer alan maddelerin vergi sorumlusu sıfatına sahip mali müşavir olan davacı hakkında da uygulanacağı açıktır."* Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2020/1111, K.:2020/1270, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/05/2020.

B- İdareye Başvurma Hakkı

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü için esas olarak yargı mercilerine başvurulmakla birlikte; kişiler, yargı yoluna gitmeksizin doğrudan idareye de başvurma hakkına da sahiplerdir. 'İdari çözüm yolları' olarak anılan bu yapıda, vergi hatalarında düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim, izaha davet ve kanun yolundan vazgeçme kurumları yer almaktadır[554].

1- Düzeltme Talebinde Bulunma Hakkı

Vergi hatalarında düzeltmeye ilişkin hükümler, VUK'un "*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*" başlıklı 116 ila 126'ncı maddelerinde yer almaktadır. Bu kapsamda kişiler, kanunda sayılan vergi hatalarının varlığı halinde idareye başvuru haklarını kullanarak, var olduğunu düşündükleri hataların düzeltilmesini talep edebilmektelerdir. Dava açma hakkının aksine bu hak, yargıya değil; idareye karşı ileri sürülmektedir ve bu nedenle literatürde 'barışçıl çözüm yolu' olarak da anılmaktadır[555].

Vergi hatalarında düzeltme talep etme hakkı; hata olduğu iddia edilen her konuda değil, kanunun saydığı durumlardan birinin varlığı halinde ileri sürülebilecek bir haktır. Bu yüzden, vergi sorumlusunun böyle bir talepte bulunabilmesi için kanunda sayılan vergi hatalarından birinin varlığı gerekmektedir. VUK'un 116'ncı maddesine göre: *"Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır".* Eksik veya fazla istenecek ya da alınacak vergi için muhatap olacak kişiler arasında vergi sorumlusu bulunup bulunmadığı tartışmalı bir konudur. Zira, sadece şekli ödev yükümlülüğü olup, mükellef yerine birtakım vergisel ödevleri yerine getirme sorumluluğu olan kişiler için bu talep hakkının varlığı, her zaman yeterince açık olmamaktadır. Subjektif dava ehliyetinin sorumlu için kabul edildiği bir durumda, düzeltme talebi hakkının varlığı da kabul edilebilecektir. Çünkü burada vergi hatası nedeniyle kimin malvarlığının etkileneceğinden ziyade, bu hatanın sonuçları itibariyle bir değerlendirme yapılması, düzeltme kurumunun hukuki niteliğine daha uygun

[554] Ayrıntılı bilgi için qv: Oktar, **Vergi Hukuku**, p:476.

[555] **Ibid.**, p:484.

olarak kabul edilmektedir. Düzeltme talebinde bulunabilecek kişiler[556] açısından bakıldığında, kanun koyucunun iradesinin öncelikle var olan hatanın düzeltilmesinden yana olduğu; bu düzeltmeyi talep edecek kişinin kim olduğu fark etmeksizin, re'sen dahi yapılabileceği yönündeki kanun hükmünden anlaşılmaktadır[557].

VUK'un 119'uncu maddesinde vergi hatalarını ortaya çıkarabilecek kişilerden birinin mükellef olarak sayılması dolayısıyla -dava açma hakkında olduğu gibi- VUK'un 8'inci madde hükmü uyarınca mükellef tabirinin sorumluyu da kapsaması bakımından düzeltme talebi hakkının sorumluya da tanınacağı kabul edilmektedir[558]. Ancak, vergisel sorumluluğu bulunanların kendilerine herhangi bir vergisel işlem tesis edilmeden böyle bir talepte bulunamayacakları da doktrindeki bir başka tartışmadır[559]. Fakat burada önemli olan, mevcut 'hatanın' düzeltilmesi olduğundan; sorumlunun da bu hakka sahip olması gerekmektedir.

Sorumlunun böyle bir hakkı olmadığını savunan görüşler, hatalı azalma veya artmanın mükellefin malvarlığıyla ilgili olduğu gerekçesine dayanmaktadır. Ancak, burada hatalı bir vergilendirme işleminde ortaya çıkan iade, malvarlığı etkilenen mükellefe yapılacağından, talepte bulunanın kimliği iadeyi alacak olanın kimliğini değiştirmeyecektir. Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğu kapsamında işveren, çalışanından fazla kesip yatırdığı vergiyi fark edip düzeltme talep ederse, bu talebin haklılığına göre yapılan iade, sorumluya değil çalışanın kendisine (mükellefe) yapılacaktır[560]. Bu kapsamda vergi sorumlularının dava açma hakkında olduğu gibi

---

[556] VUK, m.119: *"Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir: 1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile; 2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile; 3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile; 4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması 5. Mükellefin müracaatı ile."*

[557] Akkaya, **Op. Cit.,** p: 200 ve 202.

[558] Ayrıca, sorumlular, vergi aslında yapılan hatalar nedeniyle, buna bağlı cezalar (örneğin, vergi ziyaı cezası) için de düzeltme talebi hakkına sahiptirler (Aydın, **Op. Cit.,** p:33).

[559] Farklı yöndeki görüşler ve Danıştay kararları hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Yalçın, Gürboğa, **Op. Cit.,** p:38-39.

[560] Akkaya, **Op. Cit.**, p:201.

düzeltme talep etme haklarını sınırlayan herhangi bir düzenleme bulunmadığı görülmektedir[561].

Kanuni temsilcilerin düzelme talebinde bulunma hakkına sahip olması konusunda ise görüş birliği sağlanmıştır. Daha önce de vurgulandığı üzere, 'özel' bir vergi sorumlusu türü olarak kabul edilen kanuni temsilciler, temsil ettikleri kişilere ait tüm hakları, onlar adına kullanma yetkisine sahiplerdir. Temsil ettikleri kişilere ait olan bir vergi ödevini yerine getirmemeleri halinde, kendileri adına yapılacak tarhiyatlar için ise kanuni temsilci sıfatlarından bağımsız olarak bizzat düzeltme talep edebilirler.

Esasında geniş anlamda düşünüldüğünde sadece vergi sorumlusunun değil, herkesin düzeltme yoluna başvurabileceği bazı hatalar vardır. Örneğin, VUK'un 118'inci maddesindeki *"Mükellefin şahsında hata"*, bir verginin asıl borçlusu yerine bir başkasından istenmesi ya da tahsil edilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda böyle bir hatanın varlığını iddia eden ve idareye başvuran kişi elbette asıl mükellef dışında üçüncü bir şahıs olacaktır. Böyle bir hakkın mutlak suretle sadece mükellefe ya da kanunda sayılan kişilere tanınması demek, yanlış kişi adına tarhiyat yapıldığından haberi dahi olmayan asıl (doğru) mükelleften bu hakkı kullanmasını beklemek anlamına gelmektedir. Her ne kadar hatalı isim dolayısıyla (yanlış) mükellefe tebliğ yapıldığından, bu kişi hata düzeltilinceye kadar mükellef sıfatıyla talepte bulunma hakkına sahip olsa da, 119'uncu maddeye mükellefiyette hata için müracaat edebilecek olan üçüncü şahısların da eklenmesi önerilebilir.

2- Uzlaşmaya Başvurma Hakkı

Uzlaşma kurumu, idareyle mükellefin ya da ceza kesilen kişinin -beyan usulü dışında- tarh edilen vergiler ve cezalar için tahakkuk edecek tutar konusunda, kanunda öngörülen şartlar dahilinde anlaşmasına bağlı olarak, vergi alacağının kısmen ya da tamamen ortadan kaldırılmasını mümkün kılan bir kurumdur[562].

[561] Taşkan, **Op. Cit.**, p:126.

[562] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:169.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin[563] 7'inci maddesindeki "…*tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanunî temsilcileri vasıtasıyla…*" ibaresinden ve Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin[564] 8/1'inci maddesindeki "…*Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle…*" ibaresinden de anlaşılacağı üzere, kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişiler adına böyle bir başvuruda bulunma hakları tartışmasız kabul edilmektedir.

Kanuni temsilci bakımından oldukça açık olan hakkın varlığı, diğer vergi sorumluları bakımından tartışmalı da olsa, VUK'un 8'inci maddesinin göz önünde bulundurulmasına gerek olmaksızın Uzlaşma Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde mükellef tanımlanmış ve bu tanıma sorumlular ve müteselsil sorumlular da dahil edilmiştir[565]. O halde yönetmeliğin, uzlaşma talep edebilecek kişileri saydığı 7'nci maddesinde bulunan *"mükellefin bizzat veya resmî vekâletini haiz vekili…"* tabirinin sorumluyu da kapsadığı kabul edilmelidir.

3- Takas Talep Etme Hakkı

Takas, TBK'nın 139'uncu maddesine göre, tarafların birbirleri arasında karşılıklı alacaklarının muaccel (ödenmesi gereken hale gelmiş) olması halinde, her birinin alacağının, borcu ile değiştirebilmesi işlemidir. Vergi kanunlarında takasın bu şekilde açık bir tanımı olmamasına karşın, AATUHK'nın 23'üncü maddesinde geçen 'mahsup' ibaresinin[566] esasen borçlar hukukundaki takas olarak değerlendirilmesi gerektiğini; zira, mahsubun bir alacaktan bazı kalemlerin düşülmesi olduğunu savunan

[563] Uzlaşma Yönetmeliği, 23600 Sayılı ve 03/02/1999 Tarihli Resmi Gazete.

[564] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli Resmi Gazete.

[565] m.4/g: *"Mükellef: Kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerle sorumluları, müteselsil sorumluları,…ifade eder."*

[566] AATUHK, m.23/1: *"Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur. "*

görüşler bulunmaktadır[567]. AATUHK'nın 3'üncü maddesinde[568] borçlular arasında vergi sorumlusunun sayılması göz önünde bulundurulduğunda, mezkûr kanunun 23'üncü maddesindeki bir işlemi yapma haklarının olduğu kabul edilmektedir[569].

İncelenen tüm bu haklardan farklı olarak, vergi mükelleflerinin olduğu gibi sorumluların da başka çeşitli hakları bulunmaktadır. Bunları, elbette mükellef için geçerli olan tüm haklar kapsamında incelemek ve nihayetinde VUK'un 8'inci maddesine dayanarak bazılarının varlığını aynen kabul etmek mümkündür. Ancak böyle bir inceleme, birbirinin tekrarından ibaret olan açıklamalardan öteye geçmeyeceğinden; bu çalışmada, farklı görüşler kapsamında ele alınanlara öncelik verilmiştir.

VI- Vergi Sorumluluğuna Yönelik Seçilmiş Ülke Düzenlemeleri

Vergi kurallarının oluşturulmasında[570] seçilmiş ülke uygulamalarının incelenmesi, yol gösterici niteliği bakımından önem arz etmektedir. Gerek yeni hükümlerin, gerekse genel sistematiğin, anayasal ilkelere olduğu kadar uluslararası düzenlemelere de uyum sağlaması, kanun koyucunun temel hedeflerinden biri olmalıdır. Aksi halde düzenlemelerin, küreselleşen dünyada, diğer ülke uygulamalarını yok sayması; ulusal ekonomiyi dünyanın kalan kısmından koparacak bir işleyişe mahkum bırakacaktır.

Sadece 80'lerdeki küreselleşme ile gelen entegrasyon sonrasında değil, 80'ler öncesinde de ülkemizdeki hukuk kurallarının çeşitli ülke uygulamaları model alınarak

---

[567] Muallâ Öncel, "Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:35, Sayı:1, 1978, p:9 *[Çalışmanın devamında 'Öncel, Takas' olarak anılacaktır]*; Akkaya, **Op. Cit.**, p:203.

[568] AATUHK, m. 3: "*Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini,…, ifade eder.*"

[569] Akkaya, **Loc. Cit.**; Öncel, **Sorumluluk**, p:55; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:70; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, p:229-230; Öztürk, **Op. Cit.**, p:56.

[570] Vergi kurallarının oluşturulma aşamalarına dair bir inceleme için qv: Salim Ateş Oktar, "Vergi Kuralı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:60, 2016, pp:1-14 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Vergi Kuralı' olarak anılacaktır].*

tasarlandığı bir gerçektir[571]. Bunun en güncel örneği, günümüzde yürürlükte olan 6102 sayılı TTK'nın gerekçesinde görülmektedir. Öyle ki, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu'nda[572] çeşitli ülke uygulamalarına çok geniş kapsamda yer verilmiştir. Özellikle tüzel kişilerin temsil ve sorumlu organlarına yönelik kuralların oluşması bakımından farklı ülke uygulamalarının yol gösterici olması, çalışmanın üçüncü bölümünde ele alınan kanuni temsilci sorumluluğu açısından da önem arz etmektedir.

Vergilerin hem maliye politikası bakımından otomatik stabilizatör niteliğine sahip olması; hem de milli gelir denkleminde -özellikle çarpan mekanizması aracılığıyla- ekonomide aktif rol oynaması, vergi kuralları oluşturulurken, bu kuralların uluslararası sistemden kopuk olmaması zorunluluğunu[573] ortaya koymaktadır.

Sayılan bu nedenlerden dolayı çalışmanın devamında, Anglosakson ve Kıta Avrupası'ndaki baş uygulayıcılar olan, Almanya Federal Cumhuriyeti, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'ndeki temsil ve sorumluluk kurumları vergi hukuku kapsamında incelenecektir.

---

[571] Örneğin, TMK, İsviçre Medeni Kanunu; TCK, İtalyan Ceza Kanunu; VUK, Alman Vergi Usul Kanunu. Mehaz kanunlar hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Mehmet Akçaal, "İsviçre Medeni Kanunu'na Göre Kayyımlık Türleri", **Dokuz Eylül üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2, 2018, pp:63-87; Faruk Erem, "Teammüd", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, pp:15-31; Kâmil Mutluer, "Vergi Usul Kanunu'nun Şumulü", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 1969, pp:297-313.

[572] 1/324 Esas No'lu Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Rapor Sıra Sayısı:96, 11/01/2008, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=54946, 16/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'TTK Genel Gerekçesi' olarak anılacaktır].*

[573] Bu durumun en çok hissedildiği vergi, kurumlar vergisidir. Öyle ki, uluslararası ticaretin arttığı günümüzde başta OECD düzenlemeleri olmak üzere çeşitli iş birlikleri çerçevesinde kanun metinlerinde ve uygulamaya yönelik ikincil mevzuatta devamlı güncellemeler yapılmaktadır. Örneğin, KVK, m.7, m.12, m.13.

A- Almanya'daki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi

Türk vergi hukuku için bir model niteliğinde olan Alman vergi hukuku, çalışmanın çeşitli yerlerinde temsil[574] ve sorumluluk bakımından da karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Bu kısımda ise tartışma ve eleştirilerden uzak, salt pozitif hukuk açısından uygulamalara yer verilecektir.

Alman vergi idaresi, federatif yapının bir sonucu olarak, federal idare ve eyalet idareleri (federe idareler) şeklinde bir yapılanmaya sahiptir. Bu yapıda,[575] vergilendirme yetkisine ait çeşitli kurallar, başta Anayasa olmak üzere, federal kanunlar ve eyalet kanunları kapsamında belirlenmiştir.

Almanya'da vergilendirme ilişkisinin ve ödevinin asıl dayanağı 1949'da yürürlüğe giren Federal Almanya Anayasası'dır (GG-Grundgesetz)[576]. Hangi vergilerin federal, hangilerinin eyalet veya mahalli idarece toplanacağı, yani vergi kanunlarına ilişkin yetki dağılımı, GG'nin 105'inci maddesinde belirtilmektedir. Buna göre federasyon, geliri kendisine tahakkuk eden tüm vergilerde olduğu gibi, gümrük vergileri ve mali tekellerle ilgili de vergi kanunu çıkartma yetkisine sahiptir. Eyaletler ise harcama üzerinden alınan yerel vergiler kapsamında, ancak federal kanunlar dışında kalanlara yönelik bir yasama yetkisine; ek olarak da, gayrimenkul kazanımlarına ilişkin vergi oranlarını belirleme yetkisine sahiptir. Tamamen ya da kısmi olarak eyaletlere ve mahalli idarelere tahakkuk eden vergilerde federal yasalar belirleyicidir ve Federal Konsey'in (Bundesrat) onayı gerekmektedir[577]. Örneğin,

---

[574] Almanya'da ülkemizle paralellik gösteren, özel hukuk bakımından temsil ve vekâlet hükümleri için qv: BGB, §164 *"Vertretung und Vollmacht"*; bu hükümlerde genel itibariyle, temsil, temsil yetkisi, temsilin sona ermesi, temsil süresi, vekâletnamenin iptali gibi hükümler yer almaktadır.

[575] İdari yapı hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Başaran Yavaşlar, **Op. Cit.**, p:181-205 ve 407.

[576] Çalışmada, Anayasa'nın resmi İngilizce çevirisinden *"Basic Law for the Federal Republic of Germany"* http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0598 faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: *"Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland"* (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/gg/index.html, 17/02/2021.

[577] GG, §105. Ayrıca, mali yargı bakımından da federal, eyalet ve mahalli idareler düzeyinde çeşitli ayrımlar Anayasada yer almaktadır qv: GG, §108.

106'ıncı maddede yer verilen hükümlere göre eyaletler; emlak, servet, veraset vergileri ile bira[578] ve kumar vergilerini tahakkuk ettirme yetkisine sahiptirler.

Ayrıca, GG'nin 106'ıncı maddesinde vergi yükü bakımından da kurallar yer almaktadır. Buna göre, federasyon ve eyaletler mali ihtiyaçlarını vergi mükellefleri üzerinde aşırı yük yaratmadan adil ve dengeli bir sistem çerçevesinde karşılayabileceklerdir[579].

Vergilendirme ilişkisinin alacaklı tarafında -ülkemizdeki Gelir İdaresi Başkanlığı gibi- Almanya'da da 2006 yılında kurulan ve kurulduğundan bu yana ulusal ve uluslararası boyutta merkezi bir vergi birimi görevi üstlenen Almanya Federal Merkezi Vergi Dairesi (BZSt-Bundeszentralamt für Steuern) bulunmaktadır[580].

5432 ve dolayısıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunlarının temeli kabul edilen,[581] Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Reichsabgabenordnung)[582] 1977 yılında yürürlükten kaldırılmış ve günümüzde de yürürlükte olan Alman Vergi Usul Kanunu[583] (AO-Abgabenordnung)[584] kabul edilmiştir.

AO'nun varlığının temelinde, Anayasa'nın öngördüğü ilkeler çevresinde, vergi kanunlarının tek tip uygulanması amacı bulunmaktadır[585]. AO, VUK gibi vergi

---

[578] Resmi çeviride *"beer tax"* olarak anılan verginin orijinali ise *"biersteuer"*dir.

[579] GG, §106/(3)-2. Tıpkı ülkemizde olduğu gibi mali amaç, ödeme gücü ilkesi ile birlikte ele alınmıştır.

[580] Bilgiler, kurumun kendi sitesinden alınmıştır qv: (Çevrimiçi) https://www.bzst.de/EN/Federal_Central_Tax_Office/federal_central_tax_office_node.html, 17/02/2021.

[581] Kâmil Mutluer, "Vergi Usul Kanunu'nun Şumulü", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 1969, p:303.

[582] 13/12/1919 tarihinde kabul edilen (yürürlüğe giriş: 23/12/1919) kanun, 01/01/1977 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

[583] Esasında, Almanya Mali Kanunu anlamına gelse de kullanım birliği açısından, literatürde sıkça kullanıldığı haliyle, çalışmada da "Alman Vergi Usul Kanunu" kullanımı tercih edilmiştir.

[584] Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*The Fiscal Code of Germany*" (http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html) faydalanılmıştır. Orijinal metin için qv: *"Abgabenordnung"* (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 17/02/2021.

[585] Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **Op. Cit.**, p:8.

bakımından[586] usul ve genel kuralları içeren bir yapıya sahip olduğundan, temsil ve sorumluluk kurumları için de önem arz etmektedir.

Türk vergi hukukunda, GVK'da tanımlandığı üzere, özellikle dar mükellef kişilerin temsil ve sorumluluk hükümleri kapsamında önemli olan daimi temsilci kavramı; AO'nun 13'üncü maddesinde, bir işletmenin devamlı olarak işlerini yürüten ve bu nedenle de işletme adına sözleşme yapma veya aracılık etme yetkisi bulunan temsilciler olarak tanımlanmıştır[587].

Ayrıca, mükellef ve vergi sorumlusu kavramları AO'nun 33'üncü ve devamı maddelerini kapsayan 2'nci kısmında[588] açıklamıştır. Buna göre, vergi mükellefi (steuerpflichtiger),[589] vergiye tabi olan kişi ya da üçüncü şahıstan vergi kesip, kesilen bu tutarı vergi dairesine ödemekle yükümlü kişi olarak tanımlanmış; bu kişilerin sadece ödeme ödevinden değil, hesap ve kayıt tutma ya da kanunun ön gördüğü diğer ödevleri de yapmaktan sorumlu oldukları ayrıca belirtilmiştir[590].

Kanuni temsilcilerin sorumlulukları da yine mezkûr kanunun 34'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri[591]

---

[586] Gümrük hukuku hariç. AO, gümrük hukuku bakımından sadece ceza ve diğer yaptırımları içermektedir.

[587] AO, §13 *"Ständiger Vertreter"*.

[588] Vergi sorumluğuna ilişkin yasal hükümler anlamında gelen "*Steuerschuldrecht*" başlığı altında ele alınmıştır.

[589] *"Steuerpflichtiger"* terimi, resmi çevirisinde *"Taxpayer"* olarak ifade edilse de; maddenin içeriğinden, ülkemizdeki vergi mükellefinden daha fazlasını kapsadığı görülmektedir. Esasında, bir nevi vergi kesenlerin sorumluluğuna dahil ödevler, AO'da bu başlık kapsamında ele alındığından; bu geniş "mükellef" sınırı nedeniyle, literatürde terimin 'vergi ödevlisi' olan bir üst kavram ile ifade edildiği görüşler de mevcuttur qv: Başaran Yavaşlar, **Op. Cit.**, p:39. Hatta, daha önce de belirtildiği gibi, ülkemizdeki mükellef ve vergi sorumlusunun, "ödevli" çatı kavramında birleştirilmesini savunan yazarlar da yine Alman vergi hukukundaki bu kullanımı model kabul etmektedir.

[590] Farklı bir yaklaşımla maddenin devam fıkrasında mükellefin kim olmadığı da açıklanmıştır. Buna göre mükellef, üçüncü şahısların vergilemeye ilişkin konularına yönelik bilgiler veya belgeler sunan kişiler değildir qv: §33 *"Steuerpflichtiger"*.

[591] Örneğin, gerçek kişilerde, çocuğun kanuni temsilcisi BGB §1664 kapsamında ebeveynlerken (hatta ebeveynlerin her birinin sorumluluğu yaptığı iş kapsamında sınırlandırılmıştır); tüzel kişilerde -örn: limited şirket- kanuni temsilcisi ise GmbHG §6 kapsamında müdürlerdir. Tasfiye memurları da GmbHG §67 kapsamında müdürler tarafından ticaret siciline tescil ettirilir.

ile tüzel kişiliği olmayanların yöneticileri,[592] temsil ettikleri bu kişi veya kurumların vergi ödevlerini yerine getirmekle sorumludur[593]. Bundan farklı olarak, eğer ki bir kişi, kendi adına veya üçüncü bir kişi adına tasarruf yetkisine sahipse -bu yetkiyi kanuni ve fiili olarak kullanabildikleri ölçüde- kanuni temsilci ödevleri çerçevesinde, temsil ve tasarruf yetkisini haiz oldukları süre dahilinde sorumlu kabul edilmektedir[594].

Vergi borcundan müştereken ve müteselsilen sorumlu olma hali ise, AO'nun 44'üncü maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, aksi belirtilmediği sürece müşterek ve müteselsil borçlu kabul edilenler vergi borcunun tamamından sorumlu tutulmuşlardır[595].

Mirasçıların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre ise bir kişinin ölmesi halinde külli halef durumundaki mirasçılar, vergi borçlarından -vergi cezaları hariç- sorumludurlar. AO'nun 45'inci maddesinde, medeni hukuk hükümlerine göre terekeden ödenecek tutarlar kapsamında, yani miras payları oranında sorumluluk öngörülmüştür[596].

AO'nun 43'üncü maddesindeki 'vergi borçlusu' veya 'vergi iadesi alacaklısı', vergi dairesine muhatap olan kişi şeklinde ele alınmıştır. Bu kapsamda vergi borçlusu, vergilendirme ilişkisinin pasif tarafında bulunan ve sadece kendi vergi borcu için değil, üçüncü şahısların vergi borcu için de muhatap tutulup tutulamayacağının kanunlarla belirlendiği kişidir[597].

AO'da sorumluluk kavramına bir bölüm ayrılmış ve ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Öncelikle hükmün doğru anlaşılabilmesi ve Türkçeleştirilirken anlam kaybına uğramaması için resmi İngilizce çevirisinde *"liability"* olarak anılan *"haftung"* kelimesinin anlamı incelenmelidir. En genel haliyle sorumluluk anlamına

[592] Tüzel kişiliği olmayan bir varlığın, yöneticisinin de olmaması durumunda, vergi ödevlerinin üye ve ortaklarca yerine getirileceği aynı madde hükmünde belirtilmiştir (§34/2).

[593] AO, §34 "*Pflichten der gesetzlichen Vertreter und der Vermögensverwalter".*

[594] AO, §35 *"Pflichten des Verfügungsberechtigten".*

[595] AO, §44 *"Gesamtschuldner".*

[596] AO, §45 *"Gesamtrechtsnachfolge".*

[597] AO, §43 *"Steuerschuldner, Steuervergütungsgläubiger"*

gelen bu kavram, medeni hukukta temsilcilerin sorumluluğu, amirlerin sorumluluğu gibi tüm sorumluluk hallerini karşılayan çatı bir kavramken; vergi hukuku bakımından, vergi borcundan dolayı sorumlu olma ve buna bağlı olarak icra mercilerince muhatap tutulma anlamına gelmektedir[598].

Vergi hukukunda sorumluk, kişisel sorumluluk ve üçüncü şahıs borçlarından sorumluluk şeklinde ortaya çıkmaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunda olduğu gibi şirket yöneticilerinin sorumluluğu da bu kavrama dahildir[599]. Görüldüğü üzere, ülkemizdeki vergi sorumlusu kullanımından daha geniş bir anlam ifade eden vergisel sorumluluk hali söz konusudur[600]. Öyle ki, AO'nun 2'nci kısmının 4'üncü bölümü tamamen bu kavrama ait hükümlere ayrılmıştır:

AO'nun 69'uncu ve devam maddelerini içeren sorumluluk hükümlerine göre; 34 ve 35'inci madde kapsamında vergi ödevlerinin, kasten ya da ağır ihmale bağlı olarak yerine getirilmemesi halinde, temsilciler için sorumluluk hükümleri devreye girmektedir[601]. Ayrıca, temsil edilen kişinin de sorumluluğu bulunmaktadır. Mezkûr maddede belirtilen kişiler, görevleri esnasında vergi kaçakçılığı fiiline neden olurlarsa; temsil edilen kişiler de, az gösterilen vergi veya sağlanan avantajlar bakımından sorumlu olacaklardır. Ancak, bu sorumluluk, temsil edilenin servetinde bir artışa neden olmamışsa, temsilciler tarafından işlenen suçlar bakımından bu kural geçerli olmayacaktır[602].

Hesapların doğru tutulmasına ait sorumlulukta ise bu görevi yerine getirmesi gereken kişilerin kasıt ya da ağır ihmalleri neticesinde, vergi alacağında ortaya çıkan hatalar bakımından birtakım sorumluluklar öngörülmüştür[603].

---

[598] Springer Fachmedien Wiesbaden, **Kompakt-Lexikon Internationale Wirtschaft**, Wiesbaden, Springer Gabler, 2013, p:191-192.

[599] **Ibid.**

[600] qv: Başaran Yavaşlar, **Op. Cit.**, p:40.

[601] AO, §69 *"Haftung der Vertreter".*

[602] AO, §70 *"Haftung des Vertretenen".*

[603] AO, §72 *"Haftung bei Verletzung der Pflicht zur Kontenwahrheit".*

Ayrıca, Alman vergi hukukunda grup sorumluluğuna yönelik kurallar da bulunmaktadır[604]. Buna göre, kendine ait tüzel kişiliği olan bir şirket, başka bir tüzel kişiliği olan şirketin kontrolü altında ise, kontrol sahibi şirketin vergi borçlarından da sorumludur[605].

Devir hallerinde ise, kısmi devir ve işletmenin bütün olarak devrine yönelik farklı sorumluluk kuralları bulunmaktadır. Buna göre, kısmi devirde, sadece devralınan varlıklara ilişkin bir vergi sorumluluğu söz konusu iken; tam devirde, işletmenin vergi ve tevkifata yönelik tüm ödevlerinden sorumluluk söz konusudur[606].

Kanuni temsilci olarak kabul edilmeyen; ancak, temsil edilen tarafından atanan iradi (yetkilendirilmiş) temsilcilerin sorumluluğu ise AO'nun 80'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, asıl mükellef tarafından bir iradi temsilci atanabilir. Ancak, bu yetkilendirilmiş temsilci, idari işleri yürütme yetkisini haiz olsa da; herhangi bir vergi iadesi halinde bu iadeyi alma yetkisine sahip değildir[607].

Bu sorumluluklar, -kaçakçılık fiili söz konusu olmadığı ve vergi kesintisi yapılmadığı hallerde- ikincil, yani ülkemizdeki gibi fer'i sorumluluklardır. Bu kapsamda bir vergi alacağı, ancak asıl mükelleften alınmadığı takdirde sorumludan (tüm malvarlığı kapsamında) talep edilebilecektir[608]. Bu durum AO'nun 219'uncu maddesinde de açıkça belirtilmiştir. Buna göre, aksi belirtilmedikçe, bir sorumlu,

---

[604] AO, §73 *"Haftung bei Organschaft"*. Bu uygulama çalışma bakımından önem arz ettiği için üçüncü bölümde ayrıntılı incelenmiş ve ülkemizdeki vergi hukuku kuralları ile karşılaştırılarak önerilerde bulunulmuştur.

[605] Ülkemizde bu durumun vergi sorumlusu sıfatında bir karşılığı yoktur. Kısaca bahsetmek gerekirse, orijinal kanun metninde yer almamasına karşın, resmi İngilizce çevirisinde açıklayıcı dipnot olarak bu sistem tanımlanmıştır (çünkü bu rejim kurumlar vergisi kanununda tanımlanmıştır ve AO'da ise sadece sorumluluk yönünden kurallara değinilmiştir). *"Organschaft"* olarak anılan bu sorumluluk, kendi tüzel kişiliğine sahip bir şirketin (Organgesellschaft), başka bir şirket (Organträger) tarafından kontrol edildiği; finansal, ekonomik ve operasyonel olarak ikincisine bağımlı olduğu Alman sistemidir. Böyle bir bağımlılık söz konusuysa, her iki şirket vergi açısından tek şirket olarak değerlendirilmektedir. *"Liability in the case of fiscal unity, footnote 3"*.

[606] Ancak, bu sorumluluk hükümlerine, iflas ve icra hallerindeki kazanımlar dahil değildir qv: AO, §75 *"Haftung des Betriebsübernehmers"*.

[607] AO, §80 *"Bevollmächtigte und Beistände"*.

[608] Başaran Yavaşlar, **Op. Cit.**, p:41; Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu Madde 10: *Olgu ve Dil*" **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, Cilt:19, Sayı:2, 2013, p:277 *[Çalışmanın devamında 'Saban, Olgu ve Dil' olarak anılacaktır]*.

ancak mükellefin kendisinden alınamayan tutarlar bakımından sorumlu olacaktır. Ancak, vergi kesenlerin sorumluluğu ve sorumlunun kaçakçılık fiili işlemesi gibi haller bu kurala dahil değildir[609]. Nitekim, Almanya'da da tevkifat usulüne bağlı olarak ülkemizdeki gibi vergi kesenlerin sorumluluğu ayrı kurallara tabidir. İşverenler, hem vergileri hem de sosyal güvenlik sistemi için katkı paylarını, çalışanlarının maaşlarından kesmekle yükümlüdürler. Kaynakta kesilen vergiler ülkemizde de belli koşullar altında uygulandığı gibi[610] mükelleflerce ayrıca beyan edilmez[611].

Ücretler üzerinden kesilen vergi (Wages Tax-"Lohnsteuer")[612] Alman vergi kanunlarında çok ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre, çalışanların maaşları üzerinden ödenecek olan gelir vergisi işverenler tarafından kesilir[613]. Türkiye'den farklı olarak, işverenin çalışanı hakkında sınıflandırma[614] yapabilmesi için bazı bilgilere ulaşma amacıyla idareye başvuruda bulunması gerekmektedir[615]. İdareden

[609] AO, §219 *"Zahlungsaufforderung bei Haftungsbescheiden"*.

[610] GVK'nın 86/b maddesi uyarınca birden fazla işverenden ücret alma haline yönelik düzenlemeye benzer durum Almanya için de söz konusudur. Kişilerin, hangi durumlarda kesinti yapılan bir ücret geliri elde etmesine rağmen; ayrıca, gelir vergisi vermesi gerektiği sayılmıştır. Kanuni sınırlar kapsamında aynı anda birden fazla işverenden maaş alınması hali veya vergi için müşterek olarak değerlendirilen eşler için özellikli durumlar bunlara örnektir qv:Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **Op. Cit.**, p:132.

[611] Bu sorumluluk hali, tıpkı ülkemizde olduğu gibi tahsilat biçimi/vergi toplama yöntemidir. Ayrım yapılabilmesi bakımından nihai stopaj "the final withholding tax" kavramından bahsetmek gerekmektedir. Bu kavram, kendi başına bir vergi olmamakla birlikte; ücretlerden yapılan kesintiye benzer bir uygulama olan, özel bir tahsilat biçimidir. Sermaye varlıklarından elde edilen gelirin vergilendirilmesinde uygulanan bir kaynaktan kesme (deduction at source) yöntemidir ve sadece özel varlıklardan (private assets) elde edilen gelirlere uygulanır. Esas olarak kişinin yatırım gelirlerini kapsar. Örneğin, faizler ve yatırım fonlarından elde edilen kazançlar. Tek tevkifat yöntemine tabi olan vergiler bunlarla da sınırlı değildir. Örneğin, inşaat hizmetlerinin sağlanmasından elde edilen gelirlere ve sermayeden elde edilen (şirket hissedarlığı gibi) gelirlere de kaynaktan kesme yöntemi uygulanmaktadır. Hem gerçek hem tüzel kişi dar mükellefler açısından da tüm bu tevkifata tabi gelirleri elde edenler için aynı vergilendirme yöntemi geçerlidir qv: Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **Op. Cit.**, p:64-66 ve 137 ve 141.

[612] Alman Gelir Vergisi Kanunu'nda (EStG-Einkommensteuergesetz*) "Steuerabzug vom Arbeitslohn (Lohnsteuer)"* olarak anılmaktadır (§38-42).

[613] EStG, §38/1 *"Erhebung der Lohnsteuer"*.

[614] Almanya'da tevkifat, çalışanın tabi olduğu sınıflara göre yapılır. EStG bakımından altı sınıf vardır. Örneğin, medeni hal, boşanmış olma durumu, eşin hayatta olup olmaması, aynı anda birden fazla işverenden ücret alınması bu belirleyici unsurlar arasındadır.

[615] Örneğin, kesinti tutarını etkileyen kalemlerden biri olan kilise vergisi *"church tax-kirchensteuer"* için çalışanının herhangi bir cemaat üyesi olup olmadığı gibi özel bilgilere ihtiyaç duyan işveren, Gelir İdaresi'nden bu bilgileri talep etmelidir. Zira, bu bilgiler ("maaş vergisi stopajı için elektronik

talep üzerine edindiği bilgilere istinaden ücretten yapacağı kesintiyi belirleyen işveren, kestiği tutarlar için, kanuni sürelerde (aylık, üç aylık veya yıllık) idareye ödeme yapmakla yükümlüdür. Mali yıl sonunda fazla kesilen vergiler ise çalışana iade edilmektedir[616].

ABD uygulamaları çerçevesinde açıklanacak olan sınırlı sorumlu ortaklık (LLP-limited liability partnership) yapılarının bir benzeri Almanya'da *"partnerschaftsgesellschaft"* ismiyle bulunmaktadır. Ancak, sorumluluk türleri bakımından bu iki şirket birbirinden ayrılmaktadır. LLP, sınırlı sorumluluğu temel alan bir ortaklık yapısı iken; *"partnerschaftsgesellschaft"*, sorumluluğun bazı istisnalar dışında sınırlanmadığı bir ortaklık türüdür.

Alman hukukunda, Türkiye'den farklı olarak, sınırlı sorumlu şirketler ayrı bir kanunda düzenlenmiştir. Limited (Sınırlı Sorumlu) Şirketler Kanunu'na (GmbHG-Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung)[617] göre, limited şirketler, kendilerine ait tüzel kişilikleri[618] olan ticari şirketlerdendir[619]. Her ne kadar mezkûr kanunda vergi ödevine ilişkin bir sorumluluk öngörülmemiş olsa da, AO'nun tüzel kişilerin vergi ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini belirten 34'üncü maddesi kapsamında, tüzel kişilerin kanuni temsilcisi olan müdürlerin[620] bu kapsamda sorumlu olduğu sonucuna varılabilir. Nitekim TTK'da,

---

parametreler"-"ELStAM") veri tabanında saklanmaktadır qv: Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **Op. Cit.**, p:131.

[616] **Ibid.**

[617] Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*Limited Liability Companies Act*" http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gmbhg/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: *"Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung"*, Yürürlük tarihi: 10/05/1892, (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/gmbhg/index.html, 17/02/2021.

[618] Tüzel kişiliği olan bu ve benzeri şirketler, vakıflar ve dernekler, kurumlar vergisi alınırken; ortaklara dağıtılan kâr payları için ise ayrıca gelir vergisi alınmaktadır qv: Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen), **Op. Cit.**, p:45.

[619] GmbHG, §13 *"Juristische Person; Handelsgesellschaft"*. TTK kapsamında limited şirket düzenlemelerine paralellik gösterdiği için tüm özellikleri ayrıca belirtilmemiştir.

[620] Müdürlerin sorumlulukları için qv: GmbHG, §6 *"Geschäftsführer"*. Çalışmanın kapsamı dışında olmasına karşın güncel bir kanun olması bakımından Covid-19 salgını nedeniyle özellikle müdürlerin sorumluluklarında (iflas bildirme ödevi) bazı değişiklikler yapılmıştır. Ayrıntılı bilgi için qv: Act to Temporarily Suspend the Obligation to File for Insolvency and to Limit Directors' Liability in the Case of Insolvency Caused by the COVID-19 Pandemic (COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz-COVInsAG), (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_covinsag/index.html, 19/02/2021.

özellikle bir vergi sorumluluğu belirtilmemiş; ancak, yönetim kurulu tarafından TTK hükümlerine göre temsil ve yönetim yetkisi verilen müdür/müdürler, VUK kapsamında kanuni temsilci sıfatını haiz kabul edilmesi dolayısıyla tüzel kişiliğin vergisel ödevlerinden sorumlu tutulmuşlardır.

Ayrıca, yine Türkiye'den farklı olarak serbest meslek mensuplarının kuracağı ortaklıklar için ayrı kanunlar ve farklı sorumluluklar bulunmaktadır. Sadece on bir maddeden oluşan bu Kanun'da (PartGG-Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe),[621] serbest meslek mensuplarının bir araya gelerek oluşturduğu ortaklıkların ticari şirket niteliğinde olmadığı belirtilmiştir[622]. Dolayısıyla tüzel kişiliğinin bulunmaması ve her bir ortağın gerçek kişi olma zorunluluğu bakımından, ülkemizdeki adi ortaklık yapılarına benzetilebilmektedir. Bu kapsamda, ortaklığın borçlarından her bir ortak (yönetim ve temsil yetkisi bir veya birkaç ortakta toplanmamışsa) müştereken ve müteselsilen sorumludur[623].

B- Birleşik Krallık'taki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi

Birleşik Krallık hukuk sisteminin, Roma Hukuku temeline dayanan Kıta Avrupası hukuk sisteminden farklı olarak, içtihat hukukunu esas alan Common Law (Ortak Hukuk) sistemine dayanması nedeniyle Birleşik Krallık hukuku, Alman hukuku ve diğer Kıta Avrupası ülkelerinin hukukuna göre farklı bir yapı ve sistematiğe sahiptir.

---

[621] Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "Act on Partnership Companies of Members of Independent Professions" http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_partgg/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: *"*Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe*",* Yürürlük tarihi: 01/07/1995*,* (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/partgg/index.html, 17/02/2021.

[622] PartGG, §1 *"Voraussetzungen der Partnerschaft".*

[623] PartGG, §8 *"Haftung für Verbindlichkeiten der Partnerschaft".*

Birleşik Krallık'ta; Galler, İngiltere, İskoçya, Kuzey İrlanda için ayrı ayrı[624] olarak ya da bunların üzerinde Birleşik Krallık Genel Kanunları (UK Public General Acts) kapsamında çeşitli vergisel düzenlemeler bulunmaktadır[625].

Birleşik Krallık hukukunda, vergi sorumluluğu temelde kaynakta kesme (tevkifat, stopaj) yöntemine dayanmaktadır. Bu yöntem, daha önce belirtildiği üzere çeşitli amaçlara hizmet etmektedir. Özellikle, tahsil kolaylığı ve kaçakçılığın azaltılmasındaki rolü ile idareye sağladığı avantajlar bakımından tüm dünyada kabul görmüş bir yöntemdir[626]. 'Kazandıkça öde' olarak bilinen bu sistem, İngiliz literatüründe *"Pay-As-You-Earn (PAYE)"* olarak anılmaktadır[627]. Ancak, ülkemizde olduğu gibi Birleşik Krallık'ta da kullanımda birlik sağlanamamıştır. Literatürde ve kanunlarda; *"taxation at source"* (kaynakta vergileme), *"deduction at source"* (kaynakta kesinti), *"collection at source"* (kaynakta toplama/tahsilat), *"tax withholding"* (vergi kesintisi) olarak çeşitli şekillerde anılmaktadır[628].

Yıllık ödenen vergiler için işveren, haftalık ya da aylık olarak ödenmesi gereken vergiyi hesaplarken, asıl mükellefin kümülatif geliri üzerinden yapacağı hesaplamaya göre kesinti yapmaktadır[629].

---

[624] Güncel düzenlemelerden bazıları: Acts of the Scottish Parliament, Land and Buildings Transaction Tax (Relief from Additional Amount) (Scotland) Act 2018; Acts of the National Assembly for Wales, *Landfill Disposals Tax (Wales) Act 2017*; Wales Statutory Instruments, *The Land Transaction Tax (Specified Amount of Relevant Rent) (Wales) (Amendment) Regulations 2021*; Scottish Statutory Instruments, *The Council Tax Reduction (Scotland) Amendment (No. 2) Regulations 2021*.

[625] Çalışmada, Birleşik Krallık Genel Kanunları üzerinde durulmuş olmakla birlikte, önemli bazı noktalarda diğer kanunlara da değinilmiştir.

[626] Soos, **Op. Cit.,** p:49.

[627] Stuart Adam, James Browne, **A Survey of UK Tax System**, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No:9, 2006, p:7. Ayrıca, İngiliz literatüründe, gelir vergisinden kesinti yoluyla bağış yapılmasına karşılık gelen *"Give-As-You-Earn"* (kazandığın kadar ver) sistemi de mevcuttur. Kişilerin bu sistemde vergi sonrası net gelirlerinden bağış yapabilmeleri anlamına gelen kavram, PAYE ile karıştırılmamalıdır. Zira, 'give' terimi devlete verilen bir vergiye değil, ihtiyaç sahiplerine verilen bir ödemeye karşılık gelmektedir.

[628] Soos, **Op. Cit.**, p:50. Bu yöntemin Birleşik Krallık'taki tarihçesi için qv: **Ibid.**, Passim.

[629] Bu sistem, normal ücretliler için yıl sonu ayarlaması yapılmasına gerek olmaksızın uygulanabilirken, serbest meslek erbapları ya da çok yüksek gelire sahip olan şirket yöneticileri söz konusu olduğunda, bazı sorumlulukları beraberinde getirmektedir. Örneğin, birden fazla yerden gelir elde etmeleri ya da bağış yapmaları halinde bu kişilerin ilgili beyannameleri *(self-assessment tax return)* doldurmaları gerekmektedir (Adam, Browne, **Op. Cit.**, p:7).

Birleşik Krallık'ta Mali Kanun (Finance Act)[630] kapsamında vergiler ve vergi benzeri gelirlere ilişkin kurallara yer verilmiştir. Bu kanunda, modern anlamda tevkifat usulünün temeli olarak kabul edilen literatürde *"kazandıkça öde"* olarak anılan PAYE (Pay-As-You-Earn)[631] sistemine ilişkin hükümler de bulunmaktadır[632]. Buna göre işverenler, çalışanlarının maaş bordroları üzerinden PAYE kesintisi (deductions for PAYE) yapmakla yükümlüdürler. Yapılan bu kesintilere, maaş ve ücret üzerinden alınacak vergilerin yanı sıra, ikramiye, doğum maaşı, ulusal sigorta kesintisi, -varsa- öğrenci kredisi geri ödemeleri ve emeklilik katkı payları gibi ödemeler de dahildir[633].

Gelir Vergisi Kanunu -Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003- kapsamında vergi sorumlusunun ödevine ilişkin bir düzenleme olan bu sisteme göre vergi kesenler,[634] yapacakları ödemeler için[635] tevkifat yöntemi uygulayan ve bu

[630] Kanun her yıl en az bir defa çıkarılan ve bir sonraki yıla ilişkin çeşitli vergisel/mali düzenlemeleri içeren bir kanundur. En günceli olması bakımından 2020 tarihinde yürürlüğe giren ve 2020-2021 vergilendirme dönemine ilişkin düzenlemeleri içeren versiyonu için qv: UK Public General Acts, Finance Act 2020, 22/07/2020, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/pdfs/ukpga_20200014_en.pdf, 10/02/2021.

[631] Tıpkı ülkemizde, *"tevkifat", "stopaj", "kaynakta kesme"* kavramlarında olduğu gibi, uluslararası literatür ve kanunlarda da *"PAYG (pay as you go)", "tax withholding", "tax deduction at source*" gibi kullanımları vardır. Birleşik Krallık güncel vergi kanunlarında da PAYG hariç diğerleri kullanımlara rastlanmıştır.

[632] Bu kanundaki "*'PAYE regulations' means regulations under section 203 of ICTA"* hükmünde uygulamanın detayı için ICTA/Income and Corporation Taxes Act 1988'e kanuni atıf yapılmıştır. Ancak, Birleşik Krallık'ta vergi kanunlarının karmaşık sistematiğine bir örnek niteliğinde olan bu atıfta yer alan hüküm de başka bir hükme atıf yapmaktadır: "*Ss. 203-204 repealed (6.4.2003 with effect in accordance with s. 723(1) of the repealing Act) by Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (c. 1), Sch. 6 para. 30, Sch. 8 Pt. 1 (with Sch. 7)*" Ek not: "Income and Corporation Taxes Act 1970", 1992 yılında yürürlükten kaldırılmıştır isim benzerliği bakımından kanun adındaki yıla özellikle vurgu yapılmıştır (çalışmanın devamında ICTA olarak anılacak Kanun, 1988 tarihli Kanundur).

[633] HM Revenue & Customs (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi), (Çevrimiçi) https://www.gov.uk/paye-for-employers, 13/02/2021.

[634] Literatürde *"tax payee"* ve *"tax deductor"* olarak anılmaktadırlar.

[635] Hangi ödemeler için bu kesintinin yapılacağı *"sec.683, PAYE Income"* maddesinde sayılmıştır. Buna göre, çalışan ücretlerinden, emekli maaşlarından ve sosyal güvenlik ödemelerinden kesinti yapılmaktadır. Tüm gelirlere ilişkin hükümler mezkûr maddede yer almaktadır.

tutarları, vergi kestikleri mükellef adına ödeyen kişilerdir[636]. Bu kesintinin işveren ya da işveren adına hareket eden kişilerce de yapılabileceği[637] belirtilmiştir.

Birleşik Krallık'ta bunlar dışında ayrıca, Vergi Yönetimi Kanunu da (Taxes Management Act 1970)[638] hâlâ yürürlükte olan ve ülkemizdeki VUK gibi genel nitelikli bir kanundur. Bu kanunda küçükler ve kısıtlılar için yakın zamana kadar uygulanan bazı düzenlemeler bulunmaktaydı. Örneğin, Kanunun118'inci maddesinde ehliyetsiz kişi (incapacitated person); bebekler, akıl hastaları, kısıtlılar olarak tanımlanmış ve 42'nci maddesinde ise bu kişilerin velilerinin, vasilerinin veya duruma göre kayyımlarının vergi ödevlerinden sorumlu olacakları belirtilmiştir. Ayrıca, Kanunun 73'üncü maddesinde de bebeklerin vergi ödemelerinin ebeveynleri tarafından yapılacağı da vurgulanmıştır. Ancak, zaman içerisinde bu hükümlerin ve temelini bu hükümlerden alan başka hükümlerin modernize edilmesi gereği doğmuş ve 2012 yılında "Finance Act 2012"nin 222'inci maddesi[639] ile ehliyetsiz kişilere ilişkin bazı düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu hükümlerin kaldırılması, bu kişilerin aciz olmamaları durumda sahip olacakları aynı hak ve yükümlülüklere sahip olmaları anlamına gelmektedir. Yani hak ve yükümlülükler doğrudan o kişinin kanuni temsilcisine devredilmeyecek ve bu sebeple de kanuni temsilciler vergi kanunları kapsamında şahsen sorumlu olmayacak; ancak, temsil ettikleri kişi adına görevleri devam edecektir. İlk bakışta temsil edilenlere yeni yükler getirecek gibi görünse de, İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HM Revenue Custom) tarafından yayımlanan bilgilendirme metninde,[640] düzenlemenin, yeni ödevler getirmesine karşın; herhangi bir ek mali yük

---

[636] UK Public General Acts, Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003, 03/03/2003, *"Part 11: Pay As You Earn",* (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/pdfs/ukpga_20030001_en.pdf, 11/02/2021.

[637] Sec. 687/4.

[638] UK Public General Acts, Taxes Management Act 1970, 12/03/1970, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/pdfs/ukpga_19700009_en.pdf, 20/02/2021.

[639] UK Public General Acts, Finance Act 2012, 17/07/2012, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/pdfs/ukpga_20120014_en.pdf, 20/02/2021. Sec. 222: "*Removal of special provision for incapacitated persons and minors*".

[640] Söz konusu metin İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi'nin resmi sitesinden paylaşılmıştır. Tam metin: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/192144/incapacitated_persons.pdf, 20/02/2021.

getirmeyeceği belirtilmiştir. Hükmün kaldırılma gerekçesi, kullanılan dilin rahatsız edici[641] olduğu yönündeki eleştirilerdir. Ayrıca, bu değişiklik sadece gerçek kişiler üzerinde etkili olduğundan, tüzel kişilere ve kanuni temsilcilerine yönelik herhangi bir yenilik getirmemektedir.

Yapılan değişiklikler sonucunda artık ehliyetsiz kişiler için vergiye özgü yasal bir çerçeve olmayacağı, genel hükümler (Finance Act) kapsamında kanuni temsilcilerinin ödevlerinin devam edeceği İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresince resmi olarak açıklanmıştır[642].

Kanundaki bir başka sorumluluk düzenlemesine göre ise bir şirketin, ödemesi gereken vergileri ödemeden Birleşik Krallık'tan ayrılması (the migrating company) halinde; bu şirketin ödenmemiş vergilerinden kimlerin hangi koşullarda sorumlu olacağı belirtilmiştir. Buna göre, ayrılmadan önce ödenmesi gereken bir vergi doğar ve bu vergi altı ay içinde ödenmezse, ülkeden ayrılan şirket ile aynı grup içinde bulunan başka bir grup şirketinin; ayrılmadan önce şirketin yetkili müdürünün (kanuni temsilcisi gibi düşünülebilir); ayrılan şirket üzerinde kontrole sahip olan bir şirketin yetkili müdürünün, ödenmeyen vergi borçlarından sorumlu olacakları belirtilmiştir[643].

Genel sorumluluk hallerinden sonra tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller bakımından da temsil ve sorumluluk uygulamalarına bakılacak olursa; Birleşik Krallık'ta[644] temsil ve sorumluluk hükümleri, Ortaklık Kanunu ve Şirketler Kanunu'nda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bu ayrım, Türk hukuku kapsamında adi ortaklıkların, TBK'da; ticaret şirketlerin ise TTK'da düzenlenmesine benzetilebilir.

---

[641] Daha önce bahsi geçen 118'inci maddenin orijinalinde yer alan *"incapacitated person means any infant, person of unsound mind, lunatic, idiot or insane person"* bu ifadeler, İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi tarafından da "saldırgan terminoloji" olarak ifade edilmiştir.

[642] HM Revenue & Custom (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi), *"Incapacitated Persons: A Modern Approach"*, (Çevrimiçi) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/192144/incapacitated_persons.pdf, 20/02/2021.

[643] Taxes Management Act, Part: XI "Miscellaneous and Supplemental", Sec. 109E*, "Liability of other persons for unpaid tax"*

[644] Mevcut dönem itibariyle Avrupa Birliği'nden çıkış sürecinden dolayı Birleşik Krallık kanunlarında çeşitli değişiklikler olmaktadır. Çalışmada bahsi geçen tüm düzenlemeler Şubat 2021 itibariyle, Birleşik Krallık Kanunlarının resmi olarak güncel hallerinin işlendiği kanun metinlerinden alınmıştır.

Ortaklık Kanunu'nda (Partnership Act 1890)[645] ortaklık, kâr amacıyla birlikte bir iş kuran kişilerin ilişkileri[646] olarak tanımlanmaktadır. Ancak, Şirketler Kanunu'ndaki (The Companies Act 2006) ortaklıklar[647] ve dolayısıyla çizilen sorumluluk sınırları bu kanundaki hükümlere tabi değildir[648].

Ortaklığın yönetimi ve temsili ise herhangi bir ortak tarafından yapılabilmektedir[649]. Ayrıca ortakların, diğer ortaklara ve ortaklığın kanuni temsilcisine bilgi verme yükümlülükleri de bulunmaktadır[650]. *"Ortakların Sorumluluğu"* (Liability of Partners) kenar başlıklı 9'uncu kısmında bir ortağın, diğer ortaklarla birlikte müştereken[651] sorumlu olduğunu; ayrıca, bu sorumluluğun ortaklığın tüm borç ve yükümlülüklerini kapsadığı belirtilmiştir. Bu kısımda Türkiye'den farklı olarak, ortağın ölümü halinde -mirası kapsamında- yönetim gereği, yerine getirilmemiş tüm borç ve yükümlülüklerinden müteselsilen sorumluluk öngörülmüştür[652].

Aynı kanunun *"Hukuka Aykırılıklar Bakımından Sorumluluk"* (Liability of the Firm for Wrongs) başlığı altındaki hükümleri uyarınca ise; yaptığı görev itibariyle ya da ortaklığın verdiği yetkiyle bir ortağın, haksız fiil ya da ihmallerinden dolayı ortaklığın kendisi de söz konusu ortakla aynı ölçüde sorumlu tutulmuştur[653]. Ayrıca,

---

[645] UK Public General Acts, Partnership Act 1890, 14/08/1890, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1890/39/pdfs/ukpga_18900039_en.pdf, 06/02/2021.

[646] Partnership Act, Chapter 39, Section 9, "*Liability of Partners*".

[647] Ayrıca, özel kanunlara göre kurulan ortaklıklar da yine tıpkı Türkiye'deki gibi genel hüküm içeren bu kanunların dışında bırakılmıştır (Sec.1/2).

[648] Türkçede her ikisi de aynı anlamı ifade etmesine rağmen, İngilizceden gelen farklılığı vurgulamak amacıyla; biri için "ortaklık", diğeri için "şirket" sözcükleri tercih edilmiştir. İki kanunun kapsamı çalışmanın devamında açıklanacağı üzere farklıdır.

[649] Partnership Act, sec. 15, *"Admissions and representations of partners"*.

[650] Partnership Act, sec. 28, *"Duty of partners to render accounts"*.

[651] Kanundaki *"liable jointly"* ifadesi için 'müşterek sorumluluk' tabiri kullanılmıştır. Zira, sistematik olarak maddenin devamında *"severally liable"* kullanımı müteselsil sorumluluğa işaret etmektedir.

[652] Partnership Act, c.39, Sec. 1, "*Definition of Partnership*".

[653] Partnership Act, Sec. 10, "*Liability of the firm for wrongs*".

ortaklar için kanunda sayılan çeşitli hallerdeki[654] hukuka aykırılıklar için müşterek ve müteselsil sorumluluk da getirilmiştir[655].

Tasfiye halinde ortakların temsil yetkisi ve sorumluluklarına ilişkin olarak ise, devamlı bir yetki öngörülüştür. Buna göre, ortağın ya da kanuni temsilcinin tasfiye sürecini başlatmasından[656] itibaren; tasfiye dönemi için her bir ortağın, işlerin sona erdirilmesi ve işlemlerin tamamlanmasına yönelik hak ve yükümlülüklerinin gereken ölçüde devam edeceği belirtilmiştir[657].

Ortaklık Kanunu'ndan (Partnership Act 1890) farklı olarak, Şirketler Kanunu (The Companies Act 2006)[658] ise 8 Kasım 2006'da yürürlüğe giren ve ülkemizdeki gibi, kanunun öngördüğü usullere göre tescil edilmiş tüzel kişiliği[659] olan şirketler[660] için hukuki düzenlemeler içeren bir kanundur. Bu kanunda sorumluluk hallerinin sınırları Ortaklık Kanunu'na göre oldukça ayrıntılı şekilde belirlenmiştir. Ancak, Birleşik Krallık'ın genel yasaları aynı zamanda Galler, İngiltere, İskoçya, Kuzey İrlanda'yı da kapsadığı için sistematiğinin anlaşılması güçleşmektedir[661]. Örneğin, 1 Ekim 2009 tarihinde yürürlüğe giren kararla,[662] Şirketler Kanunu'nda (The Companies

---

[654] Bu haller için qv: Partnership Act, Section 11, *"Misapplication of money or property received for or in custody of the firm"*.

[655] Partnership Act, Sec. 12, *"Liability for Wrongs Joint and Several"*.

[656] Tasfiye için mahkemeye başvurma sorumluluğu, sec. 39, *"Rights of partners as to application of partnership property"* kapsamında ortak ve kanuni temsilciye verilmiştir.

[657] Sec. 38: "*Continuing authority of partners for purposes of winding up.*" Tasfiye dönemindeki bu devam eden sorumluluk, Birleşik Krallık Kanununa 1991 yılında eklenmiş ve 2013 yılında da İskoçya Kanunu ile yeniden güncellenmiştir "*sec.1 of the Partnerships (Prosecution) (Scotland) Act 2013*".

[658] UK Public General Acts, Companies Act 2006, 08/11/2006, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/part/1/crossheading/companies-and-companies-acts, 06/02/2021.

[659] Literatürde, 'legal entity' kullanımı yaygın olsa da; Şirketler Kanunu'nda 'legal person' kullanımı tercih edilmiştir (qv: sec. 164, 165, 278…).

[660] Companies Act, Chapter 46, Section 1, *"Companies and Companies Act"*. Tıpkı TTK'da olduğu gibi, mezkûr kanunda da şirket türleri tek tek sayılmak koşuluyla kurulmaları bakımından ayrı kurallara tabi tutulmuşlardır. Ayrıntılı bilgi için qv: *"Part 1, Types of Company (3-6)"*

[661] Örneğin, UK Local Acts, UK Public General Acts, Acts of the Northern Island, Acts of Northern Ireland Parliament gibi farklı bölgesel kanun tipleri bulunmaktadır.

[662] The Companies Act 2006 (Consequential Amendments, Transitional Provisions and Savings) Order 2009. Tam metin için qv: (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/uksi/2009/1941/contents, 06/02/2021.

Act 2006) değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, müdürlerin sınırsız sorumlulukları[663] kaldırılmıştır[664]. Bu sebeple, tez çalışmasının kapsamının, -Türkiye ile karşılaştırılabilir olması bakımından- ağırlıklı olarak genel kanunlar (UK Public General Acts) ile sınırlı tutulması tercih edilmiştir.

Şirketlerin temsil yetkisi -tıpkı ülkemizde olduğu gibi- şirketin bir üyesine, yöneticilerine ya da -yönetim organlarının kararıyla- üçüncü şahıslara devredilebilir ve böyle bir yetki devri, bir kişiye veya birden fazla kişiye yapılabilir[665]. Mezkûr kanunda yöneticilerin sorumluluklarına ilişkin hükümler daha çok TTK'daki gibi şirkete ve üçüncü şahıslara karşı özel hukuk alacakları kapsamında[666] ele alınmıştır. Tüzel kişilerin sorumluluğu ise vergi usul hukuku kapsamındaki düzenlemeler ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen ödevler çerçevesinde tanımlanmıştır. Zira, Birleşik Krallık şirketleri, Kurumlar Vergisi Kanunu (Corporation Tax Act 2010)[667] kapsamında vergilendirilmektedir. Yürürlük tarihi bakımından yeni bir vergi[668] olarak kabul edilen bu vergi, İngiliz şirketlerinin hem gelirlerini hem de sermaye kazançlarını

[663] Esasında, tüzel kişilerde sınırlı sorumluluk, 19. yüzyılın ortalarına kadar İngiliz anonim şirketleri için hukukta standart olarak belirlenmiş bir sorumluluk türü değildi. qv: John Armour, Henry Hansman, Reiner Kraakman, The Essential Elements of Corporate Law: What is Corporate Law?, Harvard Law School Cambridge, MA 02138, Discussion Paper No. 643, 7/2009, PDF/p:9 (25.dipnot), (Çevrimiçi) http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/Kraakman_643.pdf, 05/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Armour et. al.' olarak anılacaktır].*

[664] Bu sorumluluğun kaldırıldığı yerler *"(a) 1985 F1 Şirketler Yasası'nın 306 ve 307 bölümleri ve 1986 İflas Yasası'nın 75. bölümü veya (b) Şirketlerin (Kuzey İrlanda) 1986 F2 ve 1989 tarihli İflas (Kuzey İrlanda) Kararının 62. Maddelerinin 314 ve 315. maddeleri, 1 Ekim 2009 tarihinden önce doğan yükümlülükler ile ilgili olarak…"* şeklinde kanuna işlenmiştir, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/uksi/2009/1941/article/9, 06/02/2021.

[665] The Companies Act 2006, sec.323, *"Representation of corporations at meetings"*. Bu maddede 2020 yılında yapılan değişiklik kapsamında, şirkete yapılan atıfların sınırlı sorumlu ortağı da kapsadığı; müdüre yapılan atıfların ise, sınırlı sorumlu bir ortaklık üyesine yapıldığına hükmedilmiştir *[reg. 45(2) (26.6.2020) by The Limited Liability Partnerships (Amendment etc.) Regulations 2020 (S.I. 2020/643), reg. 1(1), Sch. 3 para. 2(4)].*

[666] Özel hukuk kapsamındaki bu sorumluluk hükümleri için qv: Part 10/Chapter 7: "Directors' liability", sec.232-238; Part 14: "Remedies in case of unauthorised donations or expenditure", sec.369-373;

[667] UK Public General Acts, Corporation Tax Act 2010, 03/03/2010, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/pdfs/ukpga_20100004_en.pdf, 10/02/2021.

[668] Öncesinde, *"Income and Corporation Taxes Act 1970 (repealed 6.4.1992)"* geçerliydi. Bu kanunun da öncesinde yani 1965 yılına kadar, şirketler de gerçek kişilerle aynı oranda; ancak, ek olarak kârları üzerinde de vergilendirilirlerdi (additional profit tax).

konu almaktadır[669]. Kanun, tasfiye hali de[670] dahil olmak üzere, vergilendirme dönemi içerisinde şirketlerin tüm vergilendirme işlemlerine yönelik çeşitli düzenlemeler içermektedir. Gerçek kişilere ilişkin ödevler için ise, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki (Income Tax Act)[671] hükümler uygulanmaktadır.

Sonuç olarak Kıta Avrupası'ndan farklı bir yapıya sahip olan ve sözleşmeler ile içtihatlara dayanan Birleşik Krallık uygulamalarının bu düzenlemelerle Avrupa Birliği genel uygulamaları kapsamında modernize[672] edildiği görülmektedir.

C- Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), eski bir İngiliz kolonisi olma özelliğinden dolayı Birleşik Krallık ile benzer düzenlemeleri paylaşmaktadır. II. Dünya Savaşı sonrasında İngiliz reformcular ABD vergi kanunlarından etkilenmişler ve özellikle 1965'te Birleşik Krallık, 'Amerikanvari' (American-style) bir kurumlar vergisini kabul ettiğinde[673] bu iki ülkenin etkileşimi çift yönlü bir boyuta taşınmıştır.

ABD vergi sisteminin oldukça karmaşık bir yapıya sahip olduğu ifade edilmektedir. Literatürde 'tax code complexity'[674] olarak ifade edilen karmaşıklık, hem federal devlet yapısından, hem de uzun ve sürekli değişen[675] vergi kanunlarından

---

669 Geoffrey Morse, David W. Williams, **Davies: Principles of Tax**, Seventh Edition, UK, Sweet & Maxwell Ltd., 2012, p:228.

670 qv: *"Part 13, Chapter 5: Companies in Liquidation or Administration"*

671 UK Public General Acts, Income Tax Act 2007, 20/03/2007, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf, 10/02/2021.

672 Bu durum, TTK Genel Gerekçesi'nde (p:9), "*Avrupalaşma*" olarak anılmıştır.

673 Steven E. Bank, **Anglo-American Corporate Taxation** - Tracing the Common Roots of Divergent Approaches, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2011, p:2-3.

674 Bu gerekçeye dayandırılarak, IRS'in birimlerinden biri olan Taxpayer Advocate Service'ın hazırladığı bir raporda vergi kanunlarının sadeleştirilmesi önerilmiştir. Ayrıntılı bilgi için qv: Arthur B. Laffer, Wayne H. Winegarden, John Childs, "The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity" The Laffer Center, 2011, p:8, (Çevrimiçi) http://www.txfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf, 04/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Laffer et. al.' olarak anılacaktır].*

675 1986 vergi reformunun kabulünden bu yana Kongre, vergi kanununda on binin üzerinde değişiklik kabul etmiştir. Bu sürekli değişim dolayısıyla, federal vergi kanunları ile eyalet vergi kanunlarının, hatta vergi anlaşmalarının dahi birbirleriyle çeliştiği düzenlemeler ortaya çıkmıştır (**Ibid.**, p:11).

kaynaklanmaktadır. 10 bine yaklaşan (9834 madde) madde sayısı da vergi kanunlarının karmaşıklığının nedenlerinden biridir.

Ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı gibi, ABD'de de vergilendirme ilişkisinin bir tarafında devlet adına IRS - Internal Revenue Service (Milli Gelir İdaresi)[676] bulunmaktadır. Bu idare, Hazine Bakanlığı'na bağlı olarak, IRC - Internal Revenue Code (Milli Gelir Kanunu)[677] kapsamında yer alan görevlerin[678] yerine getirilmesi için kurulmuştur[679].

ABD'de vergi kuralları, federal düzeyde ele alınabileceği gibi, eyaletler ve mahalli idareler düzeyinde de ele alınabilir[680]. ABD'de gelir (individual income) vergisi, kurumlar (corporate income) vergisi, emlak ve hediye (estate and gift) vergisi[681] ve emeklilerden alınan vergiler[682] toplam vergi gelirlerinin %90'ını

[676] İdarenin varlığı Lincoln dönemine dayanmaktadır. 17 Temmuz 1962'de Hazine Bakanlığı'nın altında kurulmuştur. ABD'de vergilendirme ilişkisinin tarihsel süreci için qv: (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/irs-history-timeline, 04/02/2021.

[677] ABD Milli Gelir Kanunu, (IRC-Internal Revenue Code), 22/10/1986, (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance, 13/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'IRC' olarak anılacaktır].* ABD'de vergi kanunları, GVK, KVK, DVK, MTV gibi ayrı ayrı değil; 9834 maddelik tek bir kanunun farklı alt başlıkları altında sistematize edilmiştir. Örneğin, gelir vergisi, A alt başlığında 1-1564'üncü maddeleri kapsarken; Alkol, tütün ve diğer tüketim vergileri E alt başlığında 5001-5891'inci maddeleri kapsamaktadır.

[678] qv: IRC, *"§ 7801 - Authority of Department of the Treasury"*. Ayrıca IRC'de, kurumun vergilendirme işlemine yönelik görevleri de tek tek sayılmıştır qv: *"§ 7803 - Commissioner of Internal Revenue; other officials*".

[679] IRS hakkındaki bilgiler kurumun resmi sitesinden alınmıştır, (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/about-irs/the-agency-its-mission-and-statutory-authority, 04/02/2021.

[680] Çalışma kapsamında genel kuralları kapsayan federal düzenlemeler esas alınacaktır.

[681] Ülkemizdeki veraset ve intikal vergisine benzeyen; ancak, Türkçede "emlak ve hediye vergisi" olarak ifade edilebilecek bu vergi, ölüme bağlı (estate) veya yaşam boyu karşılıksız (gift) mülk devirlerinin vergilendirilebilmesini konu almaktadır (IRC, B - §§ 2001-2801) . 'Alternatif bir veraset vergisi' olarak da kabul edilen "estate tax", bilinen anlamda emlak vergisinden farklı olarak sadece ölüm halinde intikaller üzerinden alınan bir vergidir. ABD'de bazı eyaletlerde sınırlı olarak uygulanan veraset vergisi (inheritance tax) ile karıştırılmamalıdır. Birlikte uygulanan bu vergide (estate and gift taxes) amaç, varlıkların hayattayken ya da ölüm halinde devrini aynı kılarak karşılıksız kazanımlarla vergiden kaçınmanın önüne geçmektir.

[682] "*the payroll tax financing disability, retirement, and health benefits for the elderly*" vergi sistemimizdeki temel vergilerden biri olmadığından tam karşılığı yoktur.

oluşturmaktadır[683]. Bu vergilerin işleyişinde genel nitelikli temsil ve sorumluluk hükümleri ise IRC'nin çeşitli hükümlerinde yer almaktadır.

Küçüklerin vergilendirilmesinde ebeveynlerden hangisinin sorumlu olacağı genelde eyalet yasalarına göre farklılık göstermekle birlikte, reşit olmayan bir çocuğun kazancı mülkiyet hukuku sisteminden bağımsız olarak çocuğun üzerinden vergilendirilir[684].

Ülkemizde çocukların kanuni temsilcisi olan velilerin vergi sorumluluğu, onlar adına vergi ödevlerini yapmak iken, ABD'de IRC'nin ilk maddesi[685] kapsamında çocukların gelirlerine yönelik vergilendirme için iki farklı durum belirtilmiştir:

- İlk durumda; bir çocuğun[686] bir vergi yılı içinde, sadece faiz ve kâr paylarından oluşan bir geliri olması ve bu gelirin kanunda açıklanan tutardan[687] az olması halinde, her bir çocuğun brüt geliri, -ebeveyne verilmiş seçim yetkisi kapsamında- ebeveyninin[688] (yani kanuni temsilcisinin) brüt gelirine dahil edilerek beyan edilebilir. Yani, çocuğun vergi numarası kapsamında beyan zorunlu değildir.
- İkinci durumda ise, kanunda belirlenen tutardan fazla geliri olan çocuklar için beyan, çocuğun kendi vergi numarası üzerinden yapılır[689].

---

[683] Kalan %10'luk federal vergiler ise, benzin, alkol ve tütün gibi tüketim vergileri ve damga vergileri gibi çeşitli diğer küçük vergilerdir. Thomas Piketty, Emmanuel Saez, "How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective" **Journal of Economic Perspectives**, Vol:21, N:1, Winter 2007, p:7, (Çevrimiçi) https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.21.1.3, 04/02/2021.

[684] Timothy J. Rupert, Kenneth E. Anderson, David S. Hulse, **Person's Federal Taxation 2020-Individuals**, Pearson, USA, 2020, p:3/8 *[Çalışmanın devamında 'Rupert et. al.' olarak anılacaktır].*

[685] *§ 1 "Tax imposed"*

[686] 18 yaşına gelmemiş ya da vergilendirme yılı bitmeden 18 yaşını doldurmuş çocuklar için veya 19-24 yaş arasında olup öğrenciliği devam edenler için geçerlidir *(§ 1 g/2).*

[687] 2020 yılına ait gelirler için güncel tutar, 11.000 $'dır.

[688] Ebeveynlerinin ayrılmış ve evli olmasına göre, kanuni temsilci değişmektedir. Örneğin, ebeveynler ayrılmışlarsa ve ayrı ayrı başvuru yaparlarsa vergilendirilebilir geliri daha yüksek olan ebeveyn, söz konusu beyanı gerçekleştirecektir.

[689] IRC, § 1 (g/7/A-B). 1980'lerde *"Kiddie tax"* adlı kanun, yüksek gelirli ebeveynlerin -kanundaki boşluklardan yararlanmak için- çocuklarına büyük miktarda hisse senetleri devretmesini engellemek amacıyla kabul edilmişti. Daha sonra The Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) ile 2018-2019 yılı için değişiklik yapılmış; ancak, son olarak 2019 yılında kaldırılmış ve şu an bahsi geçen hükümler

IRC'de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin olarak da çeşitli hükümler bulunmaktadır[690]. Örneğin, işverenler sadece gelir vergisi üzerinden değil, sosyal güvenlik ve sağlık (medicare) vergilerini de çalışanlarını tevkifata tabi tutarlar[691]. Uygulamada, tevkifat için verilecek olan W-4 formunda bu yönteme ilişkin bilgiler yer almaktadır. Buna göre, tevkifat için beyan edilen tutar bir ön ödeme niteliğinde olup, eksik gösterilmesi halinde, eksik tutarın ceza ile birlikte ödeneceği; fazla gösterilmesi halinde ise mükellefin iade alacağı belirtilmiştir. Beyan edilecek tutarlar, birden fazla işte çalışmaya, serbest meslek kazancı elde etmeye, evli olmaya veya bakmakla yükümlü olduğu on yedi yaş altındaki çocukların varlığına göre değişiklik göstermektedir[692]. Türk vergi hukukundan farklı olarak, tevkifat yükümlüsü (withholding agent) tanımına, kanunda ayrıca yer verilmiştir. Buna göre, herhangi bir sıfatla kanunda tek tek sayılan tevkifata tabi olan gelirleri elde eden, elden çıkaran, ödeyen, makbuzunu kesen kişiler tevkifat yükümlüsüdür[693].

Tüzel kişiliği olan şirketler[694] ve tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar[695] açısından sorumluluğa bakılacak olursa; öncelikle ülkemizden farklı olarak ABD

çerçevesinde uygulanmaya devam edilmiştir. Sürekli eleştirilere ve değişimlere konu olması bakımından akıbeti tartışmalıdır. Ayrıntılı bilgi için qv: (Çevrimiçi) https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/jul/kiddie-tax-rules-restored.html ve https://www.irs.gov/taxtopics/tc553, 25/03/2021.

[690] Ek bilgi: vergi kesenlerin sorumluluğu ile birlikte anılan *"pay-as-you-go"* tabiri, ABD uygulamasında, sosyal güvenlik sisteminde emeklilere ödenen tutarların mevcutta çalışan işçilerden geldiği bir sistemi tanımlamak için de kullanılmaktadır; *"pay-as-you-go (unfunded) plan"*. Ayrıntılı bilgi için qv: Rosen, Gayer, **Op. Cit.**, p:231.

[691] IRC, *"§ 3102 - Deduction of tax from wages"* ve *"§ 3402 - Income tax collected at source"*. IRC'nin karmaşık yapısı nedeniyle, IRS her yıl işverenlerin sorumluluğuna yönelik rehberler yayımlamaktadır. 2021 yılına ilişkin detaylar için qv: (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/publications/p15, 20/02/2021.

[692] Tevkifata tabi tutulabilir ödemeler, IRC'de tek tek sayılmıştır "*§ 1473 – Definitions (1)"*. Ayrıca, tüm bilgiler IRS tarafından hazırlanan formda da yer almaktadır. "Employee's Withholding Certificate", p:2, (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw4.pdf, 13/02/2021.

[693] IRC, "*§ 1473 – Definitions (4)"*

[694] Şirketler, kanunlar aracılığıyla yaratılan tüzel kişiliklerdir. Bu bakımdan ortaklarının kişiliğinden farklı bir kişiliğe sahip olması, ortaklarının şirketin borçlarından şahsen sorumlu olmasını engeller. Ortaklara dağıtılan kârlar (temettüler) üzerinden ayrıca vergi ödenmesi bakımından çifte vergileme sorunu olsa da; kurumsal kârlar, kişisel gelirlere göre düşük oranda vergilendirilerek bu yük hafifletilmektedir. Cornell Law School, Legal Information Institute, "Partnership", (Çevrimiçi) https://www.law.cornell.edu/wex/corporations, 14/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Cornell, Partnership' olarak anılacaktır].*

[695] Ortaklıklar iki veya daha fazla kişiden oluşan ve eyalet kanunlarıyla yönetilen yapılardır. Gerçek kişilerden oluşabileceği gibi şirketlerden de oluşabilir. Birçok eyalette tek düzen ortaklık kanunları

uygulamalarında S ve C şirket tipinin açıklanması gerekmektedir. Her ne kadar mülkiyet ve sermaye bakımından benzer düzenlemelere tabi olsalar da, vergilendirme -özellikle de ortakların sorumluluğu- bakımından farklılaşmaktadırlar[696]. C tipi şirketlerde, ortaklar şahsi malvarlıklarıyla sorumlu değildir. Bu bakımdan, tüzel kişiliği olan bu şirket yapısında ortaklar alacaklılara karşı korunur. Yönetim kurulu tarafından belirlenen kişiler, temsil ve yönetimden sorumludur. Tüzel kişiliğin vergilendirilmesine ek olarak ortakların da ayrıca kâr payları üzerinden vergilendirilmesi söz konusudur ve bu durum dezavantaj olarak kabul edilir[697]. C tipi şirketler, genel olarak S tipini seçmeyen (çünkü her şirket kanuni ölçütlere uyduğu takdirde C olarak kurulurken, talep üzerine S'ye dönüşebilir; bu yüzden de C tipi şirketler literatürde 'normal şirket' olarak da anılır)[698] şirketler olarak tanımlanır ve vergilerini doğrudan federal hükümete öderler[699].

S tipi şirketler ise, hem tüzel kişilikleri dolayısıyla hem de ortaklara dağıtılan kâr payı nedeniyle ayrı ayrı vergilendirilmek yerine kâr payı ve gelirlerin birleştirilerek kişisel gelir vergisi şeklinde ödendiği bir yapıya sahiptir. ABD hukukunda *"pass-through taxation"* olarak anılan bu kurum, kapsamına aldığı işletmelerin sahiplerinin/ortaklarının kişisel gelir beyan ettiği bir sistemdir[700]. Genellikle federal hükümete vergi ödemeyen bu şirketler, küçük[701] ve halka açık olmayan şirket yapılarına daha uygundur. Belirtilen bu özellikleri bakımından şahıs işletmelerine ya

(Uniform Partnership Act) yürürlüktedir. Ortaklıklar, kendi varlıkları üzerinden değil; ortakları üzerinden vergilendirilir (**Ibid.**).

696 CFI-Corporate Finance Institute, "C Corp vs S Corp", (Çevrimiçi) https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/strategy/c-corp-vs-s-corp/, 14/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'CFI, C Corp vs S Corp' olarak anılacaktır].*

697 Bu dezavantaj, kaynaklarda ve IRS'in kendi tanımlarında çifte vergilendirme *"double taxation"* olarak anılmaktadır.

698 Rupert, Anderson, Hulse, **Op. Cit.**, p:D/2.

699 Cornell Law School, Legal Information Institute, "Pass-through taxation", (Çevrimiçi) https://www.law.cornell.edu/wex/pass-through_taxation, 14/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Cornell, Pass-through taxation' olarak anılacaktır].*

700 IRS, "Passthrough Entity Straddle Tax Shelter", (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/businesses/passthrough-entity-straddle-tax-shelter, 14/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'IRS, Passthrough' olarak anılacaktır].* Ayrıca qv: Cornell, Passthrough, **Loc. Cit.**

701 IRC, *"§ 1362 (a)/1".*

da ortaklık modellerine benzetilmektedir[702]. Ancak, S tipi şirketlerin ortaklarının sorumluluğu, tıpkı C tipi şirketlerin ortaklarınınki gibi sınırlıdır[703].

Ortaklıklar[704] ise genel (GP-general partnership), sınırlı (LP-limited partnership) ve sınırlı sorumlu ortaklıklar (LLP-limited liability partnership), olarak sınıflandırılmaktadır. Ortaklıklar, ülkemizde de adi ortaklıklarda olduğu gibi ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmadıklarından, iş ortaklığı özel statüsü dışında, ortaklık olarak vergilendirilmezler. Bu bakımdan diğer ortaklıklar gibi *"pass-through taxation"*[705] uygulamasına tabidirler. Kısaca, elde edilen herhangi bir gelir, ortaklığın değil, ortakların geliri olarak vergilendirilir. Genel ortaklıklarda, ortaklar şahsi malvarlıklarıyla sınırsız sorumludur ve özellikle kararlaştırılmadıkça yönetim ve temsil yetkisi tüm ortaklardadır. Ayrıca, ortaklardan birinin fiillerinden diğer ortaklar da sorumludur[706].

Karma ortaklık yapısına sahip olan sınırlı ortaklıklar[707] ise, doğrudan yöneten genel ortaklar[708] (en az bir tane olması zorunludur) ile sadece sermaye koyan -hissedar sayılan- sınırlı ortaklardan[709] oluşmaktadır. Bu kapsamda sorumluluk da, genel ortaklarda sınırsız ve şahsi iken; sınırlı ortaklarda, koydukları ya da koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadardır[710]. Sınırlı sorumlu ortaklıklarda ise, genel ortakların da sorumlulukları sınırlandırılmıştır[711]. Bu nedenle genel ortak da, diğer

---

[702] CFI, C Corp vs S Corp, **Loc. Cit.**

[703] Rupert, Anderson, Hulse, **Op. Cit.**, p:17/3.

[704] Şahıs şirketleri ve LLC'ler hakkında ayrıntılı bilgi için: Larry Tunnel, Robert Ricketts, **Taxation Essentials of LLCs and Partnerships**, AICPA, Durham-USA, 2019.

[705] IRS, Passthrough, **Loc. Cit.**

[706] CFI - Corporate Finance Institute, "Partnership", (Çevrimiçi) https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/strategy/partnership/, 14/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'CFI, Partnership' olarak anılacaktır].*

[707] Türkiye'deki komandit ortaklıklara benzemektedir.

[708] Türkiye'deki komandite ortak benzeri.

[709] Türkiye'deki komanditer ortak benzeri.

[710] Tunnel, Ricketts, **Op. Cit.**, p:1/3.

[711] Bu ortaklık türü TTK Genel Gerekçesinde (p:14), yeni şirket türleri olarak incelenmiş ve ülkemizde henüz doğrudan böyle bir yapı bulunmasa da yürürlükteki TTK'nın oluşmasına yardımcı olarak, komisyon raporunda da yerini almıştır.

ortağın/ortakların fiillerinin olumsuz sonuçlarından korunma avantajına sahip olmaktadır. Vergilendirilmeleri ise tıpkı diğer ortaklıklarda olduğu gibi ortaklar düzeyindedir[712].

Bunlardan farklı olarak da şahıs işletmeleri ve limited şirket türü (LLC-Limited Liability Company) vardır. Şahıs işletmeleri, tek sahibi olan ve sahibinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan işletmelerdir. Vergisel sorumluluk bakımından gelirleri, sahibinin kişisel beyanı kapsamında değerlendirilir[713]. Bu açıdan, diğer şirket ve ortaklık yapılarından farklı olarak, ülkemizde GVK'ya tabi olan şahıs işletmelerinin birebir karşılığını oluşturmaktadırlar.

Limited şirket (LLC) ise, ayrı tüzel kişiliğe sahip,[714] vergilendirme bakımından, ortaklık yapısına benzeyen[715] ama esasında şirketler gibi sınırlı sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu karma bir yapıya sahiptir. Yani, hem ortaklık hem de şirket özelliği gösterir. Ortaklarına avantaj sağlayan bu yapı, eyalet bazında vergilendirilme söz konusu olduğu bölgesel bakımdan dezavantajlı durumlar ortaya çıkabilir. Sınırlı sorumluluk avantajından yararlanmak için ortaklardan tahsil edilen ek yıllık ödemeler bu dezavantajlardan biridir. Örneğin, California Eyaleti net gelire bağlı olarak artabilen 800 $'lık bir tutar belirlemiştir[716]. Ayrıca, LLC'ler de -diledikleri takdirde- şirketler gibi,[717] hem tüzel kişiliği,[718] hem de dağıtılan kâr payları dolayısıyla ortakları ayrı ayrı vergilendirilebilmektedir[719].

---

[712] CFI, Partnership, **Loc. Cit.**

[713] Ying Lowrey, "U.S. Sole Proprietorships: A Gender Comparison, 1985-2000", **Publication 1136**, June, 2005, p:121, (Çevrimiçi) https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1092867, 14/02/2021.

[714] IRS, "Limited Liability Company (LLC)", (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/limited-liability-company-llc, 14/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'IRS, LLC' olarak anılacaktır].*

[715] Rupert, Anderson, Hulse, **Op. Cit.**, p:D/5.

[716] CFI, Partnership, **Loc. Cit.**

[717] Tunnel, Ricketts, **Op. Cit.**, p:1/6.

[718] IRC, *"§ 11 - Tax imposed, (a)".*

[719] IRC, *"§ 61 - Gross income defined, (12)".*

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU VE HUKUKİ NİTELİĞİ

I- Genel Açıklama

Kanuni temsilcinin sorumluluğu, çalışmanın başından itibaren irdelenen tüm sorumluluk türlerini kapsayıcı bir niteliğe sahip olmakla birlikte, hiçbir sorumluluk türünde olmayan özellikleri içermesi bakımından da *sui generis* bir yapıya sahiptir.

'Kanuni temsilci' sıfatı; noter, işveren veya memurdan farklı olarak mesleki yetkinliklerden bağımsız bir sorumluluğu kapsamaktadır. Bu yönüyle, herkese yüklenebilir bir sıfat gibi görünse de; dar anlamda 'vergi sorumlusu' olmak için gerekli olan ehliyetten farklı bir ehliyetin varlığı da kanun tarafından gerekli kılınmıştır. Örneğin, beş yaşındaki bir küçük, vergi kesen kişi olarak, sorumlu sıfatına sahipken; kanuni temsilci olabilme yeterliliğine sahip değildir. Çalışmanın devamında yer verilen 'özel bir sorumluluk hali' vurgusu tam da bu durumu ifade etmektedir. Nitekim, kanuni temsilci, 'vergi sorumlusunun sorumlusu' olabilen tek sorumlu biçimidir ve dolayısıyla bu farklılık, diğer sorumluluk hallerine kıyasla daha özgün bir yapıya karşılık gelmektedir. Bu yüzden, kimlerin kanuni temsilci olabileceği konusu kadar; kimlerin olmayacağı konusu da, sorumluluğun sınırının belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

Çalışmanın ana konusuna uygun olarak bu bölümde, kanuni temsilci kavramının hukuki niteliği ile kimlerin bu sıfatı haiz olduğu pozitif ve normatif çerçevede ele alınacak; ayrıca, temsil ve sorumluluk kurumu bakımından rücu hakkı ile vergi cezaları bakımından sorumluluk halleri, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile karşılaştırmaları olarak incelenecektir. Son olarak ise, temsil ve sorumluluk kurumunun geleceğine yönelik yapılacak değerlendirmelerde, eleştirel bir bakış açısıyla ele alınan konulara ilişkin çeşitli ülke uygulamalarının da model alındığı çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

II- Kanuni Temsilci Kavramı ve Temsil Edilenin Kimliğine Göre Kanuni Temsilci Sıfatının Değişkenliği

Vergi mükelleflerinin temsilcilerinin, vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi vergi hukukuna özgü bir durumdur. İlk bölümde de bahsedildiği üzere, temsil işlemlerinde kural olarak sorumluluk, özel hukukta temsil edenin değil, temsil edilenin üzerindeyken; vergi hukukunda bazı hallerde temsilciler, yaptıkları veya yapmayı ihmal ettikleri hukuki işlemler için şahsen sorumlu tutulmaktadır[1]. O halde bu *sui generis* sorumlulukta kanuni temsilci kavramının hukuki niteliği için kimlerin bu sıfatı haiz olup, kimlerin olmadığı konusunun açıklanması gerekmektedir;

A- Kanuni Temsilci Sıfatını Haiz Olanlar ile Kanuni Temsilci 'Gibi' Sorumlu Tutulanlar

Kanuni temsilci,[2] yetkisini[3] temsil edilenle yaptığı iradi sözleşmelerden değil, doğrudan kanunun kendisinden alan kişidir[4]. Bu yüzden kanuni temsilci, temsil edilen kişi tarafından çizilecek olan bir yetki sınırına ihtiyaç duymamakta;[5] hatta böyle bir sınır çizilse dahi, kanunen bu sınırdan bağımsız hareket özgürlüğüne sahip olmaktadır. Kanuni temsilci türünün en bilinen örneği, veliler ve vasilerdir. Bu kişiler temsil yetkilerini, Türk Medeni Kanunu'nun[6] velâyet ve vesayet hükümleri çerçevesinde, kanun koyucunun iradesinden almaktadırlar.

---

[1] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, p:208 *[Çalışmanın devamında 'Karakoç, Genel Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[2] Kanuni temsilci, 'yasal temsilci' ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu, sadece literatürdeki bir kullanım farklılığı değil; aynı zamanda, yargı kararlarında ve kanun metinlerinde de karşımıza çıkan bir farklılıktır. Örneğin, TMK'da *"yasal temsilci"*; VUK'ta ise *"kanuni temsilci"* kullanımı hakimdir. Terim birliği sağlamak amacıyla VUK hükümlerinin ana konuyu oluşturduğu bu çalışmada da *"kanuni temsilci"* kullanımı tercih edilmiştir.

[3] Kanuni temsilcinin sahip olduğu yetki ve bu yetkinin hukuki niteliği çalışmanın ilk bölümünde açıklanmıştır (infra: 1. Bölüm/III.*"Vergi Hukuku Özelinde Temsil Kavramı ve Hukuki Niteliği"*).

[4] Yetkisini, temsil edilenin taraf olduğu hukuki bir işlemden alan kişi, iradi temsilcidir.

[5] Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, p:7 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Kanuni Temsilci' olarak anılacaktır].*

[6] 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, 24607 Sayılı ve 08/12/2001 Sayılı Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'TMK' olarak anılacaktır].*

Vergi hukukunda kanuni temsilci ise en genel haliyle; vergi mükelleflerinin ve sorumlularının maddi ve şekli vergi ödevlerini, tam ve zamanında yerine getirmesi gereken ve yetkisini kanunlardan alan kişi olarak tanımlanmaktadır. Mükellef ve sorumlulardan farklı olarak, kanuni temsilcilerin fiil ehliyetine sahip olmaları gereklidir[7].

Vergi hukukunda esasen özel hukuktan farklı bir kanuni temsilci tanımı bulunmamaktadır. Nitekim, vergi kanunları, kanuni temsilcinin tanımına yönelik değil; ödevlerine yönelik hükümler içermektedir. Bu yüzden Vergi Usul Kanunu'nun[8] 8'inci maddesinin başlığı *"Kanuni Temsilcilerin Ödevi";* Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un[9] mükerrer 35'inci maddesinin başlığı ise *"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu"*dur. Bu başlıklar altında kanuni temsilcilerin kimliğine ilişkin verilen bilgiler de medeni hukuk hükümlerinden farklı bir noktaya işaret etmemekte; ancak, VUK'un çeşitli ödev ve sorumluluklar yüklediği kanuni temsilci sıfatı, farklı kanunlarda farklı görünümler almaktadır. Her ne kadar kanuni temsilcinin tanımı tek de olsa; kimlerin kanuni temsilci olacağı, temsil edilenin hukuki niteliğine göre değişmektedir. Bu değişim, sadece gerçek ve tüzel kişiler ayrımına göre değil; gerçek kişilerin ehliyetlerine veya tüzel kişilerin türlerine göre de farklılık göstermektedir. Hatta, Türkiye'de yerleşik olmayan veya tüzel kişiliği olmayanlara göre de kanuni temsilcinin kimliği değişebilmektedir.

Örneğin, limited şirketlerde kanuni temsilci, müdür sıfatıyla tek kişi olabilirken; anonim şirketlerde, kurul organı (yönetim kurulu) şeklinde olabilmektedir. Temsil organı bu yetkisini, -ana sözleşme ve kanunların izin verdiği ölçüde- temsil organını oluşturan kişilerle sınırlı kalmak üzere, birine veya birkaçına bırakabilir[10].

---

[7] Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., 2018, p:56 *[Çalışmanın devamında 'Sarılı, Türk Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[8] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VUK' olarak anılacaktır].*

[9] 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 8464 Sayılı ve 18/07/1953 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'AATUHK' olarak anılacaktır].*

[10] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018, p:96-97 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz et. al' olarak anılacaktır].*

Kanuni temsilcinin kim olduğuna yönelik genel ve tek bir tanım yapmak mümkün olsa da; Türk hukukundaki tanımlar için, sadece vergi mevzuatının değil, aynı zamanda özel hukuk ve ceza hukuku mevzuatlarındaki ilgili hükümlerin de incelenmesi gerekmektedir. Nitekim, idare ve mükellef arasında kanuni temsilcinin kim olduğuna dair tam bir uzlaşma sağlanamamıştır[11].

1- Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcileri

Gerçek ve tüzel kişilerin, fiil ehliyetleri bakımından çeşitli kanuni sınırlamalara tabi olduğu çalışmanın ilk bölümünde açıklanmıştı. 'Tam ehliyetsiz' olan küçük ve kısıtlılar, onlar adına ve hesabına hareket eden kanuni temsilciler tarafından temsil edilirler[12]. Ayırt etme gücünü haiz küçükler ve kısıtlılar ise medeni hukukta 'sınırlı ehliyetsizler' olarak anılmış ve TMK uyarınca[13] karşılıksız kazanımları ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları hariç olmak üzere, yapacakları işlemler kanuni temsilcilerinin rızasına bağlanmıştır. Bunun gibi ehliyete bağlı ayrımlar, medeni hukukta farklı sonuçlar ortaya çıkarırken, bu sonuçların da çeşitli hukuk dallarına yansımaları olmuştur. Bu yansımaların vergi hukukundaki görünümü ise kanuni temsilcilerin ödev ve sorumlulukları ile bu ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemesi halinde karşılaşılacak olan yaptırımlardır.

[11] Nihal Saban, "Vergi Usul Kanunu Madde 10: *Olgu ve Dil*" **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, Cilt:19, Sayı:2, 2013, p:281 *[Çalışmanın devamında 'Saban, Olgu ve Dil' olarak anılacaktır].*

[12] M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi, Saibe Oktay-Özdemir, **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 18.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, p:82 *[Çalışmanın devamında 'Oğuzman et. al.' olarak anılacaktır].*

[13] TMK, m.16: *"Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir. Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar haksız fiillerinden sorumludurlar."*

a- Küçüklerin Kanuni Temsilcileri

Küçükler[14] için velâyet, kısıtlılar[15] için ise vesayet hükümleri TMK'nın çeşitli maddelerinde[16] yer almaktadır. Ayrıca, -istisna da olsa- küçüklerin, vesayet; kısıtlıların ise velâyet altına alındığı durumları da bulunmaktadır[17]. Zira, TMK'nın 404'üncü maddesine göre, velâyet altında bulunmayan her küçük vesayet altına alınmaktadır. Mezkûr kanunun 419'uncu maddesine göre ise, kısıtlanan ergin çocuk kural olarak vesayet altına alınmayıp, velâyet altında bırakılmaktadır.

TMK'nın 335'inci maddesine göre velâyet, genel anlamda ergin olmayan küçüğün[18] ebeveynlerindedir[19] ve yasal bir gerekçe olmaksızın bu kişilerden alınamaz. Velâyetin vergi hukuku açısından önemi ise mezkûr kanunun 342'nci ve izleyen maddelerinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre anne ve baba, yani veli, çocuğun kanuni temsilcisidir. Velâyet altındaki çocuk fiil ehliyetini, tıpkı vesayet altındaki kişide olduğu gibi kullanacağından; çocuk, borçlarından kendi malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Bu nedenle vergi mükellefi olan bir çocuğun vergi ödevleri, normal şartlarda annesi ve babası tarafından -çocuğun malvarlığından alınarak- yerine getirilir. Ebeveynlerden birinin ödevi yerine getirmesi, diğerini sorumluluktan kurtarmaktadır.

---

[14] TMK'da küçüğün tanımı yapılmamış; TCK'da, "çocuk" tabiri altında, *henüz 18 yaşını doldurmamış kişi* şeklinde tanımlanmıştır (m.6/1-b).

[15] Kısıtlılık; bir kişinin, kanunda belirtilen sebeplerden birine dayanılarak, mahkeme kararı ile fiil ehliyetinden kısmen ya da tamamen mahrum bırakılmasıdır. Bu karar, sadece ergin kişilere özgüdür. Zira, küçükler zaten velâyet ya da vesayet altındadırlar (Bilge Öztan, **Medenî Hukuk'un Temel Kavramları**, 43.Baskı, Ankara, Turhan Polat Eğitim Vakfı İktisadi İşletmesi, 2019, p:258).

[16] Velâyet, TMK'nın 335'nci maddesi ve devamında; vesayet, TMK'nın 396'nci maddesi ve devamında; Kayyımlık, TMK'nın 426'ncı maddesi ve devamında düzenlenmiştir.

[17] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:96.

[18] Sadece küçüğün değil, vasi atanmaya gerek olmayan hallerde ergin çocuğun da velâyeti anne ve babadadır (TMK, m.335/2).

[19] Burada velâyet anne **ve** babadadır. Ancak, ebeveynlerin boşanması halinde, çocuğun bırakıldığı taraf; ölüm halinde ise, sağ kalan ebeveyn kanuni temsilci olacaktır (TMK, m.336/2). Anne ve baba evli değil ise kanuni temsilci annedir. Ancak, anne de kısıtlı ya da ölmüş ise hakim tarafından vasi atanır ya da velâyet babaya verilir (TMK, m.337).

b- Kısıtlıların Kanuni Temsilcileri

Vesayet, TMK'nın 396'ncı ve takip eden maddelerinde düzenlenmiştir. Vesayet organları; vesayet daireleri,[20] vasiler ve kayyımlar olmak üzere temsil edilen kişinin özelliklerine göre üçe ayrılmaktadır. Kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından tıpkı veli gibi vasi ve kayyım da önem arz etmektedir.

Vasi, kısıtlının (ve istisnaen küçüğün) kişiliği veya malvarlığı fark etmeksizin tüm menfaatlerini korumakla ve bu kişileri temsil etmekle yükümlü kişidir. Kayyım ise tüm işleri değil, belirlenmiş işleri yerine getirmek veya malvarlığını yönetmekle yükümlü kişidir. Esasen vasi ve kayyım farklı anlamlara gelse de vasi hükümleri aksi belirtilmedikçe kayyımlar için de geçerlidir[21].

Vasinin kim olabileceği de yine mezkûr kanunun 413'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre vasi; görevini yapabilecek, ergin, bir veya gerekli hallerde birden fazla kişi[22] olabilir. Vasiler, bir engel olmadıkça -gerekli koşulları sağlamaları halinde- eşlerden veya yakın hısımlardan seçilir. Ayrıca, yine bir engel olmadıkça, vesayet altına alınacak kişi veya bu kişinin anne-babasının gösterdiği kişi vasi olarak atanabilir. Ancak, kanun koyucu herkesin vasi olup, kanuni temsilcilik görevi üstlenmesine sınır getirmiştir. Buna göre, vasilerin kendilerine verilen görevi kabul etmekle yükümlü oldukları; bu yükümlülükten hangi hallerde kaçınılabilecekleri; bu yükümlülüğe hangi hallerin engel olacağı da yine TMK'nın 417 ve 418'inci maddelerinde belirtilmiştir. Altmış beş yaşını dolduranlar, hastalık ya da fiziksel engellilik nedeniyle bu görevi güçlükle yerine getirebilecek olanlar, dört çocuktan fazla kişinin velisi olanlar, üzerinde halihazırda vasilik görevi bulunanlar ile Cumhurbaşkanı ve yardımcıları, Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bakanlar,

[20] Vesayet daireleri, kamu vesayeti ve özel vesayeti kapsar. Kamu vesayetinde, vesayet makamı (sulh hukuk mahkemesi) ve denetim makamından (asliye hukuk mahkemesi) oluşan vesayet daireleri yer alırken; özel vesayette ise, vesayet altındaki kişinin menfaatini gözetmek üzere bir ortaklığın veya işletmenin vb. sürdürülebilmesi için istisnai olarak bir aile yer alır (TMK, m.398).

[21] TMK, m.403.

[22] Ancak, -rızaları olmadıkça- birden fazla kişi, vesayeti birlikte yürütmek için görevlendirilemez (TMK, m.413/3).

hakimler ve savcılar kendilerine verilen vasilik görevini kabul etmeyebilirler[23]. Bunlar dışında, kişinin kararından bağımsız vasi olamayacak kişiler de yine kanunda belirtilmiştir. Buna göre, kısıtlı olanlar, kamu hizmetinden yasaklanmış kişiler, haysiyetsiz hayat sürenler, vasisi olduğu kişi ile kendi menfaati çatışacak olanlar ya da aralarında düşmanlık bulunanlar, atamayı yapacak vesayet dairesi hakimleri, kendileri istese dahi vasi olamaz; dolayısıyla söz konusu bu kişilerin, kanuni temsil çerçevesinde herhangi bir vergi ödevini yerine getirmeleri de beklenemez.

Kayyımlık[24] ise, esasen bir vesayet türü olmakla birlikte; vasilikten çeşitli noktalarda ayrılmaktadır. Kayyım atanması için TMK'nın 426'ncı maddesindeki hallerden birinin varlığı gerekmektedir. Buna göre, kanuni temsilcinin bir iş için görevi yerine getirmesine engel oluşturan bir durum varsa; bu temsilcinin menfaati, temsil ettiği kişinin çıkarları ile çatışıyorsa; ergin bir kişi söz konusu olduğunda, hastalık veya başka bir yerde bulunma gibi hallerin varlığı halinde, acil bir işi yerine getirmesi gereken bu ergin kişinin işini görmesi ya da bir temsilci ataması mümkün değilse,[25] vesayet makamınca re'sen veya ilgilinin talebi üzerine kayyım ataması yapılabilmektedir. Bu tür bir kayyımlık, 'temsil kayyımlığı' olarak anılmaktadır.

Tüzel kişilerde vergi hukuku için asıl önemli olan kayyımlık ise daha çok 'yönetim kayyımlığı' olarak karşımıza çıkmaktadır. Yönetim kayyımlığı da TMK'nın 427'nci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, bir tüzel kişi gerekli organlardan

[23] Bu kaçınma hakkı, vasinin kendisine tebliğ tarihinden itibaren on gün içinde vesayet makamına karşı ileri sürülmelidir. Vesayet makamı bu kaçınmayı kabul etse dahil, yeni bir vasi atanıncaya kadar kişi görevini yapmaya devam etmek zorundadır (TMK, m.422-423).

[24] Yasal danışmanlık kurumu ile karıştırılmaması gerekir. Yasal danışmanlık, TMK'nın 429'uncu maddesine açıklanmıştır: *"Kısıtlanması için yeterli sebep bulunmamakla beraber korunması bakımından fiil ehliyetinin sınırlanması gerekli görülen ergin bir kişiye aşağıdaki işlerde görüşü alınmak üzere bir yasal danışman atanır: 1. Dava açma ve sulh olma, 2. Taşınmazların alımı, satımı, rehnedilmesi ve bunlar üzerinde başka bir aynî hak kurulması, 3. Kıymetli evrakın alımı, satımı ve rehnedilmesi, 4. Olağan yönetim sınırları dışında kalan yapı işleri, 5. Ödünç verme ve alma, 6. Ana parayı alma, 7. Bağışlama, 8. Kambiyo taahhüdü altına girme, 9. Kefil olma. Aynı koşullar altında bir kimsenin malvarlığını yönetme yetkisi, gelirlerinde dilediği gibi tasarruf hakkı saklı kalmak üzere kaldırılabilir."*

[25] Bunlar dışında, ergin kişi için isteğe bağlı kısıtlılık halleri söz konusuysa, ergin kişinin istediği üzerine de kayyım atanabilir (TMK, m.428).

yoksun kalmışsa ve yönetimi başka türlü sağlanamamışsa yönetim kayyımlığı söz konusu olacaktır[26].

Görüldüğü üzere, velâyet ve vesayet düzenlemeleri bakımından kanuni temsilcilerin görevlerinin sınırı farklı olarak ele alınmıştır. Temsil yetkisinin kapsamı bakımından vasiler, velilere göre daha dar yetkilere sahiptir. Örneğin vasi, velinin aksine bazı hukuki işlemler için vesayet makamından izin almak zorundadır[27].

Tüm bunlar kapsamında kanuni temsilcilerin, küçük ya da kısıtlı yerine hukuki işlem kurmaları, o işlemden doğacak hakların kendi şahısları üzerinde gerçekleşmesi anlamına gelmemektedir. Örneğin, küçük ya da kısıtlı adına bir ticari işletmeyi işleten kanuni temsilcilerin tacir sıfatını haiz olmayacakları; tacir sıfatının temsil edilende kalacağı hususları Türk Ticaret Kanunu'nun[28] 13'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır[29]. Görüldüğü gibi, burada VUK ile aynı temele dayalı bir temsil hükmü vardır. Vergi hukukunda da mükellef sıfatı, kanuni temsilciye geçmeksizin, temsil edilenin üzerinde kalmaya devam etmektedir.

2- Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri

Kişi, genel olarak haklara ve borçlara ehil olan varlık anlamına gelmektedir ve bu kavram hukukta, sadece 'insan' ile sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle, belirli

[26] Yönetim kayyımlığı sadece tüzel kişiler için öngörülen bir kanuni temsilci kurumu değildir. Bunun dışında ayrıca TMK'nın 427'nci maddesi kapsamında: *"Bir kimse uzun süreden beri bulunamaz ve oturduğu yer de bilinemezse; Vesayet altına alınması için yeterli bir sebep bulunmamakla beraber, bir kişi malvarlığını kendi başına yönetmek veya bunun için temsilci atamak gücünden yoksunsa; Bir terekede mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılarsa; Bir tüzel kişi gerekli organlardan yoksun kalmış ve yönetimi başka yoldan sağlanamamışsa; Bir hayır işi veya genel yarar amacı güden başka bir iş için halktan toplanan para ve sair yardımı yönetme veya harcama yolu sağlanamamışsa"* yönetim kayyımı atanır.

[27] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:96/*dipnot:317*.

[28] 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846 Sayılı ve 14/02/2011 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'TTK' olarak anılacaktır].*

[29] Ancak, cezaların şahsiliği ilkesi kapsamında, bir kanuni temsilci tacir olmasa da, ceza hükümleri bakımından tacir "gibi" sorumlu tutulmuştur (TTK, m.13).

amaçlar dahilinde bir araya gelen kişi[30] veya mal toplulukları[31] da, tüzel kişi (hükmi şahıs) olarak bu kapsama dahil edilmiştir[32].

Tüzel kişilere ilişkin hükümler, TMK'nın 47 ila 55'inci maddelerinde yer almaktadır. Bu hükümlere göre, kendi varlıkları olmak üzere örgütlenmiş kişi topluluklar[33] ile belli bir amacı gerçekleştirmek için örgütlenmiş mal toplulukları ilgili oldukları özel hükümler[34] uyarınca tüzel kişilik kazanırlar. Burada önemli olan; amacın, hukuka ve ahlâka aykırı olmamasıdır. Cinsiyet, yaş ve hısımlık gibi insani nitelikler dışındaki tüm hak ve borçlara ehil olan tüzel kişilerin fiil ehliyetleri de bulunmaktadır. Tüzel kişiler bu ehliyetleti, kanunlarda belirtilen gerekli organlara sahip olduklarında kazanırlar ve ehliyetlerini bu organlar aracılığıyla kullanırlar. TMK'nın 50'inci maddesinde belirtildiği üzere, bu organlar gerçekleştirdikleri fiiller ile tüzel kişiyi borç altına sokarlar ve söz konusu fiillerdeki kusurlarından dolayı da ayrıca kişisel olarak sorumlu tutulurlar.

Tüzel kişiliğin vergilendirmeye ilişkin ödevleri de yine bu organlar tarafından yerine getirilir. Bu kapsamda, yetkili organın -temsil organının- kanuni temsilci olduğu yönündeki görüşlere[35] karşın; genel temsilci kavramı ile organ kavramının birbirinden ayırt edilmesini savunan görüşler de vardır[36]. Bu görüşe göre, tüzel kişiler

[30] Kişi toplulukları, asli unsurun 'insan' olduğu; kişilerin belirli bir hedef kapsamında bir araya gelmesiyle oluşan tüzel kişilerdir. Kâr elde etme amacı olan ya da olmayanlar şeklinde ikili bir ayrımda incelenirler. Örneğin dernekler, kâr amacı gütmeyen; limited şirketler ise kâr amacı güden tüzel kişilerdir (Kemal Gözler, **Hukukun Temel Kavramları**, 17.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, p:190).

[31] Mal toplulukları, asli unsurun 'mal' olduğu; belirli bir malvarlığının belirli bir amaca özgülenmesiyle oluşan tüzel kişilerdir. Örneğin, vakıflar (**Ibid.**, p:194).

[32] Enver Bozkurt, **Hukukun Temel Kavramları**, 13.Baskı, Ankara, Legem Yayıncılık, 2018, p:194.

[33] Kişi topluluğu şeklindeki tüzel kişiler, birden fazla kişinin bir araya gelmesi ve bu topluluğa o gerçek kişilerden farklı olarak ayrı bir kişilik kazandırılmasıdır. Burada, bir araya gelen gerçek kişilerin iradesinden bağımsız bir irade gücü kazanımı mevcuttur (Gözler, **Op. Cit.**, p:188).

[34] Özel hükümden kasıt, ilgili tüzel kişiliğin kuruş aşamasındaki kurallardır. Örneğin, kollektif şirketler ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanırlar ve aksi bir sözleşme, üçüncü şahıslar açısından hüküm ifade etmez (TTK, m.232).

[35] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:12-13; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:95.

[36] Bu görüşe göre, kanunda sayılan yönetim kurulu gibi organlar, tüzel kişiliğin kendisidir ve bu organların yaptığı açıklamalar, tüzel kişiliğin kendi iradesidir. Buna göre, yönetim kurulunu oluşturan kişiler, 'organ' sıfatı ile kendi adlarına davranış sergilemekteyken; temsilcilik kurumunda başkası adına davranma söz konusu olduğundan, bu yaklaşım, organın kendi adına değil, tüzel kişilik adına sözleşme

fiil ehliyetlerini organları aracılığıyla kullandığından, hukuksal işlemleri de tüzel kişiler adına organlar yerine getirmektedir. Söz konusu organlar, tüzel kişinin -borçlar hukukunun genel hükümleri kapsamında- bir temsilcisi değil; tüzel kişinin bizzat kendisidir. Her ne kadar temsil kavramı organlar için kullanılsa da, çalışmanın ilk bölümünde bahsedildiği üzere, Türk Borçlar Kanunu'nun[37] 40 ila 48'inci maddeleri kapsamında burada bir temsil ilişkisi söz konusu değildir. Tüzel kişilerin organlarının bu türden bir sorumluluğu için, TBK'nın temsil hükümleri değil, TMK'nın fiil ehliyeti hükümleri dikkate alındığında, organın işlemlerinin temsilci işlemleri değil bizzat tüzel kişi işlemleri olduğu anlaşılmaktadır[38].

Genel olarak yönetim ve temsilde yetkili organlara yönelik hukuki düzenlemeler TTK'da yer almaktadır. Buna göre ticaret şirketleri; anonim, limited, kollektif, komandit şirketler ve kooperatifler olarak ayırmıştır. Bunlardan kollektif ve komandit şirketler, şahıs şirketiyken; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketidir[39]. Bu şekildeki şahıs ve sermaye odaklı ayırım, vergi hukuku -özellikle Kurumlar Vergisi Kanunu'nu[40]- kapsamında farklı sorumlulukları ortaya çıkarmıştır[41]. Kanunda tek tek sayılmak suretiyle belirtilen bu şirketlerin tamamının, tüzel kişiliği haiz olmasının yanı sıra, TMK'ya atıfla hak ve fiil

yapması bakımından eleştirilere konu edilmektedir (Şener Akyol, **Türk Medeni Hukukunda Temsil**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009, p:163).

[37] 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 04/02/2011 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'TBK' olarak anılacaktır].*

[38] Elbette tüzel kişi kendi organı dışında bir temsilci kullanabilir. O zaman da temsilciyi yine organın kendisi tayin edecektir (Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2017, p:299).

[39] TTK, m.124. Ayrıca, KVK'nın 2'nci maddesinde; *"Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır"* hükümlerine yer verilmiştir. Ancak, bu hükümde yer alan sermaye şirketi tanımı, kavramın maddi anlamını değil; vergisel anlamını ifade etmektedir.

[40] 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21/06/2006 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KVK' olarak anılacaktır].*

[41] Örneğin, sermaye şirketleri, kurumlar vergisine ve dolayısıyla KVK'daki ödev ve sorumluluklara tabi iken; şahıs şirketlerinin ortakları gelir vergisine ve dolayısıyla GVK'daki ödev ve sorumluluklara tabidir. Ancak, KDV mükellefiyeti yönünden ise tarhiyatın muhatabı şirketin kendisidir (KDVK, m.44).

ehliyetlerinin de bulunduğu -kanuni istisnalar ayrık tutularak- TTK'nın 125'inci maddesinde belirtilmiştir[42].

Tüzel kişilerin tabi olduğu kurallar, şirket türlerine göre farklılık gösterdiği için kanuni temsilci sıfatının kimde olduğu da temsil edilen tüzel kişiliğin türüne bağlıdır. Hangi kuruluşların tüzel kişiliğe sahip olduğunun ve bu kişilerin kanuni temsilcilerinin kimliği, vergisel sorumlulukların kimler tarafından yerine getirileceğinin saptanması bakımından önem arz etmektedir.

a- Anonim Şirketlerin Kanuni Temsilcileri

Anonim şirket, TTK'nın 329'uncu maddesi uyarınca belirli paylara bölünmüş, belirli bir sermayeye sahip ve borçlarından dolayı yalnızca malvarlığı ile sorumlu olan bir şirkettir. Pay sahiplerinin[43] sorumluluğu ise şirkete karşı ve sadece taahhüt ettikleri sermaye payları kadardır[44].

TTK'nın 365'inci maddesine göre, istisnalar saklı kalmak kaydıyla, anonim şirketin tüzel kişiliği yönetim kurulunca yönetilir ve bu kurulca temsil edilir. Ancak, yönetim kurulu bu yetkileri devredebilir. Bu yetkileri devralanlar, bir veya birden fazla yönetim kurulu üyesi olabileceği gibi, üçüncü şahıslar da olabilir. Böyle bir yönetim devri yapılmadığı takdirde, yönetimin tüm yönetim kurulu üyelerine ait olacağı da yine 367'nci maddede belirtilmiştir.

Temsil yetkisi de yönetim yetkisi gibi yönetim kuruluna aittir. Esas sözleşmede aksi kararlaştırılmamış ise geçerli olan bu temsil kuralı, bir ya da birden fazla

[42] Ayrıca, farklı hallerde uygulanacak kanun hükümleri de 126'ncı maddede belirtilmiştir. Buna göre: *"Her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak şartıyla, Türk Medenî Kanununun tüzel kişilere ilişkin genel hükümleri ile bu Kısımda hüküm bulunmayan hususlarda Türk Borçlar Kanununun adi şirkete dair hükümleri her şirket türünün niteliğine uygun olduğu oranda, ticaret şirketleri hakkında da uygulanır."*

[43] TTK'nın 338'inci maddesine göre, pay sahibi olan tek bir kurucunun varlığı da mümkündür.

[44] Özel bir kanuna tabi anonim şirketlere (örneğin, bankalar) ilişkin hükümler hariç olmak üzere, tüm anonim şirketler için TTK kuralları geçerlidir (TTK, m.330).

murahhas üyeye,[45] -limited şirketlerdeki gibi- müdürlere[46] ve hatta üçüncü şahıslara devredilebilir[47]. Ancak, temsil yetkisini haiz kişilerden en az birinin[48] yönetim kurulu üyesi olması gerekmektedir[49].

Anonim şirketlerin zorunlu organlarından[50] biri olan yönetim kurulu, mezkûr kanunun 359'uncu maddesine göre bir ya da daha fazla kişinin esas sözleşme ile atanması veya genel kurulca seçilmesi olmak üzere iki şekilde oluşturulabilir. Eğer tüzel kişinin yönetim kuruluna seçilenlerden birinin kendisi de tüzel kişi ise[51] kuruldaki

[45] Anonim şirketlerde, kanuni temsilcinin yönetim kurulu olması durumunda, bazı hallerde, yönetim kurulu içinden biri/birileri seçilerek; kısmen ya da tamamen idare ve temsil yetkisinin devri bu kişilere yapılabilir. İşte bu yetkiyi alan kişiler, murahhas üye olarak anılmaktadır (İrfan Barlass, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016, p:89).

[46] Yönetim kurulu dışından müdür olarak belirlenen kişi, uygulamada 'yetkili müdür' olarak anılmaktadır (Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 49.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2020, p:49).

[47] Tahsilat Genel Tebliği, Seri:A, Sıra No:1, 26568 Sayılı ve 30/06/2007 Tarihli Resmi Gazete, p:33 *[Çalışmanın devamında GİB tarafından çıkarılan tüm tahsilat genel tebliğlerinin güncellenmiş halini barındırması bakımından '1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği' olarak anılacaktır].* Ayrıntılı bilgi için qv: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_10042020.pdf, 30/01/2021: *"...6102 sayılı Kanunun yönetim kuruluna verdiği yetki çerçevesinde temsil yetkisinin devredilip devredilmediği konusu da araştırılacaktır. Bu hususların varlığı, ticaret sicili kayıtlarına ve ilanın yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak tayin olunacaktır"* denilmek suretiyle fiili durum değil, tescil ve ilan ön plana alınmıştır. Esasında çalışmanın devamında incelenecek olan bazı ihtilaflı haller kapsamında fiili durumun ön planda tutulduğunu ya da tutulması gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur.

[48] En az bir kişinin yönetim kurulundan olma zorunluluğu, literatürde *"temsil yetkisinin devredilemezliği"* olarak anılmaktadır. Öyle ki, yönetim kurulunun bu madde kapsamında yetkisini kül olarak devri mümkün değildir (Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:88).

[49] TTK, m.370.

[50] Diğer zorunlu organ ise genel kuruldur.

[51] (Mülga) 6762 sayılı TTK'nın 312'nci maddesi kapsamında tüzel kişilerin yönetim kuruluna seçilmeleri mümkün değildi: *"İdare meclisi pay sahibi aza ortaklardan teşekkül eder. Ancak pay sahibi olmıyan kimseler aza seçildikleri takdirde bunlar pay sahibi sıfatını kazandıktan sonra işe başlayabilirler. Pay sahibi olan hükmi bir şahıs idare meclisi azası olamaz. Fakat hükmi sahsın temsilcisi olan hakiki şahıslar idare meclisine aza seçilebilirler."* Bu bakımdan eski uygulamada pay sahibi bir tüzel kişinin temsilcisinin idare meclisinde (yönetim kurulunda) bulunmasına bağlı olarak ortak tüzel kişiliğe VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında idarenin işlem tesis etmesinin mümkün olmayacağı, alınan çeşitli Danıştay kararlarında mevcuttur (ancak bu konu tartışıldığı dönem itibariyle sadece temsilci gerçek kişinin değil, temsil ettiği pay sahibi tüzel kişinin de sorumlu tutulmasının mümkün olduğuna dair görüşleri barındırmaktadır) qv: Z. Ertunç Şirin, ""Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri" ve "Tüzel Kişi Müdürler"in Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Bağlamında Konumları", **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı: 139, Mart-Nisan, 2016, PDF/p:5-6, (Çevrimiçi) https://jurix.com.tr/article/4953, 05/04/2021.

tüzel kişi tarafından belirlenen bir gerçek kişi[52] tescil edilir ve ilan olunur. Yönetim kurulundaki bu kişilerin tam ehliyetli kişiler olması şarttır[53].

Kamu tüzel kişilerinin yönetim kurulunda bulunmaları halinde ise TTK'nın 334'üncü maddesi uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre, esas sözleşmede yer alacak bir hükümle kamu tüzel kişilerine,[54] pay sahibi olmasalar dahi, işletme konusu kamu hizmeti kapsamında yer alan anonim şirketlerin yönetim kurullarında temsilci bulundurma hakkı verilmesi mümkündür. Bu temsilciler, genel kurulca seçilen normal üyelerin haklarına ve görevlerine tabi iken; şirkete, şirketin pay sahiplerine ve şirketin alacaklılarına karşı da üyeler gibi sorumludurlar.

Görüldüğü üzere TTK'ya göre anonim şirketlerde temsil yetkisi kural olarak yönetim kuruluna aittir[55]. Ancak bu genel kural, iki durumun varlığı halinde farklılık gösterebilir: Birincisi, ana sözleşme hükmü ile temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden birine veya bazılarına bırakılması; ikincisi ise, yine ana sözleşme hükmü aracılığıyla temsil yetkisinin yönetim kurulunda bulunmayan, hatta ortak dahi olmayan üçüncü şahıslara bırakılmasıdır. Bu doğrultuda, yönetim kurulunda olan fakat kanuni temsilci sıfatı taşımayan üyeler, VUK hükümleri bakımından muhatap alınamaz ve tüzel kişiliğe ait vergisel ödevlerden sorumlu tutulamazlar[56].

---

[52] Kurulda gerçek kişi temsilci oy kullansa da, bu oy esasında yönetim kurulu üyesi tüzel kişinin oyudur (Şirin, **Op. Cit.**, PDF/p:7). Ayrıca, sadece bu seçilen kişi, temsil ettiği tüzel kişi adına, toplantılara katılma hakkına sahiptir.

[53] Esasında hükmün ilk halinde *"Yönetim kurulu üyelerinin en az dörtte birinin yüksek öğrenim görmüş olması zorunludur. Tek üyeli yönetim kurulunda bu zorunluluk aranmaz"* şartı mevcuttu. Ancak bu şart, 2012 yılında, 6335 sayılı Kanun'un 42'inci maddesiyle kaldırılmıştır.

[54] TTK, m.334:*"Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri…"* ve TTK, m.359/5: *"Devlet, il özel idaresi, belediye, köy ile diğer kamu tüzel kişilerinin pay sahibi olduğu şirketlerde, sayılan tüzel kişiler veya bunların gerçek kişi temsilcileri yönetim kuruluna seçilebilir. Yönetim kurulu üye sayısı ikiden fazla olan şirketlerde üyelerin tamamının aynı kamu tüzel kişisinin temsilcisi olmaması şartıyla kamu tüzel kişisini temsilen birden fazla gerçek kişi yönetim kuruluna seçilebilir."*

[55] TTK, m.365: *"Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır."* m.367:*"Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir…"* m.370:*"Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. En az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır."*

[56] Ayrıntılı bilgi için qv: Ersin Çamoğlu, **Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, 3.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010, p:274 *[Çalışmanın devamında 'Çamoğlu, Hukuki Sorumluluk' olarak anılacaktır].*

Örneğin, ödenmeyen özel hukuk alacakları için yönetim kurulu üyelerine ya da temsil ve sorumluluk yetkisine sahip diğer kişilere başvurulması genel kurallara göre ancak adli yargıya başvurulması ve ilamlı icra yolu ile mümkünken; vergi alacakları söz konusu olduğunda, VUK'un 10'uncu maddesindeki koşulların gerçekleşmesi halinde, doğrudan ve ilam gerekmeksizin kanuni temsilciye başvurulması mümkündür[57]. Ancak, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi kapsamında, tüzel kişinin malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için anonim şirket tüzel kişisi kabul edilen yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarına karşı takip ve tahsil işlemine başlanmadan önce, sicil kayıtlarının ve şirketin esas sözleşmesinin incelenmesi ve temsil yetkisinin TTK'nın sınırını çizdiği ölçülerde murahhas üyelere veya üçüncü şahıslara bırakılmadığının tespit edilmesi, 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği[58] ile vergi idaresine getirilmiş olan bir zorunluluktur. Bu inceleme sonrası murahhas üye veya üçüncü şahısların temsil yetkini haiz olduğunun tespit edilmesi halinde, sadece yönetim kurulu üyesi sıfatı olanların idarece muhatap tutulamayacakları da aynı tebliğde belirtilmiştir.

b- Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri

Limited şirketlerin hukuki niteliği ile temsil ve sorumluluklarına ilişkin tüm hususlar TTK'nın altıncı kısmında düzenlenmiştir. Buna göre limited şirket, ticaret unvanı altında ve esas sermayesi[59] belli olarak bir ya da daha fazla[60] gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulan bir sermaye[61] şirketidir. Bu tüzel kişilikte ortaklar, şirket borçlarının tamamından değil, sadece ödemeyi taahhüt ettikleri sermaye payları kadar bir tutardan ve şirket sözleşmesinde belirtilen ek tutarlardan/yükümlülüklerden

[57] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:114.

[58] 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği, p:34.

[59] Esas sermayesi, esas sermaye paylarının toplamıdır (TTK, m.573).

[60] Ortaklık sayısında üst sınır ellidir (TTK, m.574).

[61] Limited şirket, TTK'nın 124'üncü maddesinde ticaret ve sermaye şirketi olarak sınıflandırılmıştır.

sorumludurlar[62]. Şirket ortakları, bu borç ve yükümlülüklerden ise sadece malvarlıkları ile sorumludur[63].

Limited şirketlerde temsil yetkisinin sınırı da TTK'nın 623'üncü ve izleyen maddelerinde çizilmiştir. Buna göre, şirket sözleşmesi ile düzenlenen tüzel kişiliğin yönetimi ve temsil yetkisi, müdür[64] sıfatını haiz bir ya da birden fazla ortağa bırakılabileceği[65] gibi, tüm ortaklara da ve hatta ortaklar dışında üçüncü şahıslara da bırakılabilir. Ancak, ortaklardan en az birinin, şirketin yönetim ve temsil yetkisini alan kişilerden olması gerekmektedir. Eğer müdür olarak belirlenen kişilerden biri tüzel kişi[66] ise temsil ve yönetim görevlerinin yerine getirilmesi için, tüzel kişi müdür yerine bu görevleri üstlenecek bir gerçek kişinin belirlenmesi gerekmektedir.

Limited şirketlerde temsil yetkisinin sınırlandırılması veya tamamen ortadan kaldırılması anonim şirketlerdeki uygulamalara paralellik göstermektedir. TTK'nın 629'uncu maddesine göre müdürlerin temsil yetkilerinin kapsamının sınırlandırılması tescil ve ilana konu olmaktadır. Hükümde, anonim şirketlere yönelik düzenlemelere atıf yapılarak, limited şirketlere de kıyas yolu ile uygulanması[67] gerektiği belirtilmiştir.

---

[62] TTK, m.573. Ancak, bu sorumluluk kamu alacakları söz konusu olduğunda farklı bir sorumluluk haline bürünmektedir. Vergi hukukuna özgü bu sorumluluk, bütünlük oluşturulabilmesi bakımından çalışmanın AATUHK kapsamındaki sorumluluk hükümleri kısmında incelenecektir.

[63] TTK, m.602.

[64] Müdürler, kanunla ya da şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış olan tüm konularda karar alma ve bu kararı uygulama yetkisine sahip kişilerdir (TTK, m.623/3).

[65] Buradaki belirleme özel sözleşmeler kapsamında yapılsa da, VUK'un 8'inci maddesindeki özel sözleşmelerin idareyi bağlamaması kuralının ayrı tutulması gerekmektedir. Nitekim, bu yöndeki sözleşmelerle tüzel kişiler, vergi sorumlularını değiştirmek için müdür tayin etmemektedir. VUK'un mezkûr maddesinin amacı özel sözleşmeleri kullanarak sorumluluktan kaçılmasını engellemek olduğundan, TTK kapsamında müdür tayin etmek VUK'ta yer alan bağlamamazlık kuralı kapsamında yer almamaktadır. Örneğin, özel sözleşme (işe alım sözleşmesi) ile belirlenen müdürün başka bir özel sözleşme ile vergi ödevlerinden sorumsuzluğu kararlaştırılır ise sorumsuzluğa yönelik olan ikinci sözleşme VUK'un 8'inci maddesi uyarınca idareyi bağlamayacaktır.

[66] Anonim şirketlerde (mülga) 6762 sayılı TTK'nın 312'nci maddesi kapsamında tüzel kişilerin yönetim kuruluna seçilmeleri mümkün değildi. Ancak, limited şirketlerde tüzel kişilerin müdür olmalarına (mülga) TTK kapsamında da müsaade ediliyordu: *"Limitet şirketin temsilcileri arasında bir hükmi şahıs bulunduğu takdirde, ancak o hükmi şahıs adına limitet şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan hakiki şahıs limitet şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir."* qv: Şirin, **Op. Cit.**, PDF/p:7.

[67] Bu şekildeki bir düzenlemenin amacı, TTK'nın genel gerekçesinde *"…ileriki yıllarda, çeşitli sebeplerle, özellikle asgarî sermayenin yüksekliği sebebiyle girişimcilerin anonim şirket yerine limited şirket kurmaya daha fazla yönelecek olmaları dolayısıyla bu şirketi biraz daha sermaye şirketine yaklaştırılmasıdır…Limited şirketin de en az anonim şirket kadar ticaret ve sanayi hayatında işlev*

Tüm bu hükümler kapsamında müdür veya müdürler, limited şirketlerin temsil organları olarak TTK'da anılmaktadır. Bu hükümlerin özel hukuk kanun metinlerinde yer alması, vergi hukukunda geçerli olmalarına engel değildir. Bu kapsamda müdürler, vergi kanunlarınca verilen ödev ve sorumlulukları, kanuni temsilci sıfatıyla yerine getirmekle yükümlüdür[68]. Zira, limited şirketin tanımı vergi kanunlarında bulunmasa da, KVK'nın giriş hükümlerinde[69] olduğu gibi, çeşitli düzenlemelerde TTK hükümlerine atıf yapılmıştır.

c- Kollektif Şirketlerin Kanuni Temsilcileri

Kollektif şirket, TTK'nın ikinci kısmında, 211'inci ve izleyen maddelerinde hukuki niteliği belirlenmiş bir şahıs şirketi türüdür. Buna göre, gerçek kişiler tarafından kurulan bu şirkette, ortakların sorumluluğu alacaklılara karşı sınırlandırılmamıştır.

Temsil ve yönetim hükümleri bakımından kendine özgü bir yapısı olan kollektif şirketlerde, ortaklardan her biri ayrı olarak yönetim hakkına sahiptir. Ancak, bu bir zorunluluk değildir. Zira, mezkûr kanunun 218'inci maddesi uyarınca, yönetim yetkisi, -ortakların çoğunluk kararına ya da şirket sözleşmesine göre- tüm ortaklara verilebileceği gibi, ortaklardan birine ya da birkaçına da devredilebilir. Temsil yetkisini bu şekilde almış olan kişi tarafından açık ya da zımni olarak şirket adına yapılan işlemlerden dolayı şirketin kendisi borç altına girer veya hak kazanır[70].

Ortaklar, tüzel kişiliğin borçlarından dolayı, tüm mal varlıklarıyla müteselsilen sorumludur. Bu kural, yeni katılan bir ortak için, kendisinden önce doğmuş borç ve

---

sahibi olması ve özellikle son yıllarda yabancı yatırımların bu türü tercih etmeleri de limited şirkete ilişkin hükümlerin geniş çapta değiştirilmesinde rol oynamıştır." (Çevrimiçi) şeklinde belirtilmiştir. http://www.ticaretkanunu.net/turk-ticaret-kanunu-genel-gerekce/, 27/01/2021.

[68] Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010, p:62.

[69] KVK, m.2: *"Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketidir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır."*

[70] TTK, m.234.

taahhütler bakımından da söz konusudur. Aksi yönde sözleşmeye eklenen şartların, üçüncü şahıslara karşı geçerli olmayacağı TTK'nın 236'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu bakımdan VUK'ta yer alan, sorumluluk devrini öngören özel sözleşmelerin idareyi bağlamayacağına yönelik kuralın bir benzerinin TTK'da üçüncü şahıslara yönelik getirildiği görülmektedir. Burada sözleşmenin geçerliliğine yönelik değil; sözleşmenin üçüncü şahıslara karşı bağlayıcılığına yönelik bir hükme yer verildiğinin altı çizilmelidir.

Ortakların bahsi geçen bu sorumlulukları birinci derece bir sorumluluk değildir. Öyle ki, yönetim ve temsil yetkisini haiz kişilerce gerçekleştirilen işlemlerden dolayı ortaya çıkan borç ve taahhütlerde ilk derece sorumlu, tüzel kişiliğin kendisidir. Ancak, tüzel kişilik için yapılan icra takibi sonuçsuz kalmış veya tüzel kişilik sona ermişse; ortak veya ortakla birlikte şirket aleyhinde takip yapılabilir ve dava açılabilir. Ortaklar, her ne kadar ilk derece sorumlu olmasalar da; bu durum, ortakların şahsi malvarlığına ihtiyati haciz koyulmasına engel oluşturmamaktadır[71].

Tüm bu TTK sorumluluklarına ek olarak vergi sorumlulukları bakımından yönetim ve temsil yetkisini haiz olan ortaklar, kanuni temsilci sıfatlarına istinaden birtakım vergi ödevlerinden de sorumlu tutulmaktadır. Her ne kadar kollektif şirketin kendi tüzel kişiliği, ne kurumlar vergisi ne de gelir vergisi mükellefi olsa da;[72] bu şirketlere, özel vergi kanunları kapsamında birtakım ek ödev ve sorumluluklar[73] yüklenmiştir[74]. İşte bu ödevler de temelini TTK'dan alan kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmektedir.

Ayrıca, kollektif şirketlerde kanuni temsilci ve mükellef sıfatının birleşmesi mümkündür. Şöyle ki, kolektif şirketlerde, tüzel kişiliğin kendisi kurumlar vergisi mükellefi değilken; ortakları, aldıkları payların şahsi ticari kazanç olarak kabul

[71] TTK, m.237.

[72] Tüzel kişiliğin kendisi değil, ortakları gelir vergisi mükellefidir.

[73] Örneğin, GVK'nın 94'üncü maddesine göre, ticaret şirketlerinin tevkifat yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

[74] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:84.

edilmesi bakımından[75] Gelir Vergisi Kanunu[76] kapsamında mükelleftir. Ana sözleşmede aksi belirtilmediği sürece, şirketin kanuni temsilcisi de ortaklar olacağı için, vergi ödevleri de şirket adına, kanuni temsilci sıfatıyla bu kişilerce yerine getirilecektir[77].

d- Komandit ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Kanuni Temsilcileri

Komandit şirketler,[78] TTK'nın 304'üncü ve izleyen maddelerinde hukuki niteliği belirlenmiş olan tüzel kişilerdendir. Buna göre, bir ticaret unvanı altında, ticari bir işletme işletmek amacıyla kurulan bu şahıs şirketi türünde, alacaklılara karşı bazı ortakların sorumluluğu belirli sermaye kapsamında sınırlandırılırken; bazı ortakların sorumluluğu ise sınırlandırılmamıştır. Bu sorumluluk yapısındaki farklılıklar ortakların tanımlarına da etki etmiştir. Öyle ki, sorumluluğu sınırlı olmayan ortak 'komandite' ortak;[79] sorumluluğu sınırlı olan ortak ise 'komanditer' ortak olarak anılmaktadır[80].

Anonim ve limited şirketten farklı olarak, oluşan bu yapıda bir tüzel kişinin ortak olması; bu kişinin ancak komanditer ortak olması ile mümkündür. Nitekim, komandite ortak, sadece gerçek kişi olabilir[81]. Bu ayrım yönetim ve temsil yetkisi

---

[75] GVK, m.52/8: "*Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir."*

[76] 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 06/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'GVK' olarak anılacaktır].*

[77] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:9.

[78] GVK'da "adi komandit şirket" olarak anılmaktadır (m.65, 66, 81…).

[79] Sorumluluğu sınırlı olmadığı için komandite ortakların şahsi malvarlıklarına, şirketin malvarlığının borçları ödemeye yetmemesi halinde başvurulabilir (TTK, m.325).

[80] Komanditer ortağın sorumluluğunun, koyduğu ya da koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamayacağı TTK'nın 319'uncu maddesinde belirtilmiştir.

[81] TTK, m.304. Ortaklık yapısındaki bu ayrım vergi hukuku bakımından da farklılık arz etmektedir Örneğin, GVK'nın 37'nci maddesi kapsamında (adi) komandit şirketlerde, komandite ortakların aldıkları kâr payları, (serbest meslek erbabı olma durumları hariç) şahsi ticari kazanç hükmünde olduğundan, vergilendirilmesi de bu çerçevede olacaktır. Esasında komandit şirketler de tüzel kişiliği haiz olmakla birlikte; -kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmadığından- ortakları, ortaklık kârından aldıkları paylar üzerinden gelir vergisi ödemektedir qv: Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**,

bakımından önem arz etmektedir. Her ne kadar tüm ortakların oy hakları olsa da, şirketin komandite ortaklar tarafından yönetileceği TTK'nın 309'uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda komanditer ortaklar, şirket işlerini görme konusunda yetki sahibi değildirler. Temsil konusunda da aynı şekilde yetkinin komandite ortaklarda olduğu ve bu yetkiye ilişkin olarak kollektif şirketlerin temsil hükümlerinin geçerli olacağı da 318'inci maddede belirtilmiştir. Buna göre komanditer ortaklar, ortak sıfatıyla temsil yetkisini kullanamazken; kendilerine verilen "ticari mümessil", "ticari vekil" ya da "seyyar tacir memuru" gibi sıfatlar kapsamında belirli işlemleri yapabilmektedirler[82].

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler[83] ise komandit şirketlerden farklı olarak, sermaye şirketi niteliğine sahip olan bir ticaret şirketi türüdür. TTK'nın beşinci kısmında 564'üncü ve devam maddeleri kapsamında hukuki niteliği belirlenen bu şirket, adından da anlaşılacağı üzere, sermayesinin paylara bölündüğü ve ortaklarının şirket alacaklılarına karşı farklı sorumluluk sınırlarına tabi olduğu bir yapıya sahiptir. Zira, bazı ortaklar, tıpkı kollektif şirket ortakları gibi sorumlu tutulurken; bazı ortaklar ise anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu tutulmaktadır. Yönetim ve temsil bakımından ise komandit şirketlerdeki hükümlere tabi olacakları TTK'daki 565'inci madde atfıyla belirtilmiştir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin tanımı vergi kanunlarında yer almasa da KVK'nın ilk maddesi uyarınca mükellef sayıldıklarından[84] kanuni temsilcilerinin, genel sorumluluk hükümleri dışında, kurumlar vergisi kapsamında da çeşitli ödevleri bulunmaktadır.

2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, p:5-6. *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Türk Vergi Sistemi' olarak anılacaktır].*

[82] Fakat, bu sıfatlar kapsamında hareket ettiğini karşı tarafa bildirmeyen bir komanditer ortak, iyi niyetli üçüncü şahıslar için komandite ortak gibi sorumludur (TTK, m.321). Ayrıca, adı şirket unvanında bulunan komanditer ortak da, üçüncü şahıslara karşı, tıpkı komandite ortaklar gibi sorumludur (TTK, m.320).

[83] GVK'da "eshamlı komandit şirket" olarak anılmaktadır (m.37, 41, 52…).

[84] Komandit şirketler ise KVK mükellefi değildir.

e- Kooperatiflerin Kanuni Temsilcileri

Kooperatifler, temel olarak Kooperatifler Kanunu'nda[85] düzenlenseler de hukuki niteliği TTK'nın 124'üncü maddesinde tüzel kişiliği haiz, ticaret şirketi olarak belirtilmiş ve Kanunun çeşitli maddelerinde Kooperatifler Kanunu'na atıf yapılmıştır.

Kooperatifler Kanunu'nun ilk maddesine göre; bu tüzel kişilik, ortaklarının ekonomik fayda elde etmek için, özellikle yaşam ve mesleklerine ait ihtiyaçlarını, karşılıklı yardım ve dayanışma çerçevesinde sağlamak amacıyla, gerçek ya da tüzel kişi fark etmeksizin kurulan bir ortaklıktır. Bu ortaklığın sabit bir ortaklık ya da sermaye yapısına sahip olmadığı da yine aynı madde kapsamında *"değişir ortaklı"* ve *"değişir sermayeli"* vurgusuyla belirtilmiştir.

Kooperatiflerin sorumluluğu, -ana sözleşmelerinde aksi öngörülmedikçe- sadece tüzel kişiliğe ait olan malvarlığı ile sınırlıdır. Ancak, bir zorunluluk olmamakla birlikte, ana sözleşmeye eklenecek bir hüküm ile tüzel kişiliğin malvarlığının borçları karşılamaya yetmemesi halinde, ortaklara şahsen ve sınırsız sorumluluk getirilmesi de mümkündür. Bunun anlamı; iflas ve dağılma hallerinde, ortakların, tüm malvarlıklarıyla müteselsil sorumluluğunun söz konusu olduğudur. Ayrıca, bu sorumluluktan farklı olarak, ortakların sorumluluğu, belli bir miktar ya da pay ile de sınırlandırılabilir[86].

Kanuni temsilcinin sorumluluğunda ise aynı kanunun 55'inci madde hükümleri belirleyici olmuştur. Buna göre, yönetim kurulu, ana sözleşme veya kanun hükümleri çerçevesinde tüzel kişiliğin faaliyetlerini yöneten ve onu temsil eden icra organı olarak tanımlanmıştır. Yönetim kurulu üyelerinin kooperatif ortağı olmaları ön koşuldur ve bu kurul en az üç üyeden oluşmaktadır. Yönetim ve temsil yetkisine sahip olabilecek kişilerin gerçek kişi olma zorunluluğu yoktur. Zira, seçilen tüzel kişiler için temsilcilerinin kooperatife bildirilmesi aynı madde kapsamında yeterli görülmüştür.

[85] 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, 13195 Sayılı ve 10/05/1969 Tarihli Resmi Gazete.

[86] Kooperatifler Kanunu, m.28-30.

Ancak, yönetim kurulu sadece ortaklardan oluşsa da, Kooperatifler Kanunu'nun 58'inci maddesi uyarınca yönetim ve temsil yetkisi, kurul üyelerinin bir ya da birkaçına verilebileceği gibi, ortak olmayan müdürlere de verilebilir. Kuruluş amacına uygun olmak koşuluyla, yönetim ve temsil yetkisini haiz olanlar kooperatif adına tüm hukuki işlemleri gerçekleştirebilir. Bu yetkinin sınırlandırılması, iyi niyetli üçüncü şahıslar nezdinde herhangi bir hüküm ifade etmeyecektir[87]. Böyle bir yetki devrinin gerçekleşmemesi halinde ise yönetim kurulu başkanı ve üyeleri kooperatiflerin kanuni temsilcisi kabul edilir[88].

f- Derneklerin ve Vakıfların Kanuni Temsilcileri

Derneklerin özel kanunu, Dernekler Kanunu[89] olmakla birlikte; TMK'nın 56 ile 100'üncü maddeleri arasında da derneklere ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre dernekler, en az yedi gerçek ya da tüzel kişi tarafından, kâr paylaşma amacı dışında çeşitli amaçlar için kurulan tüzel kişiliği haiz topluluklardır. DK'da bu tüzel kişilik, TMK'ya paralel bir çerçevede 'kişi topluluğu'[90] ibaresiyle tanımlanmıştır.

Derneklerde yönetim ve temsil organı, TMK'nın 84'üncü maddesi uyarınca yönetim kuruludur. Ancak bu temsil yetkisi, yönetim kurulu tarafından üyelere veya üçüncü şahıslara devredilebilir.

Vakıflar da, esas olarak Vakıflar Kanunu'nda[91] düzenlenmiştir. Ancak, TMK'nın 101 ile 117'nci maddeleri arasında vakıflara ilişkin çeşitli hükümler yer almaktadır. Vakıflar, gerçek ya da tüzel kişilerin, mal ve hakları belirli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliği haiz mal topluluklarıdır.

---

[87] Kooperatifler Kanunu, m.59.

[88] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:27.

[89] 5253 Sayılı Dernekler Kanunu, 25649 Sayılı ve 23/11/2004 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'DK' olarak anılacaktır].*

[90] DK, m.2/a.

[91] 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu, 26800 Sayılı ve 27/02/2008 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VK' olarak anılacaktır].*

VK'nın 3'üncü maddesi kapsamında vakıflar; mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları olmak üzere çeşitli alt türlere ayrılmıştır. Buna göre, mazbut vakıflar,[92] Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen ve temsil edilen vakıflar; mülhak vakıflar,[93] (mülga) 743 sayılı Kanun'dan[94] önce kurulan ve yönetimi vakfedenin soyundan gelenlere koşullandırılmış vakıflar; cemaat vakıfları, vakfedenin bildirimi ve hakimin tescilini içeren bir belge (vakfiye) olup olmadığına bakılmaksızın (mülga) 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış vakıflar;[95] esnaf vakıfları ise (mülga) 2762 sayılı Vakıflar Kanunu'ndan önce kurulmuş ve esnafların seçtiği yönetim kurulunca yönetilen vakıflar olarak tanımlanmışlardır. Ek olarak, TMK'nın kabulünden sonra kurulan vakıflar ise 'yeni vakıflar' olarak kabul edilmiştir.

Bu vakıfların türlerine göre yönetim ve temsil biçimleri farklılaştığından, kanuni temsilcileri de farklılaşmaktadır. Buna göre, mazbut vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünce temsil edilirken; mülhak vakıflar kendi yöneticileri tarafından temsil edilmektedirler. Ancak, burada birtakım ehliyet koşulları bulunmaktadır. Örneğin, vakıf yöneticileri ve kendilerine tayin edecekleri yardımcılar için aranan nitelikler yönetmelikle düzenleneceğinden, vakfiyedeki şartları taşımamaları dolayısıyla bu göreve getirilemeyenler bu şartları sağlayıncaya kadar veya küçük ve kısıtlı iseler fiil ehliyetlerine kavuşuncaya kadar boş kalan yönetici makamına ait işler, Vakıflar Genel Müdürlüğünce temsilen yürütülmektedir[96].

Cemaat vakıflarının yöneticileri, vakıf mensuplarınca kendi aralarından seçilirken; esnaf vakıflarının yöneticileri, mülhak vakıflara ait hükümlere tabidirler ve esnafların seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilirler. Nihayet, yeni vakıfların

[92] Mazbut, 'düzgün', 'düzenli', 'ele geçirilmiş', 'zaptedilmiş' anlamlarına gelmektedir. Mazbut vakıf ise yönetimi devlet tarafından ele alınmış vakıf olarak tanımlanmaktadır. T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) http://www.sozluk.adalet.gov.tr, 31/03/2021.

[93] Mülhak, 'bir bütüne sonradan eklenen' anlamına gelmektedir. Mülhak vakıf ise, vakfın kendi yöneticileri yani mütevellileri tarafından yönetilen ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından denetlenen vakıf olarak tanımlanmaktadır (T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) http://www.sozluk.adalet.gov.tr, 31/03/2021).

[94] 743 Sayılı (Mülga) Türk Kanunu Medenisi, 339 Sayılı ve 04/04/1926 Tarihli Resmi Gazete.

[95] Bu vakıfların mensupları, TC vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflardır (VK, m.3).

[96] VK, m.6.

yönetim ve temsili, vakıf senedine[97] göre oluşturulan yönetim organınca yerine getirilir[98].

g- Sendikaların Kanuni Temsilcileri

Sendikalar, aynı ya da benzer mesleklere mensup kişilerin mesleki menfaatlerini korumak amacıyla oluşturdukları topluluklardır[99]. Sendika, Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nda[100] işçi ya da işverenlerin çalışma ilişkilerindeki sosyo-ekonomik hakları ve çıkarların korunması ve geliştirilmesi amacıyla en az yedi işçi veya işverenin belirli bir işkolu faaliyeti kapsamında oluşturdukları tüzel kişi olarak tanımlanmıştır[101].

Mezkûr kanunda genel kurul için yapılan geniş düzenlemelere karşın, temsil ve yönetim yetkisini haiz olan yönetim kurulu bakımından, tıpkı (mülga) 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nda olduğu gibi,[102] çok fazla hükme yer verilmemiştir. Sadece 2'nci madde kapsamında yöneticinin, yönetim kurulu üyeleri olarak tanımlandığı ve 8'inci madde kapsamında zorunlu organların oluşumuna kadar işleri yürütmeye ve temsile yetkili olan geçici yönetim kurulu üyelerinin tüzükte yer alması gerektiği noktalarından hareketle, temsil yetkisinin yönetim yetkisini haiz olan yönetim kurulunda olduğu söylenebilir[103].

---

[97] Vakıf senedi; vakfın adının, amacının, vakfa özgülenen mal ve hakların, vakfın örgütlenme ve yönetim yapısının ve yerleşim yerinin gösterildiği belgedir (TMK, m.106).

[98] VK, m.6. Yönetim kurulda görev alacak olanlarından çoğunluğunun Türkiye'de yerleşik bulunması koşulu söz konusudur (VK, m.6/4).

[99] Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 3.Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1991, p:295 *[Çalışmanın devamında 'Türk Hukuk Lûgatı' olarak anılacaktır].*

[100] 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, 28460 Sayılı ve 07/11/2012 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'STİSK' olarak anılacaktır].*

[101] STİSK, m.2/1-ğ.

[102] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:16.

[103] Kendi kanununda açıkça belirtilmemiş olmakla birlikte, vergi hukuku bakımından kanuni temsilcinin, yönetim kurulu olduğu düşünülmektedir qv: Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:95.

h- Kamu Tüzel Kişilerinin Kanuni Temsilcileri

Kamu tüzel kişileri, kanunun verdiği yetki ile kurulan[104] ve görevleri bakımından kamu otoritesini temsil eden tüzel kişilerdir[105]. Kamu tüzel kişiler, tıpkı özel hukuk tüzel kişileri gibi, mal veya kişi topluluğu şeklinde kurulabilirler. Örneğin, kişi topluluğu olanlar merkezi idare (devlet) ve mahalli idareler (il özel idaresi, belediye ve köy) yani kamu idareleri şeklinde karşımıza çıkarken; mal topluluğu olanlar, idari kamu kurumları (Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü), iktisadi kamu kurumları (TCDD), sosyal kamu kurumları (SGK), bilimsel, teknik ve kültürel kamu kurumları (TÜBİTAK), düzenleyici kamu kurumları (SPK) ve meslek kuruluşları (Barolar) şeklinde karşımıza çıkmaktadır[106].

Devlet, yani merkezi idare, tek bir kamu tüzel kişiliğine sahiptir ve bir bütün olarak Cumhurbaşkanı tarafından ve kendi görev alanlarıyla sınırlı olarak da bakanlar tarafından temsil edilir. Mahalli idareler ise, yer yönünden yönetim kuruluşu vasfında olduklarından, kendi ayrı tüzel kişiliğine sahiptir[107]. Her mahalli idarelerin kanuni temsilcisi kendi kanunlarında belirtilmiştir. Örneğin, il özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğin temsilcisi vali;[108] belediyenin temsilcisi belediye başkanı; [109] köyün temsilcisi ise muhtardır[110].

3- Tüzel Kişiliği Olmayanların Kanuni Temsilcileri

Tüzel kişilik, çalışmanın ehliyet ve temsil konusunda açıklandığı üzere, hukuki nitelik bakımından birçok noktada farklı muameleye tabi olan ve farklı kuralları

---

[104] Çalışmanın ilk bölümünde açıklandığı üzere, kamu tüzel kişiliği, Anayasa'nın 123'üncü maddesi uyarınca, kanunla ya da cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kazanılabilmektedir.

[105] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:27.

[106] Gözler, **Op. Cit.**, p:196. Her bir tüzel kişiliğin kendi yöneticisi veya yönetim kurulu o tüzel kişiliği temsil yetkisini haizdir.

[107] **Ibid.**, p:198.

[108] 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 25745 Sayılı ve 04/03/2005 Sayılı Resmi Gazete, m.29.

[109] 5393 Sayılı Belediye Kanunu, 25874 Sayılı ve 13/07/2005 Tarihli Resmi Gazete, m.37.

[110] 442 Sayılı Köy Kanunu, 68 Sayılı ve 07/04/1924 Tarihli Resmi Gazete, m.10. Büyükşehir belediyelerine ait köyler 6360 sayılı Kanun ile mahallelere dönüştürülmüştür ve mahallelerin tüzel kişiliği yoktur (Gözler, **Op. Cit.**, p:200).

bünyesinde barındıran bir yapıdır. Dolayısıyla gerçek kişiliğe göre ayrı bir hukuki kimlik olan tüzel kişiliğin yokluğu da, tıpkı varlığı gibi, birtakım farklı durumlara yol açmıştır. Bu durum, vergi hukukuna da yansımış ve kanuni temsilcilerin ödevleri bakımından olmasa da, kim oldukları bakımından çeşitli durumları beraberinde getirmiştir.

Vergi hukukunda kanuni temsilcilerin ödevleri sadece gerçek ve tüzel kişilere ilişkin bir sorumluluğu ifade etmemektedir. Aksine, VUK'un 10'uncu madde lafzında *"…tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde…"* ifadesi ile kanuni temsilci ödevlerinin tüzel kişilikten bağımsız olduğu açıkça ifade edilmiş ve bu teşekkülleri idare edenlerin ya da varsa temsilcilerinin vergi ödevlerinden sorumlu olacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, tüzel kişiliği olmayan teşekküller arasında yer almadığı halde, gerek VUK'un 10'uncu maddesi, gerekse diğer vergi kanunları bakımından vergi ödevlerini yerine getirmesi gereken bazı kişilerin de kanuni temsilci ödevlerine tabi olduğu görülmektedir. Ancak, diğer temsilcilerden farklı olarak kanunda açıkça belirtilmeyen bu yetki kapsamında kişilerin 'kanuni temsilci' sıfatını haiz olup olmadığı, ayrıca tartışılması gereken bir konudur. Esasında 'gibi kabul edilme' veya 'gibi sorumlu tutulma' halleri kapsamında, idarecilerin ve idarecilerin temsilcilerinin de bu sıfatı haiz olduklarının kabulü gerekmektedir.

a- Adi Ortaklıkların Kanuni Temsilcileri

Adi ortaklık, gerçek veya tüzel kişi fark etmeksizin iki ya da daha fazla tarafın bir araya gelerek kurduğu ve tüzel kişiliği olmayan bir ortaklıktır. Tüzel kişiliğinin bulunmaması nedeniyle ortaklar, şirket borçlarından dolayı birinci derece müteselsilen sorumludur[111].

[111] İsmail Kayar, **Ticaret Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, p:325 *[Çalışmanın devamında 'Kayar, Ticaret Hukuku' olarak anılacaktır].*

Adi ortaklıklar, TBK'nın *"Adi Ortaklık Sözleşmesi"* başlıklı on sekizinci bölümünde açıklanmıştır. Esasında şirket türü değil, bir sözleşme türü[112] çerçevesinde ele alınan adi ortaklıkların özellikleri için temelde tüm şirket sözleşmelerinde geçerli olan bir sınırın çizildiği görülmektedir. Ancak, şirket türlerine göre odak noktaları farklılaşan kanuni koşullar, bu kapsamda ayırt edici olmaktadır. Öyle ki, bir ortaklığın, kanunda belirtilen ayırt edici hukuki nitelikleri taşımaması halinde adi ortaklık sayılacağı 620'nci madde hükmünde belirtilmiştir. Ayrıca, mezkûr kanunun 625'inci maddesi kapsamında yönetim ve dolayısıyla temsil yetkisi,[113] sözleşme ya da kurul kararı ile bir ya da birden çok ortağa veya üçüncü şahıslara bırakılmadıkça, tüm ortakların yetkili olduğu kabul edilmiştir. Buna göre, başka birine yetki devri yapılmadığı sürece, adi ortaklıkların kanuni temsilcileri, ortaklarıdır[114].

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun[115] 44'üncü maddesine göre, katma değer vergisinde tarhiyatın muhatabı; gerçek ve tüzel kişiler ile adi ortaklıklarda -müteselsil sorumluluk kapsamında- ortaklardan herhangi biridir.

Danıştay'ın geçmiş yıllara ait, adi ortaklığın tüzel kişiliği haiz olmamasından dolayı sorumluluğunun olmadığı, dolayısıyla ortakların her birinin vergi borcunu payına düşen kadarıyla ödemekle sorumlu olduğuna yönelik kararları bulunduğu gibi; ortakların müteselsilen sorumlu olduklarına yönelik kararları da bulunmaktadır[116]. Danıştay'ın daha yakın tarihli kararlarında ise verginin mükellefinin adi ortaklık olması ve beyannamenin ortaklık adına düzenlenmesi halinde dahi, verginin ödenmesi

---

[112] TBK, m.620: *"Adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir."*

[113] Çünkü yönetim hakkı, olağan işler bakımından her ortağa ait olduğundan; bu, aynı zamanda temsil yetkisini de beraberinde getirmektedir. Hasan Pulaşlı, **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2020, p:37.

[114] **Ibid**.

[115] 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563 Sayılı ve 02/11/1984 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'KDVK' olarak anılacaktır].*

[116] Danıştay 7. Daire, 23/11/1986, 4172/2726 Danıştay Dergisi, Sayı: 66/67 ve Danıştay 4. Daire, 23/10/1984, 83/3782, Danıştay Dergisi, Sayı: 58/59. Aktaran: Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, p:139 *[Çalışmanın devamında 'Kaneti et. al.' olarak anılacaktır]*.

söz konusu olduğunda -müteselsil sorumluluk kapsamında- ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulabileceği belirtilmiştir[117].

b- İş Ortaklıklarının Kanuni Temsilcileri

İş ortaklığı, esasında adi ortaklığın bir görünüş biçimi olarak kabul edilmektedir. *"Joint venture"* ya da *"ortak girişim"* olarak da anılan bu ortaklık, iki ya da daha fazla işletmenin ortak iş oluşturdukları bir yapıya karşılık gelmektedir. Bu ortaklığı oluşturan şirket türleri arasında ticaret şirketleri olabileceği gibi kooperatifler veya iktisadi kamu kuruluşları da olabilir. Zira, -ortaklıktan bağımsız olarak- bu ortaklığı kuran kişiler, kendi hukuki varlıklarını da sürdürmeye devam etmektedir[118].

Adi ortaklıktan farklı olmayan bu yapıların çalışmada ve literatürde ayrıca ele alınması KVK'nın 2'nci maddesinden ileri gelmektedir. Özel hukuk hükümlerinin aksine, KVK lafzında *"iş ortaklığı"* tabiri kullanılmış ve bu başlıkta tanımlaması yapılmıştır. Buna göre iş ortaklıkları; sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ya da bunlara benzer yabancı nitelikteki kurum ve kuruluşların -kısacası kurumlar vergisi mükelleflerinin- kendi aralarında, başka bir adi ortaklıkla ya da gerçek kişilerle belirli bir işin ortaklaşa (veya birlikte) yapılması amacıyla kurulan ortaklıklar olarak tanımlanmıştır.

Adi ortaklık türü olduğu için kanuni temsilcileri de, ortaklar veya ortaklarca belirlenen yönetim ve temsil yetkisini haiz kişilerdir. Zira, KVK'nın 16'ncı maddesinde üstü kapalı olarak temsil yetkisinden bahsedilmiştir. Buna göre, vergi ödeme ödevinin VUK kapsamında kanuni temsilcilere yüklenmiş bir ödev olmasının

---

[117] Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi:14/07/2009, E.:2007/5234, K.:2009/1707: *"...katma değer vergisi mükellefi adi ortaklık olacak, katma değer vergisi beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek, ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine verilecek, ancak verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulacaktır.…vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi amacıyla vergi-ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri dava açabileceğinden…"* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/05/2020.

[118] Kayar, **Ticaret Hukuku**, p:329.

bir yansıması olarak; iş ortaklıklarında, verginin ödenmesi bakımından yönetici ortağın veya ortaklardan her birinin müteselsilen sorumlu olduğu belirtilmiştir[119].

c- Cemaatlerin Kanuni Temsilcileri

Cemaatler, Osmanlı döneminde, devletçe tanınan din ve mezheplere mensup kişilerce kurulan topluluklardır[120]. Cemaat vakıfları, Vakıflar Kanunu'nun 6'ncı maddesi kapsamında tüzel kişiliği haiz topluluklar iken; bu kanundaki şartları taşımayan 'cemaat' adı altındaki oluşumlar, bir tüzel kişi türüne karşılık gelmemektedir. Bununla birlikte, mükellefiyet statüsü mutlaka tüzel kişilikten kaynaklanmadığı için, vergi kanunları bakımından tüzel kişiliği haiz olmayan cemaatlerde kimlerin kanuni temsilci gibi sorumlu tutulacakları belirtilmiştir.

VUK'un 10'uncu maddesinde, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ya da sorumlu olmasını gerektiren nedenlerin varlığı halinde, ilgili ödevlerin, cemaatlerin idarecileri veya varsa temsilcileri tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkûr kanunun 94'üncü maddesinde de benzer şekilde, kanuni temsilcilere yapılacak tebliğlerin bu kişilere yapılabileceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, açıkça kanuni temsilcinin kimliğine ilişkin bir tanımlama yapılmasa da, idarecilerin kanuni temsilci gibi sorumlu tutulacakları ifade edilmiştir.

KVK'nın 2'nci maddesinde ise cemaatlerin kurumlar vergisi bakımından uygulamada vakıf sayılacakları açıkça belirtilmiştir[121]. Burada cemaatlerin, cemaat vakfı ya da tüzel kişi olup olmamasına bakılmaksızın, 'gibi kabul edilme' hali dolayısıyla, yöneticilerinin kanuni temsilci ödevlerinden sorumlu olması gerekmektedir.

---

[119] KVK'nın 16/4'üncü maddesinde kanuni temsilcilerin kimler olduğu, 'tarhiyatın muhatabı' olarak, tek fıkrada özetlenmiştir: *"... mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur."*

[120] **Türk Hukuk Lûgatı**, p:47.

[121] KVK, m.2/5: *"Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır."*

4- Dar Mükelleflerin Temsilcileri

Kanuni temsilci ödevlerinden sorumlu tutulmak için gerçek ve tüzel kişiliği haiz olma, hatta tüzel kişiliği haiz olmama durumu nasıl ki bir sorumsuzluk hali anlamına gelmiyorsa; benzer şekilde, tam ve dar mükellef olma halleri de, bu ödevlerin yerine getirilmesi bakımından sorumluluğa etki etmemektedir. Nitekim, VUK'un 10'uncu maddesinde bu husus *"...Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır"* hükmüyle açıkça belirtilmiştir.

Gelir vergisinde dar mükellefiyette temsilci[122] hükümleri GVK'nın 7 ve 8'inci maddelerinde yer almaktadır. Dar mükelleflerin kazanç ve iratlarının Türkiye'de elde edildiğinin kabulü için kanunun öngördüğü şartlardan biri, ticari kazancı elde eden kişinin Türkiye'de daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu temsilciler aracılığıyla sağlanmasıdır[123]. Daimi temsilcilerin kimler olacağı ise GVK'nın 8'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre daimi temsilciler;[124] bir hizmet ya da vekâlet sözleşmesi ile temsil edilen kişiye bağlı olan, temsil edilenin adına ve hesabına süreli veya süresiz olarak devamlı ticari işlemler gerçekleştirmeye yetkili kişilerdir. Ayrıca, aynı maddede, şarta tabi olmaksızın doğrudan daimi temsilci sayılan kişiler de belirtilmiştir. Bu kapsamda ticari mümessiller, tüccar vekilleri veya memurları, TTK'ya göre acente[125] sayılanlar, reklam giderleri hariç diğer giderleri temsil edilen

---

[122] Kanun lafzında, 'temsilci' ve 'daimi temsilci' olarak yer almakla birlikte, bu temsilcilerin kanuni temsilci olduğu veya kanuni temsilci 'gibi sorumlu olduğu' konusunda doktrinde görüş birliği bulunmaktadır cf: Candan, **Kanuni Temsilci**, p:8; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:55; Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1983, p:121.

[123] GVK, m.7: *"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur: 1.Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasiyle sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu islerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)..."*

[124] Almanya uygulamalarında temsil ve sorumluluğun yapısında bahsedildiği üzere, Türk vergi hukuku bakımından önem arz eden Alman vergi hukukunda daimi temsilci kavramı Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO-Abgabenordnung) 13'üncü maddesinde, bir işletmenin işini sürekli olarak yürüten kişi olarak tanımlanmıştır. İşletme adına sözleşme yapma ya da aracılık etme veya işletme adına stok bulundurma olarak iki temel görev kapsamında ele alınmıştır.

[125] Acente; ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı olmayan ama kurulmuş bir sözleşmeye istinaden ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelere aracılık yapan ya da bunları asıl işletme (tacir) adına yapan ve bu durumu meslek edinen kimselerdir (TTK,

tarafından (kısmen ya da tamamen) ödenenler, mağaza ya da depolarda temsil edilen adına ve hesabına konsinyasyon[126] yoluyla satmak üzere devamlı suretle mal bulunduranlar, başka bir koşul aranmaksızın daimi temsilci olarak kabul edilmektedir.

Daimi temsilciler, her ne kadar iradi olarak belirlenseler de, söz konusu madde kapsamında temsil ettikleri kişilerin kanuni temsilcisi olarak kabul edilmektedirler. Çünkü iradi olarak belirlenen bu kişilerin ödevleri vergi kanunlarından kaynaklanmaktadır[127]. Zira, GVK'nın 107'nci maddesinde de dar mükellefiyette, daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde tarhiyatın muhatabının daimi temsilcinin kendisi olacağı; ancak, birden fazla daimi temsilci olması durumunda, mükellefçe belirlenenin (belirlemedi ise daimi temsilcilerden herhangi birinin) muhatap alınacağı[128] belirtilmektedir.

KVK'nın 28'inci maddesinde de yine, dar mükellef kurumlarda bunların hesabına Türkiye'de bulunan müdürlerin ya da temsilcilerin; bunlar mevcut değilse, kazançları dar mükellef kuruma sağlayanların tarhiyatın muhatabı olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Bu kapsamda ilgili kişiler, dar mükelleflerin vergisinin, adlarına tarh edileceği kişiler olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, KDVK'nın 44'üncü maddesinde de katma değer vergisinin gerçek ve tüzel kişiler adına tarh edileceği hüküm altına alınmakla birlikte, dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin daimi temsilcilerinin de gelir vergisindeki usullere göre tarhiyata muhatap tutulacakları belirtilmiştir[129].

---

m.102). Acente ile temsilci arasındaki farklar için qv: Selâhattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu, Atillâ Altop, **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, p:171 *[Çalışmanın devamında 'Tekinay et. al.' olarak anılacaktır].*

[126] Konsinyasyon; satışların, -doğrudan yapılmaksızın- bir kişi aracılığıyla, malın, aracının deposuna, bir banka deposuna, umumi mağazalara veya gümrük antrepolarına gönderildiği emanet suretiyle yapılan satışlardır. T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) https://sozluk.adalet.gov.tr/, 07/03/2021.

[127] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:8; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:55; Kocahanoğlu, **Op. Cit.**, p:121.

[128] Ayrıca, maddenin devamında daimi temsilcinin bulunmaması halinde ise aynı madde uyarınca kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanların tarhiyatın muhatabı kabul edileceği de belirtilmiştir.

[129] KDVK, m.44/b: *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden*

B- Kanuni Temsilci Sıfatını Haiz Olmayanlar

Kanunda doğrudan 'kanuni temsilci' olarak ifade edilmemekle birlikte, 'idare edenlerin', 'yönetenlerin', 'yöneticilerin', 'ortakların', 'müdür vb. sıfatlar altında atananların' veya 'bunların temsilcilerinin'; kanuni temsilci 'gibi' kabul edildikleri görülmektedir. Bunlardan farklı olarak bir de kanuni temsilci olmayanlar vardır ki bu kişilerin kanuni temsilci gibi kabul edilmeleri veya kanuni temsilci ödevleri ile sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Bu bakımdan kimlerin kanuni temsilci sıfatını haiz olabileceği kadar, kimlerin olmayacağı da önem arz etmektedir. Zira, kanuni temsilci sıfatının belirlenmesindeki aksaklıklar, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde de aksamalara veya uyuşmazlıklara neden olabilecektir.

Tüzel kişilerin üye ve ortakları için kanuni temsilci sıfatının söz konusu olması, kanuni temsilci sayılmalarını gerektirecek sorumlulukları üstlenmelerine bağlıdır. Aksi takdirde, sadece ortaklık sıfatı her zaman temsil edilenlerin vergi ödevlerinden sorumlu tutulmayı gerektirmemektedir. Benzer durum yediemin[130] için de geçerlidir. Yediemin, muhafaza ve idare için uyuşmazlık konusunun kendisine bırakıldığı kişidir[131]. Örneğin 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun[132] 88'inci maddesine göre yediemine korunması amacıyla bırakılan bir yere (örneğin fabrikaya) ait çeşitli ödevler, bu kişilerce yerine getirilse ve hatta bazı ödevler bakımından bu kişilere kanuni temsilci gibi sorumluluk yüklense dahi; bu durum, yedieminin kanuni temsilci olarak kabul edildiği anlamına gelmemektedir[133].

Vekillerin de kanuni temsilcilik bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. Vekil, TBK'nın 502'nci ve devam maddelerine göre, bir kimseyi vekâlet sözleşmesi kapsamında temsil eden, onların adına ve hesabına işlem yapan kişi anlamına gelmektedir. Temsil ettikleri kişilerin adına ve hesabına hareket etmeleri açısından

---

herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar, Tarhiyata muhatap tutulurlar."

[130] Literatürde "yedi adil" veya "yediadl" olarak da anılmaktadır.

[131] **Türk Hukuk Lûgatı**, p:363.

[132] 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2128 Sayılı ve 19/06/1932 Tarihli Resmi Gazete.

[133] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:39.

vekiller ile kanuni temsilciler arasında benzerlik kurulması mümkün olmakla birlikte; -özel sözleşmelerin vergi hukukuna özgü niteliği dikkate alındığında- vekiller, sadece özel hukuk hükümleri kapsamında temsil ettikleri kişiye karşı sorumlu olabilirler[134]. Zira, vekiller, kendilerine vekâlet verenlerin temsilcisidirler. Burada, vekâlet sözleşmesine dayanan bir ilişki söz konusu olduğundan; vekâlet, mutlaka bir sözleşme gerektirmeyen temsil kurumundan ayrılmaktadır. Çünkü temsil yetkisi sadece sözleşmeden değil, tek taraflı hukuki işlemden veya kanundan doğabilir. Her vekâlette bir temsil yetkisi olsa da, her temsilde bir vekâlet ilişkisi olmak zorunda değildir[135].

III- Özel Bir Sorumluk Hali Olarak Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Kanuni temsilcinin sorumluğunun belirlenmesi, öncelikle kanuni temsilcinin kim olduğunun doğru şekilde belirlenmesine bağlıdır. Yukarıda kimlerin kanuni temsilci olabileceği konusu pozitif hukuk kapsamında incelenmiş; ancak, bu kişilerin sorumluluklarının kapsamına giren ödevler açıklanmamıştır. Bu ödevler, çeşitli kanunlara yayılı olarak çok geniş bir yükümlülük alanını kapsadığından ayrıca ele alınması gereken bir konudur. Örneğin, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin tescil ve ilan ödevleri TTK'da; vergi ödevleri ise VUK ve AATUHK başta olmak üzere çeşitli özel vergi kanunlarında yer almaktadır.

Vergi ödevlerinin ve bunlara yönelik sorumlulukların iradi temsilciye aktarılması genel kural olarak mümkün olmadığı için kanuni temsilcinin vergi hukukundaki yeri önem arz etmektedir. Kanuni temsilcinin temsil yetkisini kanundan alması ve vergi ödevleri bakımından idareye doğrudan muhatap tutulması da bu önemin bir göstergesidir[136]. Vergilerin tahsilinde güvenlik ve kolaylık sağlayan kanuni temsil kurumunun vergi hukukundaki varlık nedeni; vergi ehliyetine sahip olduğu

[134] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:40.

[135] Kılıçoğlu, **Op. Cit.**, p:300.

[136] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:94.

halde, fiil ehliyeti bulunmayanlara yüklenen vergisel sorumlulukların yerine getirilmesi gerekliliğidir[137].

Kanuni temsilci, vergisel sorumluluğu olan; ancak, kavramsal anlamda 'vergi sorumlusu'ndan farklı bir hukuki niteliğe sahip kişidir. Vergi mükellefi olmak için, fiil ehliyetinden bağımsız olarak, sadece vergi ehliyetinin varlığı yeterliyken; kanuni temsilci olmak için vergi ehliyetinden bağımsız olarak, fiil ehliyetinin varlığı gerekmektedir. Aksi takdirde, fiil ehliyeti olmayan birine vergi sorumluluğu yüklenmesi halinde, eksik kalan bu ehliyet nedeniyle -adeta tamamlayıcı bir unsur olarak- devreye giren kanuni temsilcilik kurumunun işlerliği kalmayacaktır.

Kanuni temsilci sorumluluğunun 'özel' bir sorumluluk olarak nitelendirilmesinin nedeni tam burada ortaya çıkmaktadır. Zira, diğer sorumluluk hallerinde vergi sorumluları, mükellef ve idare arasında üçüncü bir özne olduğu halde; kanuni temsilci vergi sorumlusunu da temsil etme özelliğine sahiptir. Yani bu bakımdan 'vergi sorumlusunun sorumlusu' olabilmektedir. Şöyle ki, bir şahıs şirketinin sahibinin ölümü halinde tek kanuni mirasçının beş yaşındaki kızı olduğu örneğinde; şirket çalışanlarının ücretlerinden (asıl mükelleften) yapılacak kesintiden, vergi kesen sıfatıyla işveren, yani beş yaşındaki küçük, sorumlu olacaktır. Ancak, hukuken küçük sayılan bu vergi sorumlusunun ödevlerini gerçekleştirecek başka bir sorumluya ihtiyaç duyması; kanuni temsilciyi, 'sorumlunun sorumlusu' konumuna getirmektedir. Bu durum, kanuni temsilcinin 'özel' bir sorumluluk türü kapsamında incelenmesini ve dar anlamda vergi sorumlusu olup olmadığına ilişkin farklı görüşler çerçevesinde ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Özel hukukta kural olarak, temsilcinin yaptığı işlemlerden temsil edilenin sorumlu olması geçerli iken, vergi hukukuna özgü bu sorumluluk kurumu dolayısıyla kanuni temsilciler, mükellef ve sorumlu adına gerçekleştirdikleri veya gerçekleştirmeyi ihmal ettikleri işlemlerden -kanunda sayılan şartlar dahilinde- kişisel olarak sorumlu tutulmaktadır[138]. Vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna

[137] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:72.

[138] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:130.

dair genel düzenlemeler, VUK ile AATUHK olmak üzere iki ayrı kanunda yer almakta ve bu düzenlemelerin hüküm gerekçeleri itibariyle, birbirinin tamamlayıcısı niteliğinde olduğu görülmektedir.

Ancak, kanuni temsilcilerin geçmişten günümüze devamlı bir dönüşüm içinde olması, bu iki genel hükmün tarihi süreç içindeki gelişiminin incelenmesini de zorunlu kılmıştır. Mükellefiyet ve sorumluluk kurumunun pozitif hukukta yerleşmiş kurallara sahip olması beklenirken; yakın geçmiş dahil, devamlılığının sağlanamamış olması, öteden beri yapılan eleştirilere her geçen gün yenilerinin eklenmesine neden olmaktadır. Bu nedenle, sağlanamayan görüş ve içtihat birliğinden önce, ilgili hükümlerin değişim ve dönüşümünün de incelenmesi, çalışma kapsamında yapılacak önerilerin gerekçesinin oluşturulması bakımından önem arz etmektedir.

A- Sorumluluğun Yakın Geçmişi ve Süreç İçindeki Değişimi

Kanuni temsilcilerin ödev ve sorumluluklarına ilişkin genel hükümlerin VUK ve AATUHK düzenlemelerinde yer aldığı daha önce belirtilmişti. VUK bakımından, kanun sistematiğindeki yerini koruyan sorumluluk hükümleri köklü değişimler geçirmemiş gibi görünse de, çeşitli küçük düzenlemelere ve yeni eleştirilere konu olmuştur.

5432 sayılı (mülga) Vergi Usul Kanunu'ndaki[139] kanuni temsilci ödevlerine ilişkin hükümlerin günümüzdekinden farklı olarak daha genel çerçeveli ve tasfiye hükümlerinin yer almadığı bir düzenleme niteliğinde olduğu görülmektedir. Kanunun *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* kenar başlıklı 10'uncu maddesinin ilk metninde küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin mükellef ya da vergi sorumlusu olmaları durumunda bu kişilere düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir. Tüzel kişiliği olmayan teşekküller için herhangi bir hüküm

[139] 5432 Sayılı (Mülga) Vergi Usul Kanunu, 7233 Sayılı ve 15/06/1949 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında '(Mülga) VUK' olarak anılacaktır].*

olmamasına karşın, dar mükelleflerin temsilcilerinin de gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileriyle aynı kurallara tabi olduğu belirtilmiştir[140].

Günümüzden farklı olarak mezkûr maddede, kanuni temsilciler için 'kast veya ihmal' koşulu öngörülmüştür. Benzer olarak ise, illiyet bağı çerçevesinde ödevlerin yerine getirilememesi dolayısıyla asıl mükelleften alınamayan vergi alacaklarının kanuni temsilcilerin şahsından alınacağı belirtilmiş ve kanuni temsilcilere rücu hakkı tanınmıştır.

Günümüzde yürürlükte olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun[141] değişikliklere konu edilmeden önceki ilk metnine bakıldığında ise başlık ve numaralandırma olarak bir değişime uğramadan aynı şekilde kabul edildiği, ancak, içerik olarak birtakım eksikliklerin giderilmesi amacıyla bazı eklemeler yapıldığı görülmektedir. Öyle ki, -(mülga) VUK'ta eksik olan- tüzel kişiliği haiz olmayan teşekküllere yönelik düzenlemede; 'vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayanlar' vurgusuyla, bunlara düşen ödevlerin idareci ve temsilcileri tarafından yerine getirileceği eklenmiştir. Önceki düzenlemenin esasına etki etmeyecek şekilde, sadece yeni kişileri de kapsayacak küçük şekli rötuşlar yapılmış ve ayrıca yeni bir düzenleme olarak; tasfiye halinde ve sonrasında da kanuni temsilcilerin tasfiye öncesindeki sorumluğunun devam edeceği ek fıkra kapsamında kanun metnine eklenmiştir[142].

---

[140] (Mülga) VUK, m.10:*"Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Bu ödevlerin, münhasıran kanuni temsilcilerin kasıt veya ihmallerinden dolayı yerine getirilmemesi yüzünden mükellefin varlığından tamamen veya kısmen almamıyan vergi alacakları kanuni temsilcilerden alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmıyan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."*

[141]213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmanın devamında 'VUK' olarak anılacaktır].*

[142] VUK, m.10: *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmıyan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevlerin kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamıyan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmıyan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye*

Daha sonra orijinal metin üzerindeki ilk değişiklik, 1998 yılında yapılmıştır: 2'inci fıkra hükmünde kasıt unsuruna yer verilmiş iken, 3505 sayılı Kanunla[143] yapılan değişiklik sonrası, günümüzdeki halini alan fıkrada "kasıt veya ihmal" unsuru kaldırılmıştır[144]. Ancak bu düzenleme, artık kastın aranmadığı ve dolayısıyla kusursuz (objektif) sorumluluğun kabul edildiği anlamına gelmemelidir[145]. Zira, sadece koşulların objektif esaslara bağlanması söz konusu olmuştur[146].

3505 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenleme itibariyle, kanuni temsilcinin sorumlu olması için vergi ve buna bağlı alacakların temsil edilenin malvarlığından alınamaması ile kanuni temsilcinin ödevleri yerine getirmemesi arasında illiyet bağının bulunması gereklidir. Anayasa Mahkemesi'nin 2015 yılında verdiği bir kararda da kusur unsurunun ortadan kalkmadığı ve VUK'un 10'uncu maddesinde kanuni temsilciler için kusura dayanan sorumluluğun (kusur sorumluluğu)[147] kabul edildiği belirtilmiştir[148].

---

haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."

[143] 3505 Sayılı *(çeşitli vergi kanunlarında değişiklikler yapılması hakkında)* Kanun, 20015 Sayılı ve 10/12/1988 Tarihli Resmi Gazete, m.2.

[144] Bu düzenleme, vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması kapsamında ele alındığında, tek başına tarihi yorum yöntemi ile kastın kalkmış olduğuna ilişkin yanlış değerlendirmelere sebebiyet vermektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi için: S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 15.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, p:61-62 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[145] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2019, p:124-125 *[Çalışmanın devamında 'Saban, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].* Aksi görüş için qv: Recep Narter, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Mayıs 1994, (Çevrimiçi) https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1842, 07/11/2020.

[146] Candan, **Kanuni Temsilci**, p108.

[147] Karşıt görüş için qv: Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:81. Ancak, 3505 sayılı Kanunla gelen bu değişimi, kurtuluş beyyinesi hakkı tanınmakla beraber, kusursuz (objektif) sorumluluk olarak değerlendiren görüşler de mevcuttur qv: Ersin Çamoğlu, "Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortakların Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu", **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Prof. Dr. Gülören Tekinalp'e Armağan, Yıl:23, Sayı:1-2, 2003, p:145 *[Çalışmanın devamında 'Çamoğlu, Sorumluluk' olarak anılacaktır].* Buradaki kusur sorumluluğu özel hukuktan farklı şekilde vergi hukukuna özgü bir yapı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu bakımından bazı noktalarda haksız fiil, bazı noktalarda ise özen sorumluluğuna benzetilmesi mümkün olsa da; birebir hiçbirinin hukuki niteliğini taşımamaktadır (Mert Silahşör, "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2016, p:75).

[148] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:19/03/2015, E:2014/144, K:2015/29: *"213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme*

Benzer şekilde, geçtiğimiz yıllarda Resmi Gazete'de yayımlanan İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda da, VUK'un kanuni temsilciler için geçerli kabul ettiği, sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu ve kurtuluş beyyinesi[149] göstererek bu sorumluluklarından kurtulabilecekleri vurgulanmıştır[150]. Örneğin bir kanuni temsilci, ödevini yerine getirmesi gerektiği zamanda tutuklu olduğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilecektir[151].

Özetle, önceden var olan "kasıt" ibaresinin kaldırılması, artık kusursuz sorumluluğun kabul edildiğine dair bir algı yaratsa da; esasen kusur sorumluluğu devam etmiş, ancak alacaklı vergi idaresi kasıt ve ihmalin ispatına yönelik külfetten kurtarılmıştır[152]. Bu bakımdan kast ve ihmalinin olmadığı konusunda ispat yükü yer değiştirerek kanuni temsilcinin kendisine yüklenmiştir.

Ayrıca, ilk metinde bulunan "*vergi alacağı*" ibaresi, VUK'un kapsamını belirleyen birinci maddesinin[153] sınırını daralttığından; kanun lafzı, 3505 sayılı Kanunla gelen değişiklik sonrası, "*vergi ve buna bağlı alacaklar*"[154] olarak genişletilmiştir.

ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir…"(Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr, 22/08/2020 (Karar 29315 Sayılı ve 03/04/2015 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) *[Çalışmanın devamında 'AYM-2015/29' olarak anılacaktır].*

[149] Kurtuluş beyyinesi sayesinde sorumlu tutulan kişi, objektif özen yükümlülüğünü eksiksiz olarak tamamladığını ispatlayarak sorumluluğundan kurtulabilmektedir qv: Süleyman Yılmaz, "Türk Borçlar Kanunu Tasarısında Sebep Sorumluluklarına İlişkin Yeni Hükümler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59 Sayı:3, 2010, p:557. Bu kapsamda aksi kanıtlanabilir olan kusur karinesi, adi karine niteliğindedir (Candan, **Kanuni Temsilci**, p:109).

[150] Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Karar Tarihi:11/12/2018, E:2013/1, K:2018/1: "*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır"* (Karar, 30807 Sayılı ve 20/06/2019 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) *[Çalışmanın devamında 'İBKK-2018/1' olarak anılacaktır]*

[151] Çamoğlu, **Hukuki Sorumluluk**, p:277.

[152] Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 54, Sayı: 3, 2005, p:185 *[Çalışmanın devamında 'Gerçek, Vergi Sorumlusu' olarak anılacaktır]*; Candan, **Kanuni Temsilci**, p:108.

[153] VUK, m.1/2: *"…vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir."*

[154] Bu alacaklar, vergi, harç ve benzeri mali yükümlülükler kapsamında gecikme zammı ve faizi ile tecil faizidir. Ayrıca, Saban'a göre vergi cezaları da bu alacaklardandır (Saban, **Vergi Hukuku**, p:126).

VUK'un ilk metninde yapılan son düzenleme ise 2018 yılında 7103 sayılı Kanun[155] ile eklenen iki fıkradır. Bu iki fıkra sayesinde, tasfiye döneminde kanuni temsilcilerin ödev ve sorumlulukları ayrıntılı şekilde düzenlenmiş ve tasfiye memuruna ait sorumlulukların da genel kurallara dönüşmesi sağlanmıştır[156].

Esasında 7103 sayılı Kanun ile eklenen bu hüküm, yine 7103 sayılı Kanun ile kaldırılan KVK'nın 17/9'uncu hükmüne paralel düzenlemeleri içermektedir. Bu bakımdan söz konusu düzenlemelerin, -tasfiye memurlarının sorumluluğu kısmında inceleneceği üzere- özel nitelikli bir kanundan alınıp, genel nitelikli bir kanuna eklenmesi; bu sorumluluğun sadece kurumlar vergisi için değil, Türk vergi sisteminde bulunan tüm vergiler için geçerli olan bir sorumluluğa dönüşmesini sağlamıştır.

VUK'taki dinamik süreç bu şekildeyken, AATUHK'da yer alan düzenlemelerin de farklı olduğunu söylemek mümkün değildir. Her ne kadar AATUHK yürürlük tarihi olarak VUK'a göre daha eski bir kanun olsa da, 1953'te Resmi Gazete'de yayımlanan ilk metinde kanuni temsilcilerin sorumluluğunu içeren mükerrer 35'inci madde hükmü henüz bulunmamaktaydı.

AATUHK'nın ilk halinde olmayan bu madde, günümüzde de aynen geçerli olduğu şekilde, ilk olarak 1995 yılında 4108 sayılı Kanun'un[157] 11'inci maddesiyle kanun metnine eklenmiştir[158]. Bu düzenleme çok fazla eleştiriyi beraberinde getirdiği

---

[155] 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30373 (Mükerrer 2) Sayılı ve 21/03/2018 Tarihli Resmi Gazete.

[156] Bu fıkralar günümüzde de aynen uygulanan hükümleri içerdiği için ileride incelenecektir.

[157] 4108 Sayılı (*çeşitli vergi kanunlarında düzenleme yapılması hakkında)* Kanun, 22301 Sayılı ve 02/06/1995 Tarihli Resmi Gazete.

[158] 4108 Sayılı Kanun, m.11: "*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."* Bu hüküm çeşitli değişikliklere uğramış olsa da, ilga edilen fıkralar sonrası günümüzde aynen uygulandığı için ileride incelenecektir.

için 2008 yılında 5766 sayılı Kanun'un[159] 4'üncü maddesiyle, maddeye iki ek fıkra[160] daha ilave edilmiştir. Ancak, bu fıkralar çeşitli uyuşmazlıklara sebebiyet verdiği için yürürlüğe girdikten yedi yıl sonra Anayasa Mahkemesi kararıyla[161] iptal edilmiştir.

Kronolojik olarak yaşanan tüm bu gelişmeler sonrası VUK ve AATUHK kapsamında kanuni temsilcinin ödev ve sorumluluklarına ilişkin hükümler 'şimdilik' nihai halini almıştır. Ancak, bu değişiklikler, mevcut eleştirileri hiçbir zaman ortadan kaldırmamış; sadece, var olanların kısmi olarak yenileriyle yer değiştirmesini sağlamıştır. Halen doktrinde birçok eleştiri ve görüş ayrılıklarına neden olan günümüz düzenlemelerinin sadece pozitif hukuk kapsamında gelişiminin açıklanması yeterli olmayacağından, normatif yaklaşımlar çerçevesinde birbirleriyle ve çeşitli düzenlemelerle olan ilişkilerinin de ayrıca tartışılması gerekmektedir.

B- Vergi Usul Kanunu'nda Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

Birinci bölümde açıklanan özel hukuktaki 'ile' ve 'den' sorumluluk halleri borçlunun yerine getirmek zorunda olduğu ödevlerle alakalı durumlar için kullanılmaktadır. '…ile sorumluluk', sorumlu olunan şey için kullanılırken; '…den sorumluluk' ise sorumluluğun gerekçesini veya kaynağını açıklamak için kullanılmaktadır. Bu durumun vergi hukukundaki görünümü, malvarlığı ile sorumluluktur ve bu malvarlığı, haczedilebilen mallar ile sınırlıdır[162]. Böyle bir sorumluluğun vergi hukukundaki görünümünü farklı bir yaklaşımla ele alan Saban'a göre, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında; *"...bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden..."* kısmı '…den sorumluluk' halini işaret ederken; *"...kanuni ödevleri*

[159] 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26898 (mükerrer) Sayılı ve 06/06/2008 Tarihli Resmi Gazete.

[160] 5766 Sayılı Kanun, m.4: *"Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur." ve "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."*

[161] Kararın tam metni için qv:Ek-1.

[162] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:91.

yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır" ifadesi ise varlıkları ile sorumlu tutulması anlamında '…ile sorumluluk' halini işaret etmektedir[163].

Literatürde vergi sorumlularının, kanuni temsilciler, vergi kesenler ve mirasçılardan ibaret olduğu; diğerlerinin ise vergiye ilişkin birtakım sorumluluklar yüklenmiş kişiler olduğu kabul edilse de, kanuni temsilcinin vergi sorumlusundan farklı bir kavram olduğunu savunan görüşler de mevcuttur. Buna göre, mükellef verginin asıl borçlusu iken, vergi sorumlusu aracı ödeyici konumuyla vergi dairesine muhatap olan kişidir. Kanuni temsilci ise mükellef ya da vergi sorumlusunun ödevlerini onların adına ve hesabına yerine getiren kişidir. Bu kapsamda kanuni temsilcinin ödevi, esasen mükellef ya da vergi sorumlusunun ödevidir[164].

Vergi sorumlusu VUK'un 8'inci maddesinde *"verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir"* şeklinde tanımlandığından, teknik olarak kanuni temsilcinin temsil ettiği kişi yerine idareye muhatap olması, sorumlu sıfatının içini doldurmaktadır. Yaşanan tereddütler ise vergi kesenlerin ya da mirasçıların sorumluluğu ile karşılaştırıldığında, kanuni temsilcilerin farklı bir ilişkinin öznesi olmasından kaynaklanmaktadır.

Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğunda olduğu üzere, işveren çalışanlarından kestiği vergiyi, matrahı ile birlikte kendi adına düzenleyeceği beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirip ödemekle yükümlü iken; kanuni temsilci, temsil ettiği mükellef ya da sorumlunun adına beyannameyi düzenleyip, kanuni temsilci sıfatı ile imzalamaktadır. Ayrıca, vergi sorumlusu mükellef ve kanuni temsilci arasındaki farkı vergi ehliyeti ile açıklamak da mümkündür. Nitekim, daha önce bahsedildiği üzere, VUK'un 9'uncu maddesi kapsamında kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olabilmesi için fiil ehliyetine gerek yoktur. Buna karşın, kanuni temsilci

[163] Ayrıca, Saban, '…ile sorumluğun' AATUHK'da düzenlenmiş olması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Saban, **Vergi Hukuku**, p:120-121.

[164] M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2014, p:63; Candan, **Kanuni Temsilci**, p:8-9.

olmak için ise fiil ehliyetine sahip olmak bir zorunluluktur[165]. Örneğin, beş yaşındaki bir küçük, mükellef ya da vergi sorumlusu olabilirken, kanuni temsilci olamamaktadır.

VUK'un *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* kenar başlıklı 10'uncu maddesine göre, küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin 'mükellef ya da vergi sorumlusu' olmaları durumunda, bu kişilere düşen ödevler, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir[166].

Görüldüğü üzere, hukukta kişilerin,[167] gerçek ve tüzel kişi olarak ikili bir ayrıma tabi tutulması, bunların vergi hukukunda da farklı yükümlülüklere tabi olmalarını gerekli kılmıştır. Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri için geçerli olan bu sorumluluk kurumunun temeli; bu kişilerin, vergi ehliyetinin olmasına karşın, vergiye ilişkin ödev ve işlemlerini, -fiil ehliyetsizliğinden dolayı- yerine getiremeyecek olmalarına dayanmaktadır. Nitekim, mükellef olduğu halde, vergi ödevlerinin sorumluluğu kanuni temsilcisine bırakılmış bir kişinin kendi iradesinin önemi bulunmamaktadır[168]. Ancak, TMK'nın 450'nci maddesi kapsamında, vesayet altında bulunan kişi irade beyan edebilme yeteneğine sahip ise, kanuni temsilci belli durumlarda temsil ettiği kişinin görüşünü öğrenmekle yükümlüdür. Ancak, temsil ettiği kişinin onayını alması durumunda dahi, kanuni temsilcinin sorumluluğu ortadan kalkmamaktadır. Özel hukuk bakımından geçerli olan bu kuralın vergi hukukunda da geçerli olduğu tartışmasızdır. Zira, kanuni temsilci, eksik yerine getirdiği bir vergi ödevi için temsil ettiği kısıtlının görüşünü aldığını ileri sürerek VUK'un 10'uncu maddesi kapsamındaki sorumluluktan kurtulamaz.

Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ya da vergi sorumlusu olmaları halinde ise söz konusu ödevlerin, bu teşekkülleri idare edenler ve -varsa- bunların

---

[165] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:9

[166] Kanun lafzının olgusal incelemesi için qv: Saban, **Olgu ve Dil**, passim.

[167] Kişiler gerçek ve tüzel kişiler olarak ikiye ayrılırken; tüzel kişiler de kendi aralarında, özel hukuk tüzel kişileri ve kamu hukuku tüzel kişileri olarak ikiye ayrılmaktadır. Özel hukuk tüzel kişileri, kişi toplulukları (dernek ve şirketler) ve mal topluluklarından (vakıflar) kapsarken; kamu hukuku tüzel kişileri ise, kişi topluluğu olan kamu idarelerini (devlet, il özel idaresi, belediye ve köy) ve mal topluluğu olan kamu kurumlarını (Üniversite, TRT, TÜBİTAK, SGK, meslek kuruluşları vb.) kapsamaktadır. Gözler, **Op. Cit.**, p:179 (Şema:11.1); Bozkurt, **Op. Cit.**, p:194.

[168] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:95.

temsilcileri tarafından yerine getirileceği de mezkûr maddede belirtilmektedir. Bu bakımdan tüzel kişiliği olmayan bir teşekkülü yöneten kişiler de, tıpkı tüzel kişinin temsil organı gibi, vergi ödevlerinden sorumlu tutulmuşlardır[169].

VUK'un kanuni temsilcilerin ödevlerine yönelik mezkûr maddesinde, sadece vergi asıllarını değil, aynı zamanda fer'ilerini de kapsayan hükümler yer almaktadır. Buna göre 2'nci fıkrada, kanuni temsilcilerin söz konusu ödevleri[170] yerine getirmemeleri dolayısıyla,[171] mükellef ya da vergi sorumlusunun varlıklarından, kısmen veya tamamen alınamayan[172] vergilerin ve bunlara bağlı alacakların,[173] kanun tarafından verilen ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir. Buradaki sorumlu tutulmanın asıl nedeni, kanunla verilen ödevlerin kanuna uygun olarak yerine getirilmeyişidir. Buna göre, beş yaşındaki bir küçüğün velisi tarafından beyan edilip ödenmesi gereken bir vergi borcuna ilişkin bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde; idare, önce mükellef olan küçüğe gidecektir. Ancak, idarenin söz konusu bu küçüğün malvarlığından alacağını tahsil edememesi durumunda; ilgili alacağı, ödevlerini yerine getirmeyen velisinin malvarlığından alacaktır.

---

[169] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:137.

[170] Burada yerine getirilmeyen ödevin sorumluluğunda kanuni temsilci sıfatının vergi alacağının doğduğu zamana mı, yoksa ödenmesi gereken zamana mı ait olduğuna yönelik farklı görüşler bulunmaktadır. Ancak, vergilendirme ilişkisinde aynı vergiyi doğuran olaya ait olmakla birlikte çeşitli zamanlara yayılmış maddi ve şekli ödevlerin varlığı söz konusu olduğundan, buradaki belirleyici nokta, ödevin yerine getirilmesi gereken zamandır. Örneğin, beyanname verilmesi gereken zaman ile tahsil zamanı arasında kanuni temsilcinin değişmesi halinde vergiyi doğuran olay olan, gelirin elde edilmesi değil, ilgili ödevlerin yerine getirilmesi gereken zaman belirleyici olacaktır. Benzer görüş için qv: Çamoğlu, **Sorumluluk**, p:143; cf: Emre Burçkin, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını-6, 2021, p:240.

[171] Danıştay da uyuşmazlığın çözümünde sorumluluk kurumunun işletilebilmesi için öncelikle vergi ile ilgili ödevlerin kanuni temsilci tarafından zamanında ve eksiksiz yerine getirilmemesinden kaynaklı olması gerektiğini vurgulamıştır qv: Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:01/04/2005, E.:2004/238, K.: 2005/57 *[Karar, Candan, **Kanuni Temsilci**, p:102/dipnot 112'den alınmıştır].*

[172] Burada kastedilen hukuki imkansızlık nedeniyle alamama değil, maddi imkansızlık nedeniyle alamama durumudur. Zira, zamanaşımında olduğu gibi, hukuki imkansızlığın varlığı halinde, mükelleften istenilemeyen alacağın, bu maddeye dayanılarak kanuni temsilciden alınması mümkün değildir. Maddi imkansızlıkta ise cebri tahsil yollarına gidilmesine rağmen sonuç alınamaması söz konusudur (**Ibid.**, p:94).

[173] Maddenin 10703 sayılı ve 10/01/1961 tarihli Resmi Gazete yayımlanan ilk metninde, sadece "*vergi alacağı*" ibaresi bulunmaktayken, daha sonra "*vergi ve buna bağlı alacaklar*" olarak değiştirilmiştir.

Bu kapsamda kanuni temsilciler ödevlerini tam ve zamanında yerine getirdikleri takdirde, vergi borcu elbette asıl mükellef olan küçük ve kısıtlının varlığından alınacak;[174] böylece, şahsi malvarlığı ile sorumluluk, ödevlerini tam olarak yerine getirmiş bir kanuni temsilci için söz konusu olmayacaktır.

Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri için de geçerli olan bu hüküm, kusur sorumluluğu olarak değerlendirilmektedir. Görüldüğü gibi burada, kanuni temsilcinin kendi malvarlığı ile sorumlu tutulabilmesi için iki unsurun birlikte bulunması gerekmektedir:[175]

1- Öznel (subjektif) unsur: Kanuni temsilci, kendisine düşen ödevleri yerine getirmemiş olmalıdır;
2- Nesnel (objektif) unsur: İdare, vergi ve buna bağlı alacakları asıl mükellef veya vergi sorumlusunun -yani temsil edilenin- varlığından tahsil edememiş olmalıdır.

Bu kapsamda alacaklı tarafta bulunan vergi dairesi, vergi borcu için önce mükellefin malvarlığından tahsil yoluna gitmeden, doğrudan kanuni temsilcinin malvarlığına vergi aslı için başvuramamaktadır. Aksi halde, koşullar gerçekleşmeden kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emri, sebep unsuru yönünden kanuna aykırı olacaktır[176]. Bu bakımdan kanuni temsilcilerin VUK'a göre sorumluluğu, fer'i yani ikinci derece bir sorumluluktur[177] ve bu yüzden kanuni temsilcinin kasten bir ödevi yerine getirmemesi sonucunda dahi, öncelikle asıl mükellefe müracaat edilecektir[178].

[174] Kaneti et. al., **Op Cit.**, p:131.

[175] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:80.

[176] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:171.

[177] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:96.; Çamoğlu, **Hukuki Sorumluluk**, p:277; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:179.; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2020, p:70.

[178] Kocahanoğlu, **Op. Cit.**, p:122.

Koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden vergi alacağının aranması 'özel nitelikli bir tahsil usulü' olarak da anılmaktadır[179].

Vergi borcunu, sorumluluğu gereği, mükellef adına ödeyen kanuni temsilcilerin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin, ödedikleri vergi bakımından asıl mükellefe rücu edebilecekleri de yine mezkûr maddenin 3'üncü fıkrasında belirtilmiştir[180].

C- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu

VUK'ta kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluğun; sınırsız, şahsi ve kusura dayanan sorumluluk olmasına karşın, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine yönelik olarak ve sadece limited şirketlere özgü birtakım düzenlemeler, iki kanun arasında farklı sorumluluk hallerinin doğmasına neden olmuştur

VUK gereği, tüzel kişilerde önce şirkete -tüzel kişinin kendisine- başvurulurken; şirketten tahsil edilemeyen kısımlar için kanuni temsilciye başvurulmaktadır. Ancak, söz konusu tüzel kişiliğin limited şirket olması halinde, AATUHK'nın 35'inci maddesi hükümleri uyarınca idarenin ortaklara da başvurma hakkı ortaya çıkmaktadır[181].

İşte bu hak, gerek öncelik-sonralık sıralaması bakımından gerekse sorumluluğun hukuki niteliği bakımından doktrinde çeşitli tartışmalara konu olmuş ve mükellefler ile idare arasında çeşitli ihtilafları beraberinde getirmiştir.

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinin sonradan kanuna eklenmesiyle birlikte, daha önce farklı şekilde sistematize edilen sorumluluk kurumundaki yerleşik

[179] qv: İBKK-2018/1. Ayrıca, "özel nitelikli tahsil usulü" nitelemesine yönelik eleştiriler için qv: Saban, **Vergi Hukuku**, p:141.

[180] Madde yer alan tasfiye dönemi ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu, çalışmanın devamında ayrı bir başlık altında incelenecektir.

[181] Bilici'ye göre bu hüküm, limited şirkete ait kamu alacakları bakımından idarenin elini güçlendiren bir hükümdür (Bilici, **Op. Cit.**, p:50).

yapı, bu maddenin yürürlüğe girmesinden itibaren, farklı bir boyuta taşınmıştır. Bu nedenle, bu iki hükmün hukuki niteliğinin ayrı ayrı incelenmesi; daha sonra da, sorumluluk bakımından birbirleriyle olan bağlantının birlikte değerlendirilmesinde yarar vardır.

1- Kanuni Temsilci Bakımından Farklı Bir Sorumluluk Hali: Kusursuz Sorumluluk

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde kanuni temsilciler için VUK'ta yer alan düzenlemelerden farklı bir sorumluluk hali öngörülmüştür. Öncelikle, bir kanuni temsilcinin AATUHK hükümlerine göre sorumlu tutulabilmesi için, söz konusu borcun birtakım özel şartları taşıması gerekmektedir. Borca ait bu şartlar, kanuni temsilci sorumluluğunu ilgilendiren mükerrer 35'inci maddesinde değil, AATUHK'nın ilk maddelerinde yer almaktadır. Buna göre, kanuni temsilcinin AATUHK'ya göre sorumlu tutulacağı alacakların aşağıdakiler dahilinde olması gerekmektedir:

Devlete, il özel idarelerine veya belediyelere ait;[182]

- Vergi, resim, harç ve cezalar ya da bunlara ait takip ve yargılama masrafları ile vergi cezaları, para cezaları[183] gibi asli alacaklar;
- Gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer'i alacaklar;
- Sözleşme, haksız fiil ve haksız iktisap (sebepsiz zenginleşme) gibi özel hukuktan doğan alacaklar hariç olmak üzere, diğer alacaklar;[184]
- Sayılan tüm bu alacakların takip masrafları[185].

[182] AATUHK, m.1.

[183] Aynı maddenin 2'inci fıkrasındaki *"Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur"* ibaresinden de anlaşılacağı üzere TCK'da tahsil şekli belirtilen para cezaları bu tanımın kapsamı dışında bırakılmıştır.

[184] Bir alacağın, 'diğer alacak' kapsamına dahil olması için, bu alacağın devlet ya da kamu idareleri tarafından sağlanan kamu hizmetin yürütülmesinden doğması ve kanun lafzında sayılan özel hukuk alacakları dışında kalması gerekmektedir (Candan, **Kanuni Temsilci**, p:48).

[185] Takip masraflarının sınırı da yine AATUHK'nın 3'üncü maddesinde çizilmiştir. Buna göre, cebri icra sırasında zor kullanma, haciz, ilan, nakil ve muhafazaya ait giderler takip masrafı olarak değerlendirilmektedir.

Yukarıda sayılanlara istinaden, devlet, il özel idaresi veya belediyelere ait olmayan alacaklar için AATUHK kapsamında bir kanuni temsilci sorumluluğu getirilmesi mümkün değildir[186]. Bu alacakların dışında kaldığı halde, AATUHK'nın 2'nci maddesinde belirtildiği üzere, kendi kanunlarında Tahsili Emval Kanunu'na[187] göre tahsil edileceği belirtilen alacaklara ait ödevler için de kanuni temsilciler AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi kapsamında sorumlu tutulacaklardır. Bu hüküm uyarınca söz konusu alacağın, devlet, il özel idaresi veya belediyelere ait olması gerekmemektedir. Köy Kanunu'nun[188] 46'ıncı maddesi uyarınca hükmolunan para cezaları buna örnektir.

Ayrıca, AATUHK'ya atıfta bulunan çeşitli kanunlardaki alacaklar da yine atfın niteliğine göre mükerrer 35'inci maddenin uygulanmasına olanak vermektedir[189]. 5510 sayılı Kanun'un 88'inci maddesinde[190] yapılan böyle bir atıf ile prim alacakları için de mükerrer 35'inci maddenin uygulanması mümkün kılınmıştır. 5510 sayılı Kanun'un mezkûr maddesinin 20'nci fıkrasında haklı bir gerekçe olmaksızın prim borçlarını ödemeyen tüzel kişilerin yönetim kurulu üyelerinin, üst düzey yöneticileri ile yetkililerinin ve kanuni temsilcilerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı

---

[186] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:45-46. Kamu kurum ve kuruluşlarının adi alacakları için kanuni temsilcilerin ya da limited şirket ortaklarının AATUHK bakımından sorumlu tutulması mümkün değildir. Adi alacaklardan kasıt, dar ve teknik anlamda bir kamu alacağı olmaksızın, kamu kurum ve kuruluşlarınca kurulan özel hukuk kurallarına tabi işlemler kapsamında ortaya çıkan alacaklardır. Örneğin, doğalgaz abonelik sözleşmelerine dayanan alacaklar ya da kamuya ait kira alacakları karşısında bir limited şirket ortağının, tüzel kişiliğin borcundan dolayı değil, kendisinin işlemin tarafı olarak imza atması ya da kefil olması halinde şahsen sorumluluğu söz konusu olacaktır qv: Mustafa Erdem Can, "Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu", **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Haziran, 2017, PDF/p:8, (Çevrimiçi) https://www.jurix.com.tr/article/8067, 20/03/2021.

[187] Tahsili Emval Kanunu, 5 Ağustos 1325 tarihli bir kanun olup AATUHK'nın 116/1 maddesi uyarınca yürürlükten kaldırılmıştır. Bu kapsamda geçici 1'inci maddesinde de belirtildi üzere AATUHK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte Tahsili Emval Kanunu'na göre başlayan takiplere bu kanun uyarınca devam edilmiştir.

[188] 442 Sayılı Köy Kanunu, 68 Sayılı ve 07/04/1924 Tarihli Resmi Gazete.

[189] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:50.

[190] 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 26200 Sayılı ve 16/06/2006 Tarihli Resmi Gazete, m.88/16: *"Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır…"*

belirtilmiştir[191]. Hükümde yer alan *"kuruma karşı sorumluluk"* ibaresindeki 'kurum', Kanun'un 3'üncü maddesinde belirtildiği gibi, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'dır. Böyle bir durumda kimlerin mükerrer 35'inci maddeye göre sorumlu olacağı tartışmalı bir konu olmakla birlikte genel-özel kanun ayrımından dolayı 5520 sayılı Kanun'daki hükmün öncelikle uygulanması gerekmektedir[192].

VUK hükümlerinin uygulanacağı alacaklar arasında Gümrük Kanunu'na tabi alacakların yer almadığı kanun metninde açıkça belirtilmiştir[193]. Ancak, AATUHK hükümlerinde böyle bir ayrıma gidilmemesi; AATUHK'nın sorumluluk hükümlerinin, Gümrük Kanunu kapsamındaki alacaklara da uygulanacağı anlamına gelmektedir. Bu nedenle, kanuni temsilcilerin gümrük vergilerine ait ödevleri için VUK'taki değil, AATUHK'daki sorumluluk hükümleri geçerli olacaktır[194].

---

[191] Görüldüğü üzere kanun lafzında kusur sorumluluğu açıkça belirtilmese de haklı gerekçesi olanların kurtuluş beyyinesi göstermesi ve müteselsil sorumluluk yükümlülüğünden kurtulması böylece mümkün olmaktadır.

[192] Konu hakkında qv: Yaralı, **Op. Cit.**, p:184-186. Mükerrer 35'inci maddenin aksine 5510 sayılı Kanun'un 88'inci maddesi kapsamında sayılan kişiler, fer'i (ikinci derece) sorumlu değil, müşterek ve müteselsil sorumludurlar. Bu sebeple idare, dilerse tüzel kişiden önce yöneticiye gidebilir. Silahşör, **Op. Cit.**, p:70 (m.88/20: *"Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur"*). Nitekim, şirket tüzel kişiliğine gitmeden, kanuni temsilciye giden idarenin mülkiyet hakkını ihlal etmediği yönünde Anayasa Mahkemesi Kararı bulunmaktadır. Kararda, 5510 sayılı Kanunu'nun AATUHK'ya göre daha özel kanun olma niteliği dolayısıyla, öncelikle 5510 sayılı Kanundaki hükümlerin uygulanması gerektiğine ilişkin hüküm veren Yargıtay kararlarının incelenmesi ve somut olayın, elverişlilik, gereklilik ve oranlılık ilkeleri kapsamında değerlendirilmesi sonucunda, kanuni temsilci üzerinde aşırı bir yük yaratmayan idari işlemin mülkiyet hakkını ihlali etmediği yönünde hüküm verilmiştir. Anayasa Mahkemesi Kararı, Başvuru Numarası:2015/11192, Karar Tarihi:30/05/2019, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr, 09/03/2021 (Karar, 30836 Sayılı ve 19/07/2019 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

[193] VUK, m.2: *"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır"*

[194] Gümrük Kanunu, m.3/8-a: *" 'Gümrük vergileri' deyimi, ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü"*; m.9:*" 'İthalat vergileri' deyimi, a) Eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ithalatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri"*; m.10:*" 'İhracat vergileri' deyimi, a) Eşyanın ihracatında ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükleri, b) Tarım politikası veya tarım ürünlerinin işlenmesi sonucu elde edilen bazı ürünlere uygulanan özel düzenlemeler çerçevesinde ihracatta alınacak vergileri ve diğer mali yükleri"* ifade etmektedir. Ayrıca, her ne kadar KDV ve ÖTV adlarını taşısalar da Gümrük Kanunu kapsamında ithalde alınan katma değer ve özel tüketim vergileri için de AATUHK'daki kanundaki kanuni temsilci sorumluluğunun geçerlidir. Bu konuda ayrıntılı bilgi

Ayrıca, vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan ve Anayasa'da *"ek mali yükümlülükler"*[195] olarak anılan yükümlülükler de, AATUHK'daki sorumluluk kurallarına tabidir. Bu yükümlülükler her ne kadar kanunilik ilkesi başta olmak üzere Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki vergi ve benzeri yükümlülüklere ait temel ilkelere tabi olmasalar ve VUK'un sorumluluk hükümleri bakımından dikkate alınmasalar da, kamu alacağı sayılmaktadırlar[196]. Örneğin, Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un[197] ilk maddesinde bahsi geçen ek mali yükümlülüklere atıf yapılmış ve 3'üncü maddesinde ise ek mali yükümlülüklerin tahsilinde AATUHK'nın uygulanacağı belirtilmiştir.

AATUHK, salt bir vergi kanunu olmamasına karşın, vergi hukukunun en önemli kaynaklarından biri olarak, vergi ve vergi dışındaki tüm kamu alacaklarını kapsaması bakımından vergi sorumluluğu kurumu yönüyle de önem arz etmektedir[198]. Vergi ve buna bağlı alacakları -sorumluluk hükümleri itibariyle- kapsamamasındaki neden ise bu maddenin VUK kapsamı dışında kalan alacaklar için ihdas edildiği belirten mükerrer 35'inci maddenin gerekçesi ile açıklanmaktadır[199]. Maddenin getirildiği dönemlerdeki bir Danıştay kararında da bu yönde değerlendirmelere yer verilmiştir. Kararda, AATUHK'nın 1'inci maddesi kapsamında mükerrer 35'inci

için qv: İlhami Öztürk, "Kanuni Temsilci Sıfatıyla Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:416, Nisan, 2016, p:245-246.

[195] Anayasa, 167/2:*"Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir."*

[196] Oktar'a göre, vergi ve benzeri yükümlülüklerle aynı olan ek mali yükümlülüklere yönelik bu ayrım, yürütme organına kısmi bir vergilendirme yetkisi devrini sağlayan suni bir ayrımdır. S. Ateş Oktar, "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:37, 1997, p:185 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Ek Mali Yükümlülükler' olarak anılacaktır].* Bu yüzden ek mali yükümlülükler, vergi ve benzeri yükümlülükler içinde yer almasalar da kamu alacaklarının takip usulüne tabidirler.

[197] 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 18313 Sayılı ve 15/02/1984 Tarihli Resmi Gazete.

[198] Yasemin Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, p:95.

[199] VUK kapsamı dışında yer alan alacaklarda güvenliği sağlama gerekçesiyle getirilen bir maddenin sorumluluğun hukuki niteliği bakımından VUK'a paralel bir düzenleme içermesi; yani AATUHK'da da kusur sorumluluğunun öngörmesi gerektiğine yönelik düşünceler için qv: Ahmet Emrah Geçer, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:129, 2017, p:122.

maddenin, tüm alacaklara uygulanabilir gibi görünmesine karşın, vergi ve buna bağlı alacaklar için VUK'un 10'uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olduğu; bu hükmün mükerrer 35'inci madde ile zımnen ya da açık olarak ilga edilmediği; vergi ve buna bağlı alacaklar için mükerrer 35'inci maddenin uygulanmasının ve ödeme emri ile kanuni temsilcinin takip edilmesinin mümkün olmayacağı belirtilmiştir[200].

AATUHK'nın *"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu"* kenar başlıklı mükerrer 35'inci maddesine göre,[201] gerçek kişi mükelleflerde küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, kendi malvarlıklarından, tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan[202] kamu alacakları, kanuni temsilcilerinin şahsi malvarlıklarından tahsil edilecektir. Görüldüğü üzere, VUK'un kanuni temsilci sorumluluğundan farklı olarak, burada temsilcinin kusuruna ilişkin bir sınırlama yapılmayıp sadece kamu alacağının mükellefin malvarlığından tahsil edilememesi ya da tahsil edilmeyeceğinin anlaşılmasına dair bir koşul ile yetinilmiştir.

Burada tahsil edilememe ve tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumu, önemli bir ön koşuldur. Hükmün konulduğu dönemde kanunda yer almayan bu koşullara ilişkin tanımlamalar, ancak doktrin kapsamında tartışılmakta ve kanunda kesin sınırı çizilmediğinden, keyfi uygulamalara sebebiyet verdiği gerekçesiyle çeşitli eleştirilere konu olmaktaydı. Mükerrer 35'inci madde ile subjektif uygulamalara fırsat vermemek için 2008 yılında 5766 sayılı Kanunla[203] AATUHK'nın 3'üncü maddesine bu kavramlar tanım olarak eklenmiştir:

---

[200] Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:29/04/1997, E.:1997/3659, K.:1997/1325, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

[201] Bu maddenin ilk dört fıkrası AATUHK'ya, 4108 sayılı Kanunun 11'inci maddesi ile eklenmiştir. (22301 sayılı ve 02/06/1995 tarihli Resmi Gazete). Sonradan iptal edilen son iki fıkra ise 5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile eklenmiştir (26898 Mükerrer Sayılı ve 06/06/2008 Tarihli Resmi Gazete.).

[202] Bir alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için tüm tahsil yollarının tüketilmesi bir zorunluluk değildir. Haciz memurunun değerlendirmesi sonucunda alacağı karşılayacak bir varlık bulunamaması veya tüm aramalara karşın borçlunun bulunamaması bu duruma örnek gösterilebilir (Candan, **Kanuni Temsilci**, p:52-53).

[203] 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Mükerrer 26898 Sayılı ve 06/06/008 Tarihli Resmi Gazete (m.1).

- **Tahsil edilemeyen kamu (amme) alacağı**; AATUHK'ya göre yapılacak olan malvarlığı incelemesi sonucunda, borçlu tarafa ait haczi mümkün herhangi bir varlığın bulunmaması ya da haczedilen varlıkların satışının yapılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin alacak tutarını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen alacak anlamına gelmektedir.
- **Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu (amme) alacağı**; borçlunun haczedilen varlığı için AATUHK'ya göre biçilen değerin, alacağı karşılamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen borçlu için, alacağın iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle[204] tahsil süreci devam ederken, alacağın tahsil edilemeyeceğinin ortaya çıktığı alacağı ifade etmektedir.

Bu iki tanım kapsamında, AATUHK'nın 54'üncü maddesinde[205] öngörülen cebren tahsil yöntemlerinin usule uygun şekilde kullanılmasına rağmen, alacağın tahsil edilememesi halinde ikinci derece sorumlulara başvurulması söz konusudur. Buna göre, yukarıda belirtilen durumlardan herhangi birinin varlığı, kanuni temsilcilerin takip edilmesi için yeter şart olarak kabul edilmekte ve bunun sonuncunda ise AATUHK'nın 55'inci maddesi kapsamında düzenlenecek ödeme emrinin tebliği mümkün olabilmektedir[206].

Ancak, 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' alacak için bahsi geçen tanımda, idarenin tahsil yöntemlerini tüketmesi gerekmemekte; sadece alacağın karşılanamayacağının tespiti yeterli görülmektedir. Bu bakımdan Danıştay ilgili

---

[204] *"Gibi nedenler"* ifadesi, alacaklı vergi dairesine tanınmış bir takdir yetkisi olarak değerlendirilmektedir (Gamze Gümüşkaya, "Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:343, Mart 2010, p:212).

[205] AATUHK, m.54: *"Ödeme müddeti içinde ödenmiyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbikı suretiyle yapılır: 1.Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2.Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, 3.Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi."*

[206] 1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği, p:35. Ödeme emrini alan kanuni temsilci AATUHK'nın 58/1'inci maddesi uyarınca on beş gün içinde tahsil imkansızlığına ait değerlendirmenin yanlış olduğu gerekçesiyle (Gümüşkaya, **Op. Cit.**, p:212), alacaklı vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde dava açabilir (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:396). 58'inci madde lafzında hala eski kullanımıyla "itiraz" olarak anılan; ancak, 2576 sayılı Kanun'un13'üncü maddesi ile "dava açma" olarak değiştirilen bu sürece ait itiraz gerekçeleri ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne kadar devam edebilecek süreç hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Gümüşkaya, **Loc. Cit.**

tanımı, ikinci derece sorumluya daha kolay başvurulabilme ve bu bakımdan onların mülkiyet hakkında müdahale edilerek kısıtlanmasını kolaylaştıran bir yaklaşım olarak nitelendirmektedir[207].

Kanun lafzındaki 'kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması' kavramlarının AATUHK'da tanımlanması; bu kavramların içi doldurulmadan (koşullar sağlanmadan), idarenin kanuni temsilciye subjektif gerekçelerle gitmesini önleme amacını taşımaktadır. Örneğin, kamu borcu bulunan (A) tüzel kişisinin tapu kaydı araştırılamadan, sadece ofisteki malların haczedilmesi ya da değerleme sonucu borcu karşılamayacağının anlaşılması, idarenin kanuni temsilciye gidebilmesi için tek başına yeterli değildir[208].

Mükerrer 35'inci maddede kanuni temsilcilerin tanımı yapılmasa da, kimlerin bu sorumluluk kapsamında olduğu belirtilmiştir. Buna göre, gerçek kişiler için küçük ve kısıtlılarda kanuni temsilci; tüzel kişiler için kanuni temsilci sıfatına sahip olan organ (örneğin yönetim kurulu); tüzel kişiliği olmayan teşekküller için ise teşekkülü yönetenler kanuni temsilcilerin sorumluluğu hükümlerine tabidirler. Ayrıca, yabancı kişi veya kurumların ülkemizde bulunan temsilcileri için de aynı hüküm uygulanmaktadır.

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinin, VUK'un 10'uncu maddesindeki düzenlemelere bir noktaya kadar paralel olduğu görülmektedir. Ancak, söz konusu hüküm çerçevesinde VUK'tan farklı bir yaklaşımla kanuni temsilci için kusursuz (objektif) sorumluluk öngörülmüştür[209]. Bu açıdan vergi sorumlularının kamu alacağı

---

[207] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 21/10/2020, E.:2019/626, K.:2020/1070, Tetkik Hakimine göre: "…*Dolayısıyla amme alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması idarenin amme alacağının ödenmesinden ikincil derecede sorumlu olanlara başvurulmasını ve bu kapsamda onların mülkiyet hakkına müdahale edilerek kısıtlanmasını kolaylaştırmaktadır."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/03/2021.

[208] Yaralı, **Op. Cit.**, p:196. Ayrıca, kanuni temsilciye veya limited şirket ortaklarına gitmeden önce aciz fişi alma zorunluluğu olup olmadığına yönelik tartışmalar için qv: **Ibid**, p:194.

[209] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:83; cf: Silahşör, **Op. Cit.** p:68 (Silahşör, mezkûr maddedeki kusursuz sorumluluğun hangi hukuki esaslara dayandığının belirsiz olduğunu; özel hukuktaki kusursuz sorumluluğun hakkaniyet ve adalet ilkeleri için, kamu hukukunda ise kamu otoritesinin faaliyetlerinden zarar gören kişilerin korunması için getirilmesine karşın, mükerrer 35'inci maddenin bu sınıflandırmalardan hiçbirine uymadığını ve bu bakımdan *sui generis* bir sorumluluk olarak kabul edilmesi gerektiğini düşünmektedir); Barlass, **Op. Cit.** p:62-65 (Barlass, mükerrer 35'inci madde

için malvarlıkları ile sorumlu olmalarında kusurlarının bulunup bulunmadığı aranmaksızın, idarenin doğrudan vergi sorumlusuna gidebilmesi mümkündür. Zira, kanun maddesindeki *"tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"* ibaresinden de anlaşılacağı üzere burada idarenin kanuni temsilciye başvurulabilmesi için bu iki durumdan birinin varlığı yeterli görülmüştür.

Kanuni temsilciler mükerrer 35'inci madde kapsamında kendi malvarlıklarından ödedikleri tutarlar için asıl mükellefe rücu edebilmektedirler. Ancak, VUK'un 10'uncu maddesindeki "*…bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler*" ibaresinden farklı olarak; AATUHK'da, "*bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler"* ibaresi yer almaktadır. Buna göre, özel hukuk uyuşmazlığı kapsamında değerlendirilecek rücu işlemine yönelik kısmın AATUHK'da, asli ve fer'i tüm tutarları kapsadığı görülmektedir[210].

Mezkûr maddeye, 5766 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile 2008 yılında aşağıdaki iki fıkra eklenmişti:

> "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*
>
> *Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."*

Bu ek fıkraların getirilme gerekçesine bakıldığında;[211] mükerrer 35'inci maddenin, AATUHK'nın 1 ve 2'nci maddeleri kapsamına giren tüm kamu alacakları için uygulanacağının ifade edilmesi bakımından, VUK kapsamına giren alacaklar ile ilgili olarak oluşan tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı görülmektedir.

---

kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusurlu sorumluluk esasına dayandığını düşünmektedir).

[210] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:58. Hatta, -kusur nedeniyle cezalarda tarhiyatın muhatabının kanuni temsilci olduğu haller dışarıda bırakıldığında- ödenen tutarlara dahil olan tüm kamu alacakları bu noktada rücu hakkı kapsamındadır. Zira, kanunda aksine bir hüküm bulunmamaktadır.

[211] Gerekçe metni TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi'nden alınmıştır, (Çevrimiçi) https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=78440 , 20/11/2020.

Bu gerekçeye dayanılarak eklenen -sonradan iptal edilecek olan- bu iki fıkra ile VUK ve AATUHK hükümlerinden hangisinin uygulanacağına dair ortaya çıkan tartışmalara son verilmek istense de, bu iki fıkra literatürde çeşitli eleştirileri beraberinde getirmiştir. VUK'un, AATUHK'ya göre özel kanun konumunda olması dolayısıyla VUK'un 10'uncu maddesi değişmediği sürece[212] VUK kapsamına giren kamu alacaklarının kusursuz sorumluluk hükümlerine göre sorumluluk doğuracağı gerekçesiyle son fıkra düzenlemesinin VUK'ta yapılması gerektiği şeklinde görüşler de ileri sürülmüştür[213].

Bu ve bunun gibi birçok eleştiri ve ihtilaftan sonra söz konusu fıkralar Anayasa Mahkemesi Kararı[214] ile iptal edilmiştir. Kararda, ek fıkraların adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, kusuru olmayan kişiyi rağmen belirsizlik durumunda bıraktığı; aynı hukuki duruma uygulanacak birden fazla kural olduğu ve bu kuralların aralarından hangisinin uygulanacağının belirsiz olduğu gerekçelerine dayanılarak; fıkralar, hukuk devleti ilkesine aykırı bulunmuştur. Böylece kanuni temsilcilerin AATUHK bakımından sorumluluğu mevcut halini almıştır[215].

O halde bir kişinin kanuni temsilci sıfatıyla takip işlemlerine muhatap tutulabilmesi ve hakkında ödeme emri düzenlenebilmesi için, takibe konu olan kamu

---

[212] Hukukta, farklı düzenlemeler arasındaki uygulama sırası bakımından üç ilke bulunmaktadır. Lex superior (üst kanun) ilkesine göre, birbiriyle çatışan iki kural arasında astlık-üstlük ilişkisi var ise üst kural uygulanır. Örneğin bir yönetmelik ile kanun farklı kuralları barındırıyorsa elbette kanun uygulanacaktır. Lex posterior (sonraki kanun) ilkesine göre, normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde bulunan sonraki kanun, önceki kanunu zımnen ilga edecektir. Lex specialis (özel kanun) ilkesine göre ise, normlar hiyerarşisinde aynı düzeyde yer alan özel ve genel nitelikli iki hüküm arasında çatışma var ise özel hüküm uygulanacaktır. Bu üç ilkeden lex specialis ilkesinin diğerlerine göre tespiti daha güçtür. Ancak, daha ayrıntılı düzenlenen hükmün özel hüküm olduğu kabul edildiğinde, özel hükmün sadece onu ilgilendiren duruma uygulanırken, genel hükmün ise özel hüküm dışındaki durumlara uygulanmaya devam eder. Görüldüğü üzere kapsam bakımından genel hüküm daha geniştir (Gözler, **Op. Cit.**, p:128-129).

[213] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:84. İlgili fıkralar aynen yürürlükten kaldırıldığı için değerlendirilmeyecektir.

[214] AYM-2015/29. Çalışmanın ilgili yerlerinde parçalı ele alınan kararın tam metni için qv: EK-1

[215] Esasında daha önce bahsedildiği üzere, kanuni temsilcilerin şekli ödevler kapsamında başka yükümlülükleri de bulunmaktadır. Ancak bazı yükümlülükler kanuni temsilci sıfatına özel olarak değil; mükellef ve vergi sorumlularının ödevleri kapsamında kanuni temsilciye aynen geçmiş olduğundan çalışmanın kapsamı dışındadır. Zira, geniş anlamda mükellef ve sorumlulara ait tüm ödevler kanuni temsilcilerin de ödevidir. Örneğin, *"Amme borçlusunun tüzel kişi olması halinde, mal bildiriminde bulunma yükümlülüğü kanuni temsilcisine ait olduğundan, bu yükümlülüğü yerine getirmeyen kanuni temsilciler hakkında hapsen tazyik kararı alınarak uygulanması gerekmektedir."* (1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği, p:95).

alacağını ilgilendiren dönemde kanuni temsilci olması; tüzel kişiliğe yönelik tüm takip işlemlerinin usullere uygun olarak sürdürülmesi, ancak sonuç alınamaması; kamu alacağının zamanaşımına uğraşmamış olması gibi imkansızlıkların da bulunmaması gerekmektedir[216].

2- Limited Şirket Ortakları Bakımından Farklı Bir Sorumluluk Hali: Pay Oranında Sorumluluk

Limited şirketlerin sayısının giderek artması ve ortaklarının sınırlı sorumluluğunun, uygulamada kamu alacaklarına ilişkin yükümlülüklerden kurtulmasına olanak sağlaması neticesinde, AATUHK'da gerek 35'inci gerekse de mükerrer 35'inci madde düzenlemeleri ile limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilci sayılan müdürlerin sorumluluklarının sınırı, TTK'nın düzenlemelerinden farklı olarak genişletilmiştir. Bu kapsamda, limited şirketler, sermaye şirketi statülerine rağmen, vergi hukuku bakımından ortaklarının kamu alacakları dolayısıyla sorumluluğu, şahıs şirketi ortaklarınkine benzeyen şirketler haline gelmiştir[217].

TTK'nın 573'üncü maddesi açısından limited şirket ortaklarının şirket borcundan dolayı sorumluluğu kural olarak yoktur[218]. AATUHK'nın 35'inci maddesi ise bu kuralın bir istisnası[219] olarak kabul görmektedir[220]. Ancak, TTK'daki genel

---

[216] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:21/10/2020, E.:2019/626, K.:2020/1070, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/03/2021.

[217] Yaralı, **Op. Cit.**, p:267.

[218] TTK, 573/2:*"Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler."*

[219] Veliye Yanlı, "Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu" **Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı'ndan Ayrı Bası**, İstanbul, 1999, p:743 *[çok yazarlı bu kitabın ilk baskısı, 1999 İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınıdır].* Esasında bazı kaynaklarda tek istisna olarak anılsa da, TTK kapsamında sınırlı sorumluluk ilkesinin başka istisnaları da vardır. Bu istisnalar şirket malvarlığının korunmasına yönelik ve özel hukuk ilişkisi kapsamındaki alacaklarla ilgili olduğundan çalışmada incelenmeyecektir. Ayrıntılı bilgi için qv: İlknur Kaya, "Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Cilt:6, Ocak 2020, p:138-139.

[220] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:13/12/2017, E:2016/14, K:2017/170:*"...6102 sayılı Kanun hükümlerine amme alacakları yönünden getirilen istisnai bir hüküm niteliğindedir."* (Karar, 30311 Sayılı ve 24/01/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) (Çevrimiçi) https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, 27/01/2021.

kuralın aksine, burada sadece kamu alacakları[221] bakımından farklı bir hüküm ön görülmüştür. Bu bakımdan elbette özel alacaklar böyle bir takip imkanından yararlanamaz. Ayrıca, kanun hükmünde sadece limited şirketlere yönelik olarak yapılan bu düzenlemenin diğer sermaye şirketlerinin kamu borçlarına karşı uygulanması mümkün olmadığı gibi;[222] kanuni temsilci ve müdürlerin 35'inci maddeye göre takipleri de mümkün değildir. Fakat, limited şirket ortağı aynı zamanda kanuni temsilci sıfatını da taşıyorsa; örneğin, bir müdür ise bu durumda kanuni temsilci sıfatı dolayısıyla mükerrer 35'inci madde kapsamında bir takip söz konusu olabilecektir[223].

Esasında bu hüküm, TTK'daki genel kuralın bir istisnasından ziyade, kamu alacakları bakımından, alacağının korunması kapsamında idare lehine, limited şirket ortaklarına yüklenmiş özel bir sorumluluk olarak kabul edilebilir. Zira, AATUHK'nın genel gerekçesinde de belirtildiği üzere, idareye karşı kamu borçlusu olmak ile özel hukuk kurallarına göre alacaklılara karşı borçlu olmak farklı durumlardır[224].

Görüldüğü gibi, kamu alacakları açısından getirilen bu özel hüküm ile ortaklar için ilave bir sorumluluk öngörülmüş olmaktadır. Her he kadar bu ek sorumluluktaki amaç alacağın güvence altına alınması ise de, söz konusu düzenleme uygulamada çeşitli sorunları beraberinde getirmiştir[225].

---

[221] Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:22/03/2016, E:2014/3525, K:2016/1244: *"Limited şirketten tahsili olanaksız hale gelen vergi alacağı, 213 sayılı Kanunun 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerden, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca şirket ortaklarından tahsil edilebilecektir. Kanuni temsilciler şirketin vergi borçlarının tamamından sorumludur. Şirket ortakları ise şirketin borçlarının tamamı için değil sermaye hisseleri oranında takip edilebilecektir."* Ayrıca, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/09/2019, E.:2019/212, K.:2019/588, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/03/2021.

[222] Literatürde bu duruma yönelik çeşitli değerlendirmelere rastlanmaktadır. Genel olarak limited şirket ortaklarının diğer sermaye şirketi ortaklarına göre daha dezavantajlı oldukları ve anonim şirket olarak kurulmanın daha cazip geleceği, hatta limited şirket yapılarının artan sorumluluklar nedeniyle yavaş yavaş terk edileceği (Yaralı, **Op. Cit.**, p:270) yönündeki değerlendirmeler bunlara örnek gösterilebilir. Ancak, kuruluşu daha kolay olan limited şirketlerin, daha stabil olmayı zorunlu kılan anonim şirketler karşısındaki konumları ve ortakların kamu alacağından sorumluluk statüleri de dikkate alındığında aksi de ileri sürülebilir.

[223] **Ibid.**, p:241-242.

[224] AATUHK, genel gerekçe: *"Kamu idarelerine borçlu olanlar özel hukuk sahasındaki alelade borçlulardan farklı durumdadırlar…"*

[225] Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 13.Baskı, Beta, İstanbul, 2019, p:9-10.

AATUHK'nın 35'inci maddesinde, limited şirketin -tüzel kişiliğin- kendisinden kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan[226] kamu alacakları için şirket ortakları için sermaye payları oranında[227] doğrudan doğruya bir sorumluluk hali öngörülmüştür. Bu sorumluk, teselsüle yer verilmiş olması ve oransal bir sınır içermesi bakımından kanuni temsilcilerin sorumluluğundan ayrılmaktadır. Bu yönüyle sorumluluk, mirasçıların sorumluluğuna benzetilebilir. Limited şirket ortağı, ortaklık payını gerekçe göstererek kamu borcunun bir kısmından kurtulma olanağına sahip iken; kanuni temsilcilerin böyle bir hakkı bulunmadığından, bu temsilciler, -rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla- kamu borcunun tamamından sorumludurlar[228].

Hükümdeki *"doğrudan doğruya"* ifadesi, ortakların birinci derecede sorumlu oldukları anlamına gelmemektedir. Zira, şirketten alacağın alınamaması ya da alınamayacağının anlaşılması koşulu açıkça belirtildiğinden, asli sorumluluk tüzel kişide kalırken ortaklara ikinci derece sorumluluk yüklenmiştir[229]. Bu nedenle tüzel kişinin kendisine gitmeksizin ortaklara başvuran idareye karşı ortaklar, şirketin takip edilmediği def'ini ileri sürebileceklerdir[230].

Esasında vergi hukukunda sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayrımı yapılmamıştır. Zira, mükelleflerde olduğu gibi sorumlular için de vergi borcundan tüm malvarlığı ile sorumluluk söz konusudur. Ancak, görüldüğü üzere bunun bir istisnası olarak

---

[226] Maddenin orijinalindeki *"şirketten tahsil imkanı bulunmayan"* ifadesi, tıpkı mükerrer 35'inci madde kapsamında subjektif uygulamalara konu edilmemesi için 2008 yılında 5766 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle *"şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* olacak şekilde değiştirilmiştir.

[227] 35'inci maddenin ilk fıkrasında *"sermaye hissesi"*; sonradan eklenen devam fıkralarında *"sermaye payı"* şeklinde farklı kullanımlar yer almaktadır. Terim birliğinin sağlanması için çalışmada 'pay' kullanımı tercih edilmiştir.

[228] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:60.

[229] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:13/12/2017, E:2016/14, K:2017/170 (Karar 30311 Sayılı ve 24/01/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). Literatürde ortakların sorumluluğunun, tüzel kişi ve kanuni temsilciden sonra gelmesi gerektiğini, bu sebeple de sorumluluğun 'üçüncü derece' olduğunu savunan görüşler de mevcuttur qv: Muhsin Koçak, **Vergi-İcra Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, p:35 ve 43. cf: Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:75; Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, p:53 *[Çalışmanın devamında 'Gerçek, Tahsil Hukuku' olarak anılacaktır].*

[230] Yanlı, **Op. Cit.**, p:748.

AATUHK'nın 35'inci maddesi kapsamında limited şirket ortakları, kamu borçlarından sermaye payları ile sınırlı olarak sorumlu tutulmuşlardır[231]. Bu bakımdan idare, ortaklara müteselsil sorumluluk varmış gibi bir işlem tesis edemez[232]. Bu türden bir takip, ancak kanuni temsilciler için söz konusu olabilir.

Neden böyle bir sınırın öngörüldüğü hususunda 35'inci maddenin tarihi yorumu bir fikir verebilir. AATUHK yürürlüğe girdiğinde maddenin ilk halinde ortaklar; *"vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında"* sorumlu iken; 4369 sayılı Kanun'un[233] 21'inci maddesiyle, 1998 yılında yapılan değişik sonrası *"sermaye hisseleri oranında"* sorumlu kabul edilmişlerdir. Sorumluluğun sınırına ilişkin yapılan bu değişikliğin gerekçesi; limited şirketlerin malvarlığından alınamayan kamu alacağının ortaklardan tahsiline gidildiğinde, ortakların TTK kapsamında koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri tutarlar kadar sorumlu olmaları dolayısıyla şirket sermayesini aşan bir kamu alacağının tahsilinin mümkün bulunmaması olarak belirtilmiştir. Değişiklikten önceki hükmün kamu alacağını korumaya yetmediği düşüncesinden hareketle, miktarla sınırlı sorumluluğunun pay oranında sorumluluğa çevrilmesiyle bu korumanın sağlanması amaçlanmıştır[234].

Bu kapsamda, ortakların sorumluluğu dolaylı bir 'sınırsız' sorumluluk haline dönüşmüştür. Bunun anlamı, her ortağın kendi payına isabet eden kamu borcunun ödenmesinden sorumlu olmasıdır[235]. Örneğin, eşit hisseye sahip iki ortaklı ve 100 birim sermayeli bir limited şirkette, şirketin 200 birimlik kamu borcu olduğu varsayımı altında; idare, tüzel kişinin kendisinden alamadığı bu alacak için kanuni temsilciye ya da ortaklara veya ikisine birden yönelebilecektir. Ortaklara yöneldiği düşünülürse, bu durumda payları oranında sorumlu olan ortakların her biri, 200 birimlik borcun 100'er

[231] Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018, p:83 *[Çalışmanın devamında 'Öncel et. al.' olarak anılacaktır].*

[232] Bir ortaktan tahsil edilemeyen bir kamu alacağına karşı düzenlenen aciz vesikasına dayanılarak diğer ortaklar, sermaye payından fazlasını -vesika tutarı kapsamında karşılıksız kalan kısmı- ödemeye zorlanamaz (Can, **Op. Cit.**, p:PDF/9).

[233] 4369 Sayılı Kanun, 23417 Sayılı ve 29/07/1998 Tarihli Resmi Gazete.

[234] İBKK-2018/1.

[235] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:93.

biriminden sorumlu olacaktır[236]. Görüldüğü üzere ortaklara TTK'dan farklı olarak, ödedikleri veya taahhüt ettikleri sermayenin sınırını aşabilen bir sorumluluk yüklenmiştir.

Genel kural olarak sermaye şirketlerinden; örneğin, anonim şirketlerin ortaklarının ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarının, taahhüt ettikleri sermaye borçlarının tamamını ödemeleri halinde, vergi borcuna yönelik bir sorumlulukları bulunmamaktadır[237]. Yani bu şirketlerde tüzel kişilikten alınamayan vergi için ortaklara değil, ancak kanuni temsilciye başvurulabilmektedir[238]. Ancak, 35'inci madde lafzındaki bu değişiklik sonrasında, sermaye şirketlerinin ortakları arasındaki eşitliği bozan böylesi bir farkın; literatürde, anonim şirketlerin borsada işlem görmeleri nedeniyle yabancı yatırımcıları ve küçük pay sahiplerinin korkutulmasından endişe duyulmasından kaynaklı olduğunu[239] ve anonim şirketlerin çok ortaklı yapısında ortaklara gitmenin gerçekçi olmayacağını[240] savunan görüşler vardır[241]. Ayrıca, TTK'daki kuruluş hükümleri itibariyle anonim şirketlerin, limited şirketlere göre daha stabilize olmayı gerekli kılan yapısı da bunun bir nedeni olarak değerlendirilebilir. Zira, kısa ömürlü olma potansiyeli nispeten daha yüksek olan limited şirketlerde, idarenin tarhiyatın muhatabı olarak tüzel kişiliği bulma ihtimali, anonim şirketlere göre daha düşüktür.

---

[236] Bilici, **Op. Cit.**, p:50.

[237] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:104-105.

[238] Şafak Ertan Çomaklı, **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008, p:124.

[239] Soner Altaş, **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, p:348 ve 370.

[240] Nihal Saban, "Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK 35 ve Mük. 35 md.", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:90, Mart, 1996, (Çevrimiçi) http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/birlesik-devletler-temyiz-mahkemesinin-ir-karari-isiginda-alter-ego-doktrini-ve-aatuhk-35-ve-muk-35-md/3486, 05/04/2021 *[Çalışmanın devamında 'Alter Ego Doktrini' olarak anılacaktır].*

[241] Limited şirketlerin -çok sık olmasa da- kuruluşlarındaki kolaylıklar sayesinde haksız kazanç sağlamaya veya sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemeye yönelik kurulan şirketler olduğu; bu yüzden de kötü niyetli işlemlerin önlenmesi amacıyla böyle bir sorumluluğun getirildiği yönünde görüşler de vardır (Çağlar Özel, Emre Burçkin, "Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:385, Ekim, 2020, p:23).

Esasında limited şirketler özelinde getirilen bu kural, ticaret hukukundaki 'tüzel kişilik perdesinin aralanması/kaldırılması teorisi'nin vergi hukukuna özgü bir uygulaması niteliğinde kabul edilebilir[242]. Ticaret hukukunda da sorumluluk bakımından, ilişkinin alacaklı tarafında bulunan kişilerin suistimaline imkan veren sınırlı sorumluluk ilkesinin çözümü için geliştirilen bu teori çerçevesinde, tüzel kişiliğin sorumluluktan kaçış mekanizması olarak kullanılmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Böylece herhangi bir kötüye kullanım -TMK kapsamında hakkın kötüye kullanımı-, dürüstlük kuralına dayanılarak, şirket ortaklarının borçlardan sınırsız sorumlu olması sonucunu getirmekte ve bu bakımdan sınırlı sorumluluk ilkesinin bir istisnası niteliğinde kabul edilmektedir[243]. Teoride, ortakların sınırlı sorumluluğunun, hakkın kötüye kullanımı halinde, sınırsızlaştırılması öngörülmüşken; vergi hukukunda ise kanun koyucu, kötüye kullanımın fiilen gerçekleşmesini beklemeden, limited şirketlerin -anonim şirketlere oranla stabilize olmayan- yapısına bağlı, potansiyel olarak gördüğü kötüye kullanım üzerinden pay oranında sorumluluğu kabul etmiştir.

Özetle, vergi hukukunda, özel hukuktaki bu teoriye göre idarenin işlem tesis etmesi kanunilik ilkesi ve genişletici yorum yasağı kapsamında[244] elbette mümkün olmayacağından, AATUHK'nın 35'inci maddesine göre ortaklar, kanun tarafından sorumlu tutulmuşlardır.

---

[242] Saban'a göre 35'inci madde kapsamında tüzel kişiliğin malvarlığından alınamayan borçlar karine olarak, tüzel kişilik perdesinin kaldırılması amacına hizmet eden bir hükümdür ve bu yüzden VUK'ta da benzer bir düzenlemenin yer alması gerekmektedir (Saban, **Alter Ego Doktrini**, passim). Farklı olarak, Doğrusöz'e göre ise, vergi hukukunda kötü niyetli yaklaşımı (peçelemeyi) engellemek için VUK'un 3'üncü maddesinde özün önceliği ilkesi kabul edilmiştir. Genişletici yorum yasağı ve kanunilik ilkesi kapsamında vergi hukukunda tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisini uygulamak çok mümkün değildir. Bu yüzden, teoriye gerek olmaksızın, kanun koyucu bu perdeyi kaldırmıştır. Hatta sadece VUK bakımından değil, KVK'nın vergi güvenlik mekanizmaları olarak kabul edilen (m.7-12-13) uygulamalarında da bu perdenin kanun koyucu tarafından kaldırıldığını söylemek mümkündür. Bunun dışında hazine lehine de olsa, kanunda yazmayan bir teori çerçevesinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması söz konusu değildir. qv: Bumin Doğrusöz, I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 1. Bölüm, 3. Oturum, 2008, p:104, 106 ve 109 (açılış konuşmaları bölümünde sunulan bu tebliğ, başlıksız olarak metinde yer almıştır) (Çevrimiçi) http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyayınları/tüzelkişillikperdesininaralanması/3.oturum.pdf, 16/05/2021 *[Çalışmanın devamında 'Doğrusöz, Tebliğ' olarak anılacaktır].*

[243] İrfan Akın, **Şirketler Topluluğu Sorumluluk Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, p:176.

[244] Doğrusöz, **Tebliğ**, p:104.

Mezkûr maddenin 2'nci fıkrasında, ortağın şirket payını devretmesi halinde bu payı devralan yeni ortakla payını devreden ortağın, devir öncesine ait[245] kamu alacağı bakımından ilk fıkra hükmü kapsamında müteselsilen sorumlu[246] olacakları belirtilmiştir[247]. Bu şekilde şahsen ve müteselsilen sorumluk halinin öngörülmesindeki amaç; çok fazla borcu olan limited şirketlerin, hiç varlığı bulunmayan kişilere geçirilmek suretiyle kamu alacağının karşılıksız bırakılmasını engellemektir[248].

Bu durum, payı devralanın, diğer ortaklardan biri olması halinde de geçerli olacaktır. Ancak, devralan ortağın, halihazırda sahip olduğu payından tek başına sorumluluğu devam ederken; payını devraldığı ortağın payı için teselsül hükümlerine tabi olacaktır. Ayrıca pay devri bakımından getirilen bu hükümde eski ve yeni ortakların rücu hakkına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte; payını devreden kişinin sorumluluğu, devralan ortağa karşı değil, idareye karşı olacaktır[249].

Mezkûr maddenin 3'üncü ve son fıkrasında ise kamu alacağının doğum ve ödemesi aşamasında farklı kişilerin ortak olmaları halinde; bu kişilerin, -devreden ve devralan ilişkisinde olduğu gibi- ilk fıkra hükmü kapsamında müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir[250]. Ancak, herhangi bir vergi ödevi olmayan ortağın, alacağın

---

[245] Ortaklık payının devri halinde, payı elinde bulunduran yeni ortağın ödenmemiş ve ödenecek borçlardan sorumluğu bakımından basiretli bir tacir olduğu ve bu sebeple tüm mali durumu bildiği kabul edilse de, kanun gereği eski ortağın sorumluluğu yenisiyle birlikte belli bir süre devam etmektedir qv: Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017, p:68 *[Çalışmanın devamında 'Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku' olarak anılacaktır].*

[246] Ancak, buradaki sorumluluk kurumu, daha önce belirtildiği üzere, vergi sorumlularındaki gibi bir sorumluluk değil, tahsil sorumluluğudur (Yaralı, **Op. Cit.**, p:243).

[247] Farklı dönemleri içeren ödevlerde bu devir tarihinin idare tarafından kabulü tescil ve ilan tarihine değil, devrin genel kurul tarafından onaylandığı ya da onaylanmış sayıldığı tarihe bağlıdır. *"...şirket sözleşmesinde ortaklık payının devri için ortaklar genel kurulu onayının aranmadığı durumlarda noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir... Diğer taraftan, ortaklık payının noter tasdikli devir sözleşmesi ile devredilmesine rağmen devrin genel kurul tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payı devredilmemiş sayılacak ve ortağın ortaklık sıfatı devam edecektir."* (1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği, p:27).

[248] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:104-105.

[249] Devir sırasında, kamu alacakları için devredenin tek başına sorumlu olacağına dair bir sözleşme düzenlenmiş olsa dahi, vergi alacakları için VUK'un 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrası kapsamında, bu özel sözleşme vergi dairesini bağlamayacağından, borcu devralan kişi, idareye karşı muhatap sıfatından kurtulamayacaktır.

[250] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:13/12/2017, E:2016/14, K:2017/170: *"...tahsile konu alacağın doğduğu zaman pay sahibi olan ortaklar ile bu alacağın ödenmesi gereken zamanda pay sahibi olan ortakların sorumluluğuna gidilebilmektedir. Bu iki farklı dönemde farklı kişilerin*

doğduğu zamana ilişkin bir tutardan sorumlu tutulması, hakkaniyet ilkesi bakımından tartışılması gereken bir konudur. Zira, alacağın doğduğu anda -türüne bağlı olarak- herhangi bir vergi ödevinin olmaması halinde, kanuni temsilcilere bile böyle bir sorumluluk getirilmezken; alacağın doğduğundan dahi haberi olmayan ve müdür sıfatı bulunmayan bir ortak, limited şirketten ayrıldıktan sonraki dönemde ödenmesi gereken bir kamu alacağı için böyle bir teselsül hükmü kapsamına alınmıştır.

Mezkûr 35'inci madde kapsamında borcun tamamından sorumlu olunmadığı için burada ortakların payları kapsamında sınırlı sorumluluk hali söz konusudur. Literatürde bu durum, 'ortak sorumluluğu' olarak anılmaktadır. Ancak, böyle bir sorumluluğun sadece limited şirketlere özgü olduğu unutulmamalıdır. Limited şirket ortakları arasında başka bir limited şirketin olması durumunda onun ortaklarının diğer limited şirket ortakları gibi sorumlu olması mümkün değildir. Zira kanun, ortakların sorumluluğu ile sınırlandırdığı için sorumluların sorumluluğu şeklinde bir genişletme yapılmayacağı yönünde görüşler literatürde mevcuttur[251].

AATUHK'da limited şirketlerinin ortakları için getirilen bu sorumluluk, onların dar anlamda vergi sorumlusu ya da kanuni temsilci oldukları anlamına gelmemektedir. Burada tüzel kişilikten tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için ortakların, idareye muhatap[252] kabul edilip, takibe tabi tutulmaları öngörülmüştür.

---

ortaklığının söz konusu olması, alacağın doğumundan sonraya ve ödeme zamanından önceye rastlayan bir zaman diliminde ortaklığın hisse devri ile başkasına geçmesi hâlinde gerçekleşebilecek bir durumdur. Buna göre payını devreden ortak ya da ortaklar, amme alacağının doğduğu tarihte; devralan ortak ya da ortaklar ise amme alacağının ödenmesi gerektiği zaman diliminde pay sahibidir. Burada tahsile konu amme alacağının doğumundan tahsili aşamasına kadar olan vergilendirme sürecinin hem devredenin hem de devralanın pay sahibi olduğu dönemlere yayılması söz konusudur" (Karar, 30311 Sayılı ve 24/01/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). Burada, kanun hükmünde kesinleşme ya da tahakkuk etme gibi bir ayrıma gidilmediğinden, ortaklıktan önceki bir döneme ilişkin borcun varlığını bilmemek de müteselsil sorumlu tutulma bakımından bir engel oluşturmamaktadır. Böyle bir uygulamanın hakkaniyet ve ölçülülük ilkeleri karşısındaki konumu ayrıca tartışılması gereken bir konudur.

[251] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:104-105. AATUHK'nın kamu borçlusu tanımında yer alan 'hükmi şahıs ve bunların temsilcileri' ifadesine istinaden tüzel kişi kanuni temsilcilerinin kendi kanuni temsilcilerine de söz konusu kamu alacağının düşebilmesi mümkün iken; söz konusu tanımda ortakların ortaklarına başvurulmasını haklı gösterecek bir ifade yer almamaktadır.

[252] Literatürde ve yargı kararlarında 'tahsil muhatabı/sorumlusu' olarak da anılmaktadırlar. Ayrıntılı bilgi için qv: Yaralı, **Op. Cit.**, p:242. Ayrıca, qv: İBKK-2018/1.

Ortaklara getirilen bu sorumluluk; TTK'dan farklı olması, kusur şartı aranmaması, doğrudan doğruya sorumlu tutulması ve sonradan hükme eklenen[253] teselsül hükümleri gibi nedenlerle çeşitli eleştirilere konu edilmiş ve nihayetinde 35'inci maddenin son iki fıkrasının iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur. Ancak, mahkeme verdiği kararda tüm bu düzenlemeleri, daha hızlı ve yüksek oranda tahsilat sağlama amacına uygun bularak iptal istemini reddetmiştir[254].

3- Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Sorumluluğunun Karşılaştırılması

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğundan farklı bir sorumluluk türüdür. Uygulamada tek ortak noktaları, limited şirketlerin yönetici ortaklarının iki sıfat kapsamında da sorumlu tutulabilmeleridir. Ancak, çalışmada bu sorumluluğun üzerinde durulmasının asıl nedeni; bu sıfatların tek bir kişide birleşme ihtimalinin ötesinde, iki sorumluluğun öncelik-sonralık sıralamasına[255] tabi olup olmadığıdır.

AATUHK'nın 35'inci ve mükerrer 35'inci maddeleri çok yakın bir zamana kadar öncelik-sonralık sıralaması bakımından çeşitli eleştirilere konu olmuştur[256]. Hatta literatürde 35'inci maddedeki ortakların sorumluluğu, üçüncü derece sorumluluk olarak da kabul görmüştür[257]. Sadece görüş farklılıklarıyla sınırlı kalmayan bu durum

---

[253] 2008 yılında 5766 Sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle 35'inci madde hükmüne eklenen son iki fıkra.

[254] Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:13/12/2017, E:2016/14, K:2017/170: *"...limitet şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamandaki pay sahiplerinin sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya, müteselsilen ve kusur şartı aranmaksızın sorumlu olacağını düzenleyen itiraz konusu kuralın daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması amacıyla çıkarıldığı ve bu düzenlemenin kanun koyucunun takdir yetkisinde olduğu açıktır. Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğu yaygınlaştırma yoluna giderek müteselsil sorumluluk öngörebileceği gibi haklı sebeplerin bulunması hâlinde kusursuz sorumluluk da öngörebilir"* (Karar, 30311 Sayılı ve 24/01/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

[255] 'Öncelik-sonralık sıralaması', ortak ve kanuni temsilciye başvurulmasında sırayı ifade etmek üzere kullanılmıştır.

[256] Literatürdeki bazı tartışmaların, 35'inci maddeye 2008 yılında 5766 sayılı Kanunla yapılan ek fıkralardan ve 2018 yılında yayımlanan içtihadı birleştirme kararından önceki tartışmalar olması dolayısıyla çalışmada incelenmemiştir. Tarihi perspektif bakımından, ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunda 'bağımsız kefalet' yaklaşımı için qv: Yanlı, **Op. Cit.**, p:751.

[257] Koçak, **Op. Cit.**, p:35 ve 43; Gerçek, **Vergi Sorumlusu**, p:75; Gerçek, **Tahsil Hukuku**, p:53.

içtihatlarda da kendini göstermiştir. Limited şirketin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için kanuni temsilcilere gitmeden ortaklara giden ya da ortaklara gitmeden kanuni temsilcilere giden idarenin işlemleri hatalı bulunduğu için mükellef-idare uyuşmazlıklarına yönelik Danıştay'ın çeşitli daireleri arasında birbirinden farklı yönde verilen kararlar[258] sonrasında Danıştay Başkanının talebi üzerine bu iki maddeye yönelik verilen kararlar İçtihatları Birleştirme Kurulu'na havale edilmiştir.

Yakın zamana kadar tam anlamıyla çözülemeyen bu karmaşık uygulama silsilesi, 2018 yılının sonunda verilen kararla açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak, esas yılı (2013) ile karar yılı (2018) arasında, mükerrer 35'inci maddenin son iki fıkrası, 2015 yılında, Anayasa Mahkemesi kararıyla[259] iptal edildiği için, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararındaki[260] bazı gerekçeler de geçerliliğini karar alınana kadarki sürede kaybetmiştir. Bu nedenle ilgili kararın ayrıntılı olarak incelenmesi ve incelenirken ortaya çıkan yeni durumların eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi ve diğer kamu borçlarından dolayı öncelikle tüzel kişiliğin takip edileceği açıktır. Bu kapsamda gerek ortaklar gerekse de kanuni temsilciler limited şirketler bakımından fer'i sorumluluğa sahiptir. Bu da, tüzel kişiye başvurulmadan ortaklara ve kanuni temsilcilere başvurulamayacağı anlamına gelmektedir[261].

Çalışmada daha önce açıklandığı üzere, limited şirket ortaklarının ticaret hukukundan kaynaklanan sorumlulukları da dikkate alındığında, Danıştay tarafından

---

[258] Farklı yöndeki kararlar için qv: Danıştay 9.Daire, Karar Tarihi:23/05/2012, E:2009/1023, K:2012/2892; VDDK, Karar Tarihi:30/04/2014, E:2014/144, K:2014/307; Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:10/04/2012, E:2010/7241, K:2012/1183; Danıştay 4. Daire, Karar Tarihi:24/05/2012, E:2009/8328, K:2012/2051; Danıştay 7. Daire, Karar Tarihi:19/02/2015, E:2011/7163, K:2015/844. (*Sayılan bu aykırı kararların özetleri için qv: EK-2)* Danıştay dairelerinin dahi, bu karmaşık sorumluluk ağında, uygulamada birliği sağlayamadığı görülmektedir. Bu yüzden taraflar için bağlayıcı olan kararların teorik açıdan da ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Nitekim, böyle karmaşık bir konunun doktrinden bağımsız olarak, sadece Danıştay'ın yaklaşımıyla ele alması mümkün değildir.

[259] AYM-2015/29 qv: Ek-1

[260] İBKK-2018/1. Bu karar, çeşitli tartışmaları sonlandırmaya yönelik verilmiş güncel bir karar olması bakımından önem arz etmektedir. Kararın ilgili kısımlarına bu çalışmanın çeşitli yerlerinde değinilmiştir. Tam metin için qv: *EK-2*

[261] İBKK-2018/1.

ortakların sorumluluğu kanuni temsilcilerinki gibi bir sorumluluk değil, tahsile muhatap olma sorumluluğu olarak kabul edilmiştir. Ancak, aynı kanunda düzenlenme bakımından herhangi bir genel-özel kanun karşılaştırması yapılamayan ortaklar ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu için öncelik-sonralık sıralaması da yapılamayacağı ve hükümlerin asıl amacının kamu alacağının tahsilinde kolaylık sağlamak olduğu gerekçesiyle, ortağa gitmeden önce kanuni temsilciye başvurulması gibi bir zorunluluğun söz konusu olmadığı karar metninde ifade edilmiştir.

Kararın uzun bir sürede alınmış olması ve aradan geçen zamanda Anayasa Mahkemesi'nin mükerrer 35'inci maddenin son iki fıkrasını iptal etmesi,[262] başka tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Öyle ki kararda Danıştay Başsavcısının esas yönünden yaptığı değerlendirmeleri de kapsayan kısmın 2015 yılında değiştirilmesi, karşılanmak istenen eleştirilerin, başka bir şekilde yeniden ileri sürülmesine neden olmuştur. Uygulamada birliğin sağlanması mevcut düzenlemeler kapsamında mümkün görünmemektedir. Nitekim;

- TTK hükümleri ile tüm ortaklara verilen sorumluluğun bir veya birkaç ortağa ve hatta üçüncü şahıslara müdür sıfatıyla bırakılabilmesi;
- Hayatın doğal akışına uygun olarak kanuni temsilci sıfatı bulunan müdürlerin, borçlu taraf işlemlerinde ortaklardan daha yetkili ve dolayısıyla bu işlemlere daha aşina olmaları sebebiyle ödevleri layıkıyla yerine getirmeye de daha uygun olmaları;[263]
- 35'inci ve mükerrer 35'inci madde düzenlemelerinin, kanun lafzında bir öncelik-sonralık sıralaması yapmaksızın aynı somut olaya uygulanabilirliği;

[262] İptal kararının tam metni için qv: Ek-1.

[263] Aksi yöndeki karar için qv: Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:13/12/2017 , E:2016/14, K:2017/170: *"Limitet şirket ortakları, taahhüt ettikleri sermaye ile şirketin mal varlığına doğrudan katkı sağlamaktadır. Bunların ayrıca şirketin bütün işlemleri ve hesapları hakkında bilgi alma ve inceleme, ana sözleşmede değişiklik yapma, kârdan pay alma ve yönetime katılma hakları vardır. Ortaklar ayrıca şirketi yönetim ve temsile yetkili kanuni temsilcilerin özellikle kanunlara, ana sözleşmeye, iç yönergelere ve yönetim kurulunun yazılı talimatlarına uygun hareket edip etmediklerinin üst gözetiminden sorumludur ve kanuni temsilciyi değiştirebilecek ya da görevden alabilecek genel kurul kararında da oy hakkına sahiptir. Şirket yönetimine ilişkin bu hak ve yetkiler, ortaklara şirket faaliyetleri üzerinde denetim ve gözetim imkânı sağlamaktadır."* (Çevrimiçi) https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, 27/01/2021 (Karar 30311 Sayılı ve 24/01/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

- Mezkûr iki maddede sıralama yapılmamasının yanı sıra, ortaklar ve kanuni temsilciler arasında herhangi bir teselsül hükmünün öngörülmemesi;
- VUK'un sadece vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarına uygulanabilirliği bakımından özel hüküm niteliğinde olan 10'uncu maddesinin, AATUHK'daki ortak ve kanuni temsilci arasındaki sıralamada, kapsadığı alacaklar bakımından belirleyici bir rol üstlenmesinin mümkün olmaması;[264]
- Limited şirketler özelinde, ortak ve kanuni temsilci sıfatının aynı kişilerde birleşme ihtimalinin varlığı;
- Kanun koyucunun iradesiyle açıkça belirlenmemiş bir sıralamanın içtihadı birleştirme kararı ile belirlenmesinin zaten mümkün olmaması;

nedenleriyle, bu mevcut sorumluluklara ilişkin uyumlaştırıcı hükümlerin getirilmesi -ilgili sorumluluk hükümlerinin süreç içindeki istikrarsızlığı da göz önüne alındığında- esasında bir zorunluluk olarak kabul edilmelidir. Zira durum, Danıştay tarafından çözüme kavuşturulamayacak nitelikteki belirsizlikler içerdiğinden; bu maddeler ortaya çıkan sorunlar, mutlaka kanun koyucunun müdahalesini gerekli kılmaktadır.

Sistematik ve tarihi yorum yöntemlerinin uygulaması açısından bakıldığında da sürekli değişikliğe uğrayan ve değişikliklerin kanunun ruhuna aykırı olması nedeniyle eleştirilen; ayrıca, Anayasa Mahkemesi tarafından da iptal kararlarına konu olan bu düzenlemelerde köklü bir değişikliğe ihtiyaç olduğu, içtihadı birleştirme kararından sonra dahi, bir kez daha ortaya çıkmıştır. Elbette gerçek hayatın akışına göre daha statik olan kanunların sürekli değişen koşullara ayak uydurması bazı noktalarda güçleşebilir; ancak, geçmişten günümüze, uygulama ve görüş ayrılığı yaratan düzenlemelere ilişkin konuların öncelikli alan olarak belirlenmesi gerekmektedir. Böylece belirlilik ilkesinin[265] işlerlik kazanması daha kolay olacaktır.

---

[264] Aksi görüş için qv: (karşı oy) İBKK-2018/1. VUK'un 10'uncu maddesinden hareketle, AATUHK uygulamasında da önce kanuni temsilciye sonra ortağa gitme gerekliliği karşı oy kapsamında belirtilmişse de, esasında vergi ve bağlı alacaklara getirilmiş özel hüküm niteliğindeki bir düzenlemenin, vergi dışındaki diğer kamu alacaklarının sıralamasında belirleyici niteliğe sahip olamayacağı kabul edilmelidir.

[265] AYM-2015/29: "*Belirlilik ilkesi, vergi ve diğer kamu alacakları açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimi gibi vergi ve diğer alacakların esaslı unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını*

Vergilemenin belirliliğini de içeren hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuki işlemlerinde devlete güvenmesi ve kişilerce hukuk normlarının öngörülebilir olması anlamına gelmektedir[266]. Mükellef ve sorumluların ne kadar vergi ödeyeceklerini bilmeleri gerekli olduğu gibi, ne zaman idare tarafından muhatap alınacaklarını bilmeleri de bu ilke çerçevesinde önem arz etmektedir. Aksi halde, tüzel kişilikten tahsil edilmeyen alacaklar için kendi malvarlığına başvurulup vurulamayacağını veya ilk olarak kime başvurulacağını önceden bilemeyen kanuni temsilci ve ortak açısından bu ilkenin varlığı tartışmaya açık hale gelmektedir.

Bu karmaşık sorumluluk ağı, bir örnekle somutlaştırılacak olursa; (A), (B) ve (C) gerçek kişi ortaklı (Z) limited şirketinde, sadece (A) ortağı, şirket sözleşmesi kapsamında müdür olarak atanmak suretiyle, yönetim ve temsil yetkisini haiz kılınmıştır. Bu yapıdaki bir şirkette, kamu alacağının tüzel kişinin varlığından alınamaması senaryosunda çeşitli sorumluluk halleri ortaya çıkacaktır:

- Bu alacak vergi veya buna bağlı bir alacak ise, VUK'un 10'uncu maddesindeki sorumluluk hükümleri geçerli olacağından; tüzel kişilikten alınamayan alacak için -kanundaki illiyet bağı koşulunun oluşması halinde- sadece (A)'nın malvarlığına başvurulabilecektir. Zira, VUK kapsamındaki alacaklar için öngörülen sorumluluk, sadece kanuni temsilcilere yüklenmiş bir sorumluluk olduğundan[267] (B) ve (C)'ye başvurulması mümkün olmayacaktır (Ancak bu tüzel kişiliğin tasfiyeye girmesi halinde, bu kez VUK'un 10/5'inci maddesindeki ortaklara ilişkin sorumluluk hükümleri de devreye gireceğinden; idarenin, (B) ve (C)'ye gitmesinin yolu açılacaktır).

---

gerektirir". Esasen, Adam Smith'in vergileme ilkelerinden biri olan belirlilik ilkesi, vergi hukukundaki hukuki güvenlik ilkesinin eşdeğeridir. Kişilerin ödeyecekleri verginin kesin ve açık olması gerektiği temeline dayanmaktadır (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:51; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, p:217).

[266] AYM-2015/29. Ayrıca, Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi:26/12/2013, E.:2013/11310, K.:2013/12989: *"Hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukuku açısından çok özel bir anlam ifade eder. Zira bu ilke sayesinde, vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenebilecektir"* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 20/04/2021.

[267] VUK'un 10'uncu maddesinde limited şirket ortakları için öngörülen sorumluluk sadece tasfiye dönemi ile sınırlıdır *"Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar."*

- Bu alacak VUK kapsamına girmeyen bir alacak ise, o halde üçlü bir kombinasyon ortaya çıkacaktır: İdare, tüzel kişilikten tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği anlaşılan bu kamu alacağı için, ya mükerrer 35'inci madde hükmüne dayanarak sadece (A)'ya, -herhangi bir pay oranıyla sınırlı olmaksızın- 'kanuni temsilci' sıfatı dolayısıyla gidecektir; ya da 35'inci madde hükmüne dayanarak (A), (B) ve (C)'ye, sermaye payları oranında, 'ortak' sıfatları dolayısıyla gidecektir. Bir üçüncü durum ise, iki madde arasında öncelik-sonralık ilişkisi kurulamayacağından her iki maddeye dayanarak (A), (B) ve (C)'ye gidecektir. Burada (A) kişisi, iki madde bakımından gerekli sıfatları aynı anda haiz olduğundan idarenin takdirine bırakılan bir durum daha ortaya çıkmış olacaktır.

Müdür sıfatını haiz üçüncü şahısların bulunduğu ve pay devirlerinin de yaşandığı kombinasyonlar için devreye girecek teselsül hükümleriyle birlikte daha da karmaşıklaşacak bu yapıda, idareye tanınan inisiyatif kapsamında, vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafı bakımından birtakım belirsizlikler ortaya çıkabilecektir.

Farklı bir açıdan bakıldığında, sıralama yapılmaksızın kamu alacağının hızlı tahsili gerekçesiyle hem ortaklara hem de kanuni temsilciye aynı anda başvurulması durumunda bu sefer de aynı somut olaya iki farklı hükmün uygulanması nedeniyle belirlilik ilkesi yine zedelenmiş olacaktır. Ayrıca, insanın doğası gereği diğer taraf için öncelik beklentisine girmesi sonucunda, muhatapların çekimser kalmasıyla sonuçlanabilecek bir durumun da yaratılması muhtemeldir[268]. Kişilerin, -kendi kusurundan kaynaklanmayan böyle bir sorumluluk kapsamında- adalet ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmayan, belirsiz ve güvensiz bir biçimde sorumluluğa ortak edilmemesi; ortak edilecekse de, hiç değilse bunu idarenin seçimlik hakkı gibi kabullenmeksizin önceden bilmesi gerekmektedir. Bu yüzden, ideal olan; kanun koyucunun kendisi tarafından belirleme yapılmasıdır. Böylece, idareye inisiyatif tanımayacak bu şekildeki bir düzenleme, taraflar için bahsi geçen ilkelere olan güveni arttırıcı bir etki yaratacaktır.

[268] İBKK-2018/1, (X) Karşı oyda yer alan görüş.

Aksi halde, mezkûr içtihadı birleştirme kararında da vurgulandığı üzere, öncelik-sonralık sıralaması içermeyen mezkûr iki madde, idareye bırakılmış seçimlik bir yetki gibi kullanılarak, bazı idarelerin ortağa, bazılarının ise kanuni temsilciye gitmesine fırsat vereceğinden ortaya çıkan ihtilaflı takipler ve ödeme emirleri, uzun vadede yargının da yükünü arttıracaktır.

Esasen kanun lafzında belirtilmeyen bu sıralamanın idare veya yargı organlarınca yapılması, genişletici yorum yasağı ile hakimin boşluk doldurma yasağına aykırıdır. Ancak bu haliyle, ortaklara ve kanuni temsilciye gitmek için herhangi bir sıralaması olmaması demek; idareye zımni olarak seçimlik yetki tanınması kapsamında değerlendirilebilir. Bu durumda idare, sorumlulardan birine gidebileceği gibi hepsine de gidebilir. Burada gizli bir teselsül algısı ortaya çıkmaktadır. Ancak kanun sistematiğine bakıldığında da müteselsil sorumluluğun ilgili hükümlerde açıkça yer almasından hareketle, böyle bir 'gizli teselsül'ün belirlilik ilkesini ve kanun sistematiğini daha da zedeleyeceği söylenebilir.

D- Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinin Sorumluluk Bakımından Birlikte Değerlendirilmesi

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinin varlık nedeni, daha önce de vurgulandığı üzere VUK'un 10'uncu maddesine benzer bir yükümlülük ile bu kanun kapsamı dışında kalan kamu alacaklarında da kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenlemektir. Söz konusu iki maddenin lafzının birbirine çok benzer olduğu görülse de, öngörülen sorumlulukların kapsamları, nitelikleri, gerekçeleri ve koşulları bakımından aralarında çeşitli farklar bulunmaktadır[269].

1- Alacağa Göre Değişen Sorumluluk

VUK ve AATUHK'da yer alan kurallar birlikte değerlendirildiğinde, bu kanunların aynı alacağa -örneğin vergi alacağı- uygulanabilir olması halinde, hangi

[269] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:44.

sorumluluk hükmünün geçerli olacağı açık değildi. Nitekim, sonradan Anayasa Mahkemesi kararı ile iptal edilecek olan "*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz*" hükmünün, mükerrer 35'inci maddeye eklenmesindeki amaç; iki kanunun da kapsamına giren alacaklar söz konusu olduğunda, uygulanacak sorumluluk kuralını belirlemekti. Örneğin, tahsil edilebilir bir aşamaya gelen vergi alacağında olduğu gibi, bazı alacakların iki kanunun da uygulama alanına girmesi, çeşitli fikir ayrılıklarına neden olmuştur[270].

Bu duruma açıklık getirmek gerekirse; AATUHK, esasen VUK gibi salt bir vergi kanunu olmamakla birlikte, tıpkı mükerrer 35'inci maddede olduğu gibi, kanuni temsilcilere çeşitli ödevler yüklemesi bakımından VUK'la birlikte değerlendirilmesi gereken kurallar içermektedir. AATUHK'da kanuni temsilci için kusursuz sorumluluk öngörülmesi nedeniyle vergi idarelerinin lehine; VUK'ta ise kusur sorumluluğu öngörülmesi nedeniyle kanuni temsilcilerin lehine düzenlemelere yer verilmiştir[271].

İki kanunda da, bir diğerini zımni veya açık ilga edecek herhangi bir hüküm bulunmaması dolayısıyla, bu konu ancak genel kanun-özel kanun ayrımından hareketle açıklanabilmektedir. Bu kapsamda, AATUHK'nın 1953 kabul tarihli genel düzenlemeler içeren bir kanun; VUK'un ise kapsadığı alacaklar bakımından 1961 kabul tarihli daha özel düzenlemeler içeren bir kanun olduğu göz önünde bulundurularak, önceki genel kanunun sonraki özel kanun ile birlikte uygulanmayan hükümlerinde özel kanun hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir[272]. Bu durumda, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin daha genel bir düzenleme olan AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinin uygulama alanı, bu düzenlemeye göre daha özel nitelikli olan VUK'un 10'uncu maddesi dışında kalan alacaklar ile

[270] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:62-63.

[271] Çamoğlu'na göre ise VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde kusursuz (objektif) sorumluluk geçerlidir. Ancak, mezkûr 10'uncu maddede kanuni temsilcilerin kurtuluş beyyinesi göstererek bu sorumluluktan kurtulması mümkün kılınmıştır (Çamoğlu, **Sorumluluk**, p:145).

[272] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:51. Esasen Vergi Usul Kanunu da bir genel kanundur. Ancak, çalışmada sadece kanuni temsilcilerin sorumluluğuna giren alacaklar ve bunlara yönelik düzenlemeler bakımından bir ayrım yapılmıştır.

sınırlandırılmıştır[273]. Nitekim, mükerrer 35'inci maddenin gerekçesinde de, kanuni temsilcilerin, VUK kapsamına girmeyen alacaklardan sorumlu tutulabilmesi için bu maddenin kanuna eklendiği ifade edilmiştir[274].

Özetle, VUK, sadece kendi kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarla sınırlandırılmış iken; AATUHK gümrük vergileri de dahil olmak üzere VUK dışında kalan alacakları kapsamaktadır[275]. Ayrıca, kanuni temsilciler için mükerrer 35'inci maddede öngörülen sorumluluk, VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluktan daha geniş kapsamlıdır[276].

VUK'un 10'uncu maddesinde aranan koşulların oluşmadığı gerekçesiyle kanuni temsilci kendisinden istenen alacağa karşı dava yoluna giderek ödeme emrinin iptalini isteme hakkına sahiptir. Burada koşulların oluşmadığına dair ispat yükü kanuni temsilcinin kendisindedir. Örneğin, VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca sorumluluklarının gereğini yerine getirdiğini iddia edebilir ya da ödevlerini yerine getirememesini mücbir sebebin[277] varlığına dayandırabilir veya ödevleri zamanında yerine getirdiğini, ancak mükellefin ödeme gücünün olmadığını, bu sebeple de sorumluluğun kendisine yüklenemeyeceğini[278] veya yanılma hali[279] içinde bulunduğunu ileri sürebilir.

AATUHK'nın 35'inci ve mükerrer 35'inci madde hükümleri de çeşitli benzerlikler ve farklılıklar içermektedir. Buna göre, 35'inci maddede limited şirket

---

[273] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:69-71.

[274] AYM-2015/29: *"... Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir."*

[275] İBKK-2018/1.

[276] AYM-2015/29.

[277] Mücbir sebepler VUK'un 13'üncü maddesinde belirtilmiştir. Örneğin, mücbir sebep hali varsa o ödevin süresi duracağından mücbir sebep bittiğinde kanuni temsilcinin değişmesi halinde yeni gelen kanuni temsilcinin ödevlerden sorumlu olması söz konusu olacaktır (Barlass, **Op. Cit.**, p:127).

[278] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:115-117.

[279] Yanılma hali hakkında ayrıntılı bilgi için: Salim Ateş Oktar, Zinnur Tunç, "Vergi Hukukunda Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanmayacağı Hükmü Dolayısıyla Mücbir Sebeplerin Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme" **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:39, Sayı:468, Ağustos, 2020, pp:6-18 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Tunç, Yanılma Hali' olarak anılacaktır].*

ortakları, payları oranında sorumlu tutulmuşken; mükerrer 35'inci maddede kanuni temsilciler, herhangi bir sınır olmaksızın, tüm mal varlıkları ile sorumlu tutulmuşlardır[280].

Her ne kadar vergi alacakları için VUK'un 10'uncu maddesi hükmünün; diğer alacaklar için ise AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi hükmünün uygulanacağı konusunda literatürde görüş birliği olsa da; örneğin, vergi alacağının VUK, takip masraflarının ise AATUHK kapsamında yer alması[281] gibi spesifik hallere ait hükümlerin iki ayrı kanunda düzenlenmesi, vergi sistemini daha karmaşık bir hale sokarak mükellefler üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır.

2- Tahsile Göre Değişen Sorumluluk

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi lafzında, yer alan *"tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* ibaresinin VUK'un 10'uncu maddesinde yer almaması, VUK kapsamında yer alan alacaklar söz konusu olduğunda kanuni temsilciye gitmek için tahsil imkansızlığının sabit olması gerekliliğini düşündürmektedir[282]. Zira, bu durum, zamanaşımı gibi bir hukuki imkansızlıktan değil, maddi imkansızlıktan kaynaklanmaktadır. Yani burada kanuni temsilciye başvurulabilmesi için cebren tahsil yollarının denenmesine rağmen, idarenin herhangi bir sonuç alamaması gerekmektedir[283].

Ancak, asıl borçluya yapılan takibattan sonuç alınamaması halinde, eğer asıl borçluya kefil olmuş kişi veya kişiler var ise, kanuni temsilciye başvurulmadan önceki

[280] İBKK-2018/1.

[281] Altaş, **Op. Cit.**, p:365.

[282] Yaralı, **Op. Cit.**, p:227. Danıştay kararında, alacakları karşılamayacağı açık olsa dahi kanuni temsilciden aranacak tutarın belirlenebilmesi için öncelikle asıl mükellefin malvarlığına değer biçilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2019/975, K.:2020/1266, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021.

[283] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:94. Tüm yolların denenmesi kapsamına aciz vesikası düzenlenmesinin dahil olup olmadığı tartışma konusudur. Gümüşkaya'ya göre, alacağın tahsil edilemeyeceğinin çok açık olduğu durumlarda icra sürecinin ikili bir etkisi vardır: İdare açısından zaman kaybı ve borçlu açısından gecikme zammının işlemesine bağlı olarak ortaya çıkacak mali yük. Ancak, bu iki etkiye rağmen, aciz vesikasının düzenlenmesi koşulunun getirilmesi, keyfi uygulamaların önlenmesi amacına hizmet edecektir (Gümüşkaya, **Op. Cit.**, p:205).

bu aşamada kefile başvurulması gerekmektedir[284]. Zira, mezkûr kanunun 57'inci maddesine göre, borçlunun kefilleri ile yabancıların mümessilleri (temsilcileri) aynen borçlunun kendisinin tabi olduğu usullere göre takip olunmaktadır. Ayrıca, 11'inci maddedeki şahsi kefalet hükümleri uyarınca mükellefin kendisi, teminat sağlayamaması halinde, güvenilir bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Bu hükümler kapsamında VUK'un 10'uncu maddesindeki kusur sorumluluğuna ek olarak, *"...mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan..."* vergi ve buna bağlı alacak koşulunun sağlanabilmesi için sayılan tüm bu takip yollarının maddi imkansızlık nedeniyle sonuçlandırılamamış olması bir ön koşuldur.

İdare tarafından farklı yönde tesis edilmiş işlemler olsa da ve Danıştay'ın bu hususta uygulanabilirliği kabul eden farklı içtihatları bulunsa da;[285] 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' ibaresinin VUK'un 10'uncu maddesi için geçerli olup olmayacağı vergileme ilkeleri kapsamında tartışılması gereken bir noktadadır. Bu kapsamda, verilen bazı kararlarda, tetkik hakimlerinin görüşleri ve karşı oylarda belirtilen hususların özellikle değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, VUK'ta yer almayan bir ibare için AATUHK'daki hükmün kıyasen uygulanmasının mümkün olmadığı; bu ifadeye açıkça yer verilmediği gibi herhangi bir atıfta da bulunulmadığı; mükerrer 35'inci maddede, 10'uncu maddeyi ilga eden bir hükmün yer almadığı; 10'uncu maddede yer almayan bu ifadenin bilinçli bırakılmış bir boşluk olduğu; böyle bir yaklaşımın yorum yöntemlerini aşarak kanunilik ilkesinin ihlali anlamına geldiği gibi gerekçelerle VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan sorumluluğun, 'tahsil

[284] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:97.

[285] İdarenin VUK kapsamındaki bir alacak için AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesindeki 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' hükmüne kıyasen işlem tesis ettiği örnekler Danıştay'a taşınan çeşitli kararlarda görülmektedir. Danıştay'ın da bu konudaki görüşü, kanuni temsilciye gitmenin, sadece yolların tükenmiş olmasıyla değil; tahsil imkanının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konmasıyla da mümkün olabileceği yönündedir. Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi:20/05/2013, E.:2010/2642, K.:2013/4854: *"...Bu çerçevede, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan 10. maddesi hükmüne göre kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ, safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkanının bulunmadığının somut biçimde ortaya konulması, 6183 sayılı Yasa ile belirlenen takip ve cebren takip yollarının tüketilmesi gerekmektedir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr , 21/05/2020.

edilemeyeceği anlaşılan' bir alacak için uygulanamayacağının tetkik hakimince belirtilmesine karşın oy çokluğu ile verilen karar, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' alacaklar için de idarenin işlem tesis edilebileceği yönünde olmuştur[286]. Danıştay'ın bu yöndeki içtihadının aksine AATUHK'nın 54'üncü maddesinde sayılan takip yolları tüketilmek suretiyle, kalan tutarlar için kanuni temsilciye başvurulması hukuki belirlilik ilkesi ve kanunilik ilkesi bakımından anayasal bir zorunluluk olarak kabul edilmelidir.

3- Temsil Edilene Göre Değişen Sorumluluk

VUK, mükellef ve sorumlunun kanuni temsilcisine yönelik olarak, temsil ettiği kişinin hukuki niteliği bakımından farklı bir sorumluluk hali öngörmese de, temsil edilenin bazı özel durumlarına göre çeşitli farklılıklar ortaya çıkmıştır. Zira, vergi

[286] Oy çokluğu ile verilen karardaki iki gerekçe dikkat çekmektedir; bunlardan birincisi, Türk Dil Kurumu'nun sözlüğünde "alınabilmek" kelimesinin karşılığıdır. Ancak, yargı kararlarında bir kelimenin sözlük anlamından ziyade, kanun koyucunun iradesinin ön planda olması ve her ne kadar lafzi yorum yöntemine uygun olsa da hükmün ruhunun sadece sözlükte yazanlarla değil, vergi hukukundaki diğer yorum yöntemleriyle de araştırılması gerekmektedir. İkincisi ise 1992 tarihli bir Danıştay kararıdır. Buna göre mükerrer 35'inci madde dahi yürürlükte değilken, verilen bir kararın her iki hükümde de sayısız değişiklik olduktan sonra kıyasen anılması; bir hükmün uygulandığı zamanın koşullarına göre değerlendirilmesi anlamına gelen amaçsal yorumun yok sayılmasıdır. Anılan kararlar için qv: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:21/10/2020, E.:2019/700, K.:2020/1074; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi: 21/10/2020, E.:2019/698, K.:2020/1072, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021. Benzer başka bir kararı incelemek gerekirse: AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde de kısmen veya tamamen 'alınamama' ile 'alınamayacağının anlaşılması' ifadeleri kullanılmış ve bu ifadeler subjektif yaklaşımların engellenmesi için mezkûr kanunun 3'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Ancak, VUK'ta böyle bir tanımlama yapılmamıştır. AATUHK'da yapılan tanıma dayanarak VUK'taki kanuni temsilci sorumluluğu çerçevesinde, idarece tesis edilen işlemin, açık bir şekilde Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında kanunilik ilkesine aykırı olacağı tetkik hakimi tarafından belirtmiştir. Zira, VUK'un 10'uncu madde lafzında anılmayan 'alınamayacağının anlaşılması' koşulunun bilinçli bırakılmış bir boşluk olarak nitelendirilmesi itibariyle, burada kanun koyucunun iradesinin takip sonrası 'kesin olarak anılamayacağının tespitinin' şart koşulduğu yönünde olduğu ifade edilmiştir. Bu kapsamda, ilgili görüşe göre; VUK'un 10'uncu maddesine kapsamında kanuni temsilcilere başvurulması için AATUHK'nın 54'üncü maddesinde sayılan tüm takip yollarının tüketilmesi, hukuki belirlilik ilkesi bağlamında anayasal bir zorunluluk arz etmektedir. Kararın karşı oyunda da benzer şekilde, kanuni temsilcinin mülkiyet hakkına müdahaleyi kolaylaştıran bu ifadenin, evleviyetle kanunda açıkça yer alması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, oy çokluğu ile kabul edilen kararda hükmünde, VUK'ta yer almasa da AATUHK kapsamında 'alınamayacağının anlaşılması' ifadesinin 10'uncu maddeye ilişkin kanuni temsilcilerin sorumluluğuna uygulanabileceği kabul edilmiştir qv: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:21/10/2020, E.:2019/626, K.:2020/1070, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/03/2021. Esasında vergi ve buna bağlı alacaklar için özel hüküm niteliğinde olan VUK'un 10'uncu maddesinde özellikle yer almayan bir ifadenin genel hüküm niteliğinde değerlendirilmesi kanun koyucunun iradesine uygunluk taşımamaktadır.

kesenlerin sorumluluğuna tabi birinin kanuni temsilcisinin özellikli halleri söz konusu olabilmektedir.

Örneğin, kurumlar vergisi mükellefi (A) AŞ.'nin, özel ödeme zamanı olmayan bir işletme olarak, 2020 yılına ait kazancı üzerinden 1-25 Nisan 2021 tarihleri[287] arasında beyanname verip, o ayın sonuna kadar[288] (son günü dahil) vergisini ödemesi gerekmektedir. 2020 yılında kâr edip ödevlerini zamanında yerine getiren bu işletme, vade tarihi[289] olan 30 Nisan gününe gelindiğinde, çeşitli nedenlerle ödeme gücünü kaybetmiş olabilir. Bu halde, herhangi bir kusuru olmayan kanuni temsilcinin kendi varlığı ile sorumlu tutulması, bu örnek bakımından hakkaniyete uygun olmayacaktır. Burada vergi kesenlerin sorumluluğu açısından tartışmalı iki görüşe değinmek gerekmektedir: İlk görüş çerçevesinde, söz konusu ödeme güçlüğü, kanuni temsilcinin sorumluluğuna etki etmemektedir. Zira, vergi kesenler, kestikleri vergiyi 'emanet' olarak tuttuklarından tevkifat yapılmış olduğu için ödenmeme durumunda tüm malvarlığı ile sorumlu olan vergi kesenlerin, kanuni temsilcileri de aynı şekilde bu tutardan sorumlu olmalıdır. Diğer görüş çerçevesinde ise tevkif edilen tutarların fiilen değil, hesaben ayrıldığı gerekçesiyle ödenmeyen vergiden, ödevlerini tam ve zamanında yapmış kanuni temsilcinin sorumlu olmaması gerektiği savunulmaktadır[290].

Bu iki görüşe ilişkin durum, kanun lafzında mükellef ve sorumluların kanuni temsilcilerine yönelik farklılaştırılmış bir hüküm bulunmaması bakımından ele alındığında; kanuni temsilcilerin vergi kesmekle yükümlü birini temsil etmesi halinde, kanun lafzı, ayrı bir değerlendirme yapılmasına gerek olmayacak kadar açıktır. Burada yapılacak bir öneri, ancak temsil edilecek kişinin hukuki niteliğine göre farklılaştırılmış bir sorumluluk düzenlemesi olabilir. Nitekim, konu, pozitif hukuk kapsamında ele alındığında; hükmün amacı vergi alacağını güvence altına almak olduğundan, muhasebe kurallarına yönelik bir değerlendirme ile böyle bir tutarın fiilen

[287] KVK, m.25/5: *"Beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar…"*

[288] KVK, m.21/1: *"Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir."*

[289] Vade tarihi, ödeme süresinin son günüdür (VUK, m.111).

[290] Candan, **Kanuni Temsilci**, p106-107.

mi hesaben mi ayırılması gerektiği tartışması, konudan sapılmasına ve kanun koyucunun iradesinin hatalı değerlendirilmesine yol açabilecektir.

VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan *"...Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır"* hükümlerinde; kanuni temsilcinin ödevlerini zamanında ve tam yerine getirmemesi ile alacağın asıl borçlunun varlığından alınmaması arasında doğrudan bir neden-sonuç ilişkisi kuruluyor gibi görünse de, bu her zaman gerçek durumu yansıtmayabilir. (A) gerçek kişisinin, kanuni temsilci (B) ile arasında varsayılacak bir ilişkiden durumun somutlaştırılması mümkündür: (B), VUK'ta yer alan mükellef ödevlerinden[291] biri olan defter tutma ödevini yerine getirmemiş olsun. Böyle bir durumda, idare tarafından yapılan re'sen tarhiyat[292] sonucunda (A) adına bir vergi borcu doğacaktır. Ancak, bu aşamada söz konusu vergi, tahsil edilemeyen değil, tahsili gecikmiş bir vergi olacaktır. Fakat, (B) tüm ödevlerini zamanında yerine getirseydi de, ödeme gücü olan (A)'nın örnekteki tarhiyat gecikmesi sürecinde ödeme gücünü kaybetmesine bağlı bir illiyet bağı ortaya çıkacaktır ya da ödeme gücünü kaybetmese dahi aradan geçen sürede vergi yükünün çeşitli nedenlerle artmasına bağlı olarak (A)'nın varlığından bu verginin ödenememesi de yine aynı anlama gelecektir. İşte bu durumda, kanun hükmü ile aranan, neden-sonuç ilişkisi kurulabilecektir. Bunlar dışında, kanuni temsilcinin ödevleri tam ve zamanında yerine getirmesi halinde, mükellefin, ödeme gücü yine de

[291] VUK, 2'nci Kitabında yer alan *"Mükellefin Ödevleri"*: Bildirme Ödevi, Defter Tutma Ödevi, Belge Düzenine Uyma Ödevi, Ekim ve Sayım Beyanında Bulunma Ödevi, Vergi Karnesi Alma Ödevi, Muhafaza ve İbraz Ödevi, Diğer Ödevler. Her ne kadar kanun lafzında sadece mükellef denilse de bu ibarenin aynı zamanda kanuni temsilciyi de kapsadığı VUK'un 8'inci maddesinde belirtilmiştir.

[292] VUK, m.30: *"Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır"*. Bu kapsamda defter tutma ödevinin yerine getirilmemiş olması bir re'sen tarhiyat sebebidir (Oktar, **Vergi Hukuku**, p:130).

yoksa, bu durumda kanuni temsilci (B), illiyet bağı oluşmayacağı için tahsil edilemeyen vergiden sorumlu tutulamayacaktır[293].

4- Kanuni Temsilci Değişikliklerinde Sorumluluk

Kanuni temsilci sorumluluğu, temsilcilik sıfatının kazanılıp kaybedilmesine bağlı bir sorumluluktur. Bu sıfat, normal vergileme dönemi için bir takvim yılının bitiminde sonlanabileceği gibi, takvim yılının herhangi bir gününde, vergileme süreci devam ederken de sonlanabilir. Böyle bir durumda, sonradan gelen kanuni temsilcinin bir anda kendinden önceki sürece ait tüm vergi ödevlerine hakim olması veya kanuna uygun olarak yerine getirilip getirilmediklerinin kontrolünü sağlaması mümkün değildir. Zira, kanuni temsilci takvim yılının bitimine birkaç gün varken de değişebilir[294].

Kanuni temsilcilik sıfatı; istifa, azil, ölüm hali,[295] belirli süreye bağlanan hallerde sürenin bitmesi veya ortaklığın sona ermesi gibi nedenlerle kalkabilir.

---

[293] Bu örnek, Candan, **Kanuni Temsilci**, p:102-107'den türetilmiştir. Ancak, ödeme ödevi de kanuni temsilcinin sorumluluğunda olan bir ödevdir. Burada yapılması gereken, her bir olayı kendi illiyet bağı çerçevesinde değerlendirmektir.

[294] Örneğin, Danıştay'ın, verginin vadesi dolmadan bir gün önce kanuni temsilcilik sıfatı sona eren kişinin ilgili gelir vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulamayacağı yönünde kararı mevcuttur qv: Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:25/04/2016, E.:2013/246, K.:2016/3142, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat, 25/04/2021.

[295] Ölüm halinde murisin, bir tüzel kişinin kanuni temsilcisi olması durumunda tartışmaya açık bir konu bulunmaktadır: Mirasçıların sorumluluğu kapsamında ilgili döneme ait vergi borçları ölen kanuni temsilcinin, -mirası reddetmemiş- mirasçılarına geçecektir. Ancak, zamanaşımı gerçekleşmeden ölümden sonraki ileri bir tarihte tüzel kişilikten alınamayan bir vergi borcunun kusur sorumluluğu kapsamında ölen kişinin malvarlığından aranmasına istinaden ortaya çıkacak durumun akıbeti kanunda açık değildir. Öyle ki, miras paylaşımının üzerinden çok zaman geçmiş ve artık murisin herhangi bir malvarlığı kalmamış ya da kalsa bile var olan varlığın borcu ödemeye yetmemesi halinde, bu borç ortaya çıkmadan önce mirası reddetmemiş mirasçının adeta cezalandırılması anlamına gelebilecek bir uygulamayı engelleyici herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Danıştay, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ölümü halinde tüzel kişiliğe ait bir vergi cezasının, sorumluluk bakımından ölen kanuni temsilcinin mirasçısından istenemeyeceği yönünde karar vermiştir. Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:11/02/2015, E.:2013/5782, K.:2015/580, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat 25/04/2021. Ancak, hem kanuni temsilcilerim hem de şirket ortaklarının ölümü halinde cezaların düşmeyeceği yönünde de kararlar olduğundan, bu konuda bir içtihat birliği sağlanamamıştır qv: Abidin İldeş, "6183 sayılı Kanundan Kaynaklı Güncel Uyuşmazlıklar" Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, Mesleki Uyum Semineri Notları, 28/04/2020, PDF/p:4, (Çevrimiçi) https://rayp.adalet.gov.tr/resimler/25/dosya/6183sayilikanun11-09-20203-56-pm.pdf, 25/04/2021. Geçmişte idarenin, dokuz yıl önce ölen bir kanuni temsilcinin borcu için mirası reddetmiş mirasçılara ödeme emri gönderdiği de Danıştay'ın bir kararında sabittir. Danıştay 11. Daire, Karar Tarihi:21/09/2000, E.:1999/2966, K.:2000/3472,*:"...Anonim Şirketi'nden tahsil edilemeyen 1990 yılının değişik dönemlerine ait vergi alacaklarının, anılan şirketin yönetim kurulu üyesi olan ...'in vefat*

VUK'un 10'uncu maddesindeki *"...kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır..."* ibaresinden de anlaşıldığı üzere, vergilendirme döneminden ziyade, kanuni temsilcilik sıfatının var olduğu süre boyunca yerine getirilmesi gereken ödevler bakımından -ilgili dönem kapansa veya bu sıfat artık başkasına geçse dahi- sorumluluk devam etmektedir.

İdare açısından kanuni temsilci değiştiği için hesap döneminin bölünmesi[296] söz konusu değildir. Örneğin, (A) AŞ'nin yönetim kurulu üyelerinin 5 Mayıs 2020'de değişmesi halinde, vergi sorumluluğunun eski ve yeni üyeler arasında bölünmesi mümkün olmayacağından yeni yönetim kurulunun sorumluluğu ilgili vergilendirme döneminin başından itibaren geçerli olmak üzere tüm yılı kapsayacak; ancak, eski yönetim kurulunun kendi kısmına ait sorumluluğu da (örneğin mayıs öncesine yönelik

---

etmiş olması nedeniyle mirasçısı olan davacıdan tahsili amacıyla adına ödeme emri düzenlenmiştir" (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021. Böyle bir durumda, mirası reddetmiş bir mirasçıya dahi işlem tesis eden ve bozulan ödeme emrini Danıştay'a taşıyacak kadar işlemde ısrar eden bir idare yaklaşımı söz konusudur. Mirası, gelecek yıllarda ortaya çıkacak bir borcu öngöremediği için reddetmeyen mirasçının durumu ise belirlilik ilkesi bakımından tartışmalıdır. Bu duruma miras hukuku açısından bakıldığında, TMK'nın 620'nci maddesinde, Sulh Mahkemesi tarafından tutulacak deftere terekenin aktif ve pasiflerinin yazılacağı belirtilmiştir. Mirasçıların buradaki dengeye göre borca batıklık durumunda mirası reddetme seçeneklerine yönelmesi mümkündür. Zira, TMK'nın 628'inci maddesi kapsamında defterde yazılı tutarlardan mirasçı, hem tereke mallarıyla hem de kendi malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Ancak, defterde yazmayan bir borcun sonradan çıkması durumunda ise TMK'nın 629'uncu maddesindeki hüküm açıktır: *"Alacaklarını süresi içinde yazdırmayan alacaklılara karşı mirasçı, kendi kişisel mallarıyla sorumlu olmadığı gibi; terekeden kendisine geçen mallarla da sorumlu tutulamaz. Ancak, alacaklının kusuru olmadan deftere yazdıramadığı veya bildirdiği hâlde deftere yazılmamış alacakları için mirasçı, zenginleşmesi ölçüsünde sorumlu kalır. Alacakları, tereke mallarıyla güvence altına alınmış olan alacaklılar deftere geçirilmemiş olsa bile bu haklarını güvenceden alabilirler".* Bu hüküm itibariyle, her ne kadar tüzel kişilikten alınamayacak bir borç önceden öngörülemeyeceği için kusursuz olarak yazdıramama kapsamında değerlendirilip, mirasçıya zenginleştiği oranda sorumluluk yüklenecek gibi görünse de, özel alacaklar için getirilmiş bu hükmün doğrudan kamu alacakları için, vergi kanunlarında herhangi bir atıf olmaksızın, uygulanması mümkün görünmemektedir. Bu kapsamda, AATUHK'nın 7'inci maddesinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir: *"Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür".* Bu hüküm itibariyle; her ne kadar mükerrer 35'inci madde kapsamında 'diğer kamu alacakları' için bir açıklık sağlansa da, VUK kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğunu ilgilendiren bir alacakta mezkûr 7'nci maddedeki hükmün uygulanıp uygulanmayacağı yine açık değildir. Eğer uygulanacaksa bile, bu ancak VUK'ta mirasçı ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kesişimi olduğu için, hükme eklenecek kanuni atıf ile mümkündür.

[296] Örneğin, gelir vergisinde genel kural, gelirin yıllık olması ilkesidir. Ancak, bu kuralın kaynakta kesinti yapılan vergiler; mükellefiyetin takvim yılı bitmeden kalkması; münferit beyannameye dahil olan vergiler; gelecek yıllara ait olduğu halde peşin tahsil edilen kiralar; yıllara sari inşaat ve onarım işleri gibi istisnaları bulunmaktadır (Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, p:6).

bir ödev olarak, ilk geçici vergi beyannamesini verme ödevi sorumluluğu) devam edecektir[297].

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun sınırı, bu sıfatının kazanılması ile kaybedilmesi arasındaki süreyi kapsamaktadır. Tüzel kişiler için tasfiye haline girilmiş veya tasfiye edilmiş olunmasının dahi bu durumu değiştirmeyeceği ve tasfiye öncesi dönemler için sorumluluğun devam edeceği VUK'un 10/4'üncü maddesinde belirtilmiştir. Bu kapsamda kendi dönemine ait olmayan bir ödev kanuni temsilcinin sorumluluk sınırına dahil edilemez.

Ancak, bu konuda Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda, tahsili istenen vergi borcunun (A) kanuni temsilcisinin dönemine ait olmasına karşın; Danıştay, bu kişinin yönetici olduğu dönemde ödevlerin yapılmamış olduğunun idarece tespitinin gerektiğini; bu yüzden de temsilcilik sıfatı sona erdikten sonra şirketin yeni (B) kanuni temsilcisinden, (A)'nın dönemine ait hesapların kontrolü için defter ve belge ibrazı istendiğinde bu ödevin yerine getirilmemesi halinde, kontrol edilecek defterlerin (A)'nın dönemine ait olması veya (A)'nın döneminde taksitlendirilen borçların sonradan ödenmemesi halinde dahi, (A)'nın VUK'un 10'uncu maddesine dayanılarak sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir[298]. Zira, önceki kanuni temsilcinin dönemine de ait olsa, şu an muhafaza ve ibraz ödevlerine uymayan yeni kanuni temsilcidir. Görüldüğü üzere kanundaki belirsizlikler çeşitli münferit olaylarda farklı ihtilaflara yol açmaktadır.

---

[297] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:103.

[298] Danıştay 9. Daire, Karar Tarihi:20/05/2013, E.:2010/2642, K.:2013/4854: *"Davacıdan ödenmesi istenilen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde sözkonusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra asıl borçlu şirketin 13.4.1998 tarihinde o dönemde müdür olan şahıstan istenilen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesiy ve daha sonrasında da 4811 sayılı Yasa'dan 17.4.2003 tarihinde yararlanılarak taksitlendirilen borçların ödenmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır. Bu durumda, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca borçlu şirketten alınamayan vergi ve cezaların tahsili amacıyla davacı adına ödeme emirleri düzenlenerek tebliğ edilmesinde ve bu ödeme emirlerine açılan davanın Vergi Mahkemesince reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr , 21/05/2020.

Sorumluluğun sınırının başlangıcı olan tarih genelde kolay belirlenebilirken, bitişi olan tarihin belirlenmesi ise birtakım sorunları beraberinde getirmektedir. Temsil edilenin ya da temsilcinin ölümü, küçüğün reşit olması gibi haller hariç, tüzel kişilerde bu sınırın belirlenmesi her zaman kesin olmamaktadır. Örneğin, istifanın yönetim kuruluna ulaşması ya da azil[299] kararının ilgiliye tebliğ edilmesi ile bunların sicile tescili ve ilanı arasında geçen sürelerde kanuni temsilci sıfatının varlığı tartışma konusudur. Aynı durum, yönetim kuruluna ikinci defa seçilemeyen kanuni temsilcinin yerine bir başkasının seçilmiş olduğunun sicile geç bildirilmesi halinde de geçerlidir. Aradan geçen sürede kanuni temsilcinin kim olacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

İlk görüş, anonim şirketlerde azil veya istifanın hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilanın zorunlu[300] olması dolayısıyla, tescil ve ilana kadar eski kanuni temsilcinin VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca sorumlu olacağı yönündedir[301]. Ancak, örneğin bir müdürün yönetim kurulunca görevden alınması halinde gereken ödevleri yerine getirmesinin uygulamada mümkün olmamasından[302] hareketle bu görüş çeşitli eleştirilere maruz kalmaktadır. Ayrıca, böyle bir kuralın asıl amacının iyi niyetli üçüncü şahısları korumak[303] olduğu düşünüldüğünde, VUK'un 10'uncu maddesinin

[299] (Mülga) 6762 Sayılı TTK'da kullanılan 'azil' kavramı yerine, 6102 Sayılı TTK'da 'görevden alma' kavramı kullanılmıştır.

[300] TTK, m.373: "*(1) Yönetim kurulu, temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterir kararının noterce onaylanmış suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline verir. (2) Temsil yetkisinin ticaret sicilinde tescilinden sonra, ilgili kişilerin seçimine veya atanmalarına ilişkin herhangi bir hukuki sakatlık, şirket tarafından üçüncü kişilere, ancak sakatlığın bunlar tarafından bilindiğinin ispat edilmesi şartıyla ileri sürülebilir.*" Ayrıca, TTK'nın 629'uncu maddesinde, limited şirketler için müdürlerin temsil yetkilerine ilişkin tescil ve ilan gereğine ek olarak anonim şirket hükümlerinin de kıyasen uygulanacağı belirtilmiştir.

[301] Bilici'ye göre, ticaret sicili kayıtları -tıpkı tapu kaydı gibi- birinci derece öneme sahiptir. Örneğin limited şirkette, müdürün değişmesi ve yeni müdürün atanması, azil ve istifa gibi durumlar ticaret siciline tescil olunmadıkça vergi dairesine karşı ileri sürülemez (Bilici, **Op. Cit.**, p:52/*89.dipnot*). Sorumluluğun başlangıcının ve bitişinin sicile ilan ile başlayıp biteceğini savunan benzer yöndeki görüş için qv: Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:105-106.

[302] Bu durum sadece görevden alınma değil, ödevlere ait olumsuz sonuç yaratabilecek bir kararın alındığı yönetim kuruluna alınmama ya da geçerli sebeple o yönetim kuruluna katılamama durumlarında da söz konusudur. Bu kapsamda, ilgili kişi kusursuzluk beyyinesine başvurabilir. Yönetim kurulundaki bir kanuni temsilci haklı mazeretle kurula katılamadığını ve ödevlerin eksik yerine getirilmesinden sorumlu olamadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilir (Tuğrul Ansay, **Anonim Şirketler Hukuku Dersleri**, 3.Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, p:126).

[303] TTK, m. 36: *"(1) Ticaret sicili kayıtları nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği; ilanın tamamı aynı nüshada yayımlanmamış*

amacı iyi niyetli üçüncü şahısları korumaktan bağımsız olarak,[304] ilgili koşullar sağlandığında, yani ödevlerin yerine getirilmemesi halinde, kusurlu davranışın varlığı da aranacağından, bu örnekte bahsi geçen müdürün sorumlu tutulabilmesi için, söz konusu ödevlerini yerine getirmeye uygun şartlara da sahip olması gerekmektedir[305].

Diğer bir görüş ise tescil ve ilanın aleniyet kazandırıcı niteliği olduğundan ve azil veya istifa sayesinde temsilci ile tüzel kişilik arasındaki sözleşme sona ereceğinden; bu sürenin bitişinin tescil ve ilana değil, sözleşmenin bitişine bağlı olacağı yönündedir. Azil veya istifa sonrasında temsilcinin görevini yapması fiilen mümkün olamayacağından, vergi dairesinin bu azil veya istifayı bilmiyor olması durumu değiştirmeyecektir[306]. Nitekim, VUK'un 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran

---

ise, son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. Bu günler, tescilin ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlayacak olan sürelere de başlangıç olur." ve m.37: *"(1) Tescil kaydı ile ilan edilen durum arasında aykırılık bulunması hâlinde, tescil edilmiş olan gerçek durumu bildikleri ispat edilmediği sürece, üçüncü kişilerin ilan edilen duruma güvenleri korunur."*

[304] Ticaret sicilinin olumlu fonksiyonu sadece üçüncü şahısların şirketle kuracakları iradi işlemler için geçerlidir. Bu kapsamda, yönetim için belirleyici rol oynayan tescil ve ilan, kamu borçlarından sorumluluk için herhangi bir etki yaratmamaktadır. Zira, özel hukukta dahi alacaklının iradesinin dışında gerçekleşen haksız fiil ya da kanundan doğan borçlarda, tescil ve ilan herhangi bir etkiye sahip değildir (Çamoğlu, **Sorumluluk**, p:144).

[305] Kanuni temsilcilerin kendileri dışındaki çeşitli imkansızlıklarla ödevleri yerine getirememiş olmalarına yönelik çıkan uyuşmazlıklarda da benzer durum görülmektedir. Uyuşmazlık Mahkemesi'nin incelemesine konu olmuş böyle bir dava için qv: Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:22/06/2020, E.:2020/275, K.:2020/371: *"...KHK ile kapatılan B. AŞ'de yönetim kurulu üyesi olduğunu, kanuni temsilci ve imza yetkilisi olmadığını; idari para cezalarının muhatabı olmadığını; Şirket 17 Temmuz 2016 tarihinde KHK ile kapatıldıktan kısa bir süre sonra yetkilileri ve yönetim kurulu üyeleri tutuklandığından, yetkileri de KHK ile aynı anda sona erdiğinden cezaların ve kararların yerine getirilmesine imkân bulunmadığını; idareye yapılan itirazlarının reddedildiğini; müvekkilinin, şirkette yetkili temsilci olmadığı halde, hatta tutukluyken verilen 15 günlük sürede 2010-2015 seneleri bordrolarının ibraz edilmemesinden sorumlu tutularak dava konusu para cezasının muhatabı kabul edildiğini..."* (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020. Ayrıca, benzer durum anonim şirketlerden istifa eden; ancak, istifası tescil ve ilan edilmemiş yönetim kurulu üyeleri için de geçerlidir. İlgili üyenin görevini yerine getirme imkanı kalmadığından, sorumlu da olmayacaktır. Zira, tescil ve ilan üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade ettiğinden kamu borçları bu gruba girmemektedir. Şu halde VUK ve AATUHK kapsamında sorumluluk, yönetim kurulu üyesinin istifası ile sona erer hatta bu istifanın kabul edilmesinin beklenmesine dahi gerek yoktur (Çamoğlu, **Hukuki Sorumluluk**, p:274-276).

[306] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:122-131. Özel hukuk hükümleri çerçevesinde, TTK'nın 355'inci maddesinde belirtildiği üzere, şirketin tescil edilmesinden önce dahi tüzel kişi adına işlem yapan kişiler, esasında herhangi bir sicile kayıtlı olmamakla birlikte, yaptıkları işlemden dolayı şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, ileride kurulacak şirket adına yaptıklarını belirtmeleri halinde ve şirketin tescilinden itibaren üç ay içinde şirket tarafından bu durumun kabul edilmesi ile sadece tüzel kişi sorumlu olmaktadır. Görüldüğü üzere, bazı özellikli hallerde sicile kayıtlı kişinin işlem yapmasının bazı istisnaları olabileceğinden, burada tescil ve ilandan ziyade, fiili durumun önemli olduğu ifade edilebilir.

olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı belirtildiğinden, kanuni temsilciye sadece sicil kapsamında bir sorumluluk yüklemek veya sorumluluk dışında tutmak vergilendirme işleminde hatalı sonuçlara yol açabilecektir. Ayrıca, azil veya istifa sonucu zaten ilgili kanuni temsilcinin artık tescil ve ilan etme yetkisi kalmayacağından, diğer kanuni temsilcilerin ya da yerine gelenin bu işlemi kötü niyetle geciktirmesinden dolayı,[307] ilişkisi kalmayan (eski) kanuni temsilcinin sorumlu tutulması uygun olmayacaktır[308].

Ayrıca, tek kanuni temsilcili tüzel kişilerde azil ve istifa sonrasında yeni kanuni temsilcinin seçimine kadar geçecek süre için borçlar hukuku hükümleri kapsamında görev süresi sona eren kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, yerine başka biri atanıncaya kadar, uygun bir süre boyunca devam etmesi gerektiğine yönelik görüşler de bulunmaktadır[309].

Vergi kanunlarında bu konuda açık bir düzenleme olmamasından dolayı şirket türlerine göre, yönetim ve temsil hükümleri devreye girecektir[310]. Daha önce de vurgulandığı üzere anonim şirketlerde temsil ve yönetim yetkisi -devredilmediği takdirde- yönetim kurulunda olacağından;[311] kanuni temsilcinin azil ve istifası halinde, yeni temsil yetkisinin devri gerçekleşene kadar, yetkinin devredilmemiş sayılması, yani yetkinin yönetim kurulunun kendisine olması ve idare tarafından da vergilendirme işlemine muhatap olarak yönetim kurulunun alınması mümkün görünmektedir.

Limited şirketlerde, yönetim kurulu olmadığından ve normal şartlarda şirket yönetim ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir ya da birden fazla ortak ile tüm ortaklara

---

[307] Sicilin tek başına belirleyici olması halinde, sonraki kanuni temsilci bu yetkisini kötüye de kullanabilir. Örneğin, göreve geldiğinden itibaren tescil ve ilan yetkisi kendisinden olduğundan bu yetkiyi kullanmayarak sicilde eski kanuni temsilciyi sorumlu olarak bırakabilir.

[308] Barlass, **Op. Cit.**, p:115-116.

[309] **Ibid.**, p:120. Ancak bu öneri, çekişmeli azil ve istifa hallerinde kötü niyetli sonuçlar doğurabilme potansiyeline sahiptir.

[310] Kanuni temsilcilere, ortaklara ve tasfiye memurlarına dönemsellik bakımından müteselsil sorumluluk yükleyen veya ayrılsalar dahi ayrılmadan önceki dönemi ilgilendiren sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler ayrıca çalışmada açıklandığından; burada, sadece böyle bir düzenlemenin sınırına dahil edilemeyecek durumlar ele alınmıştır.

[311] TTK, m.365-367.

veya üçüncü şahıslara verilebileceğinden, bu kişilerin idareye karşı muhatap alınma durumu söz konusudur. Tek başına üçüncü şahsın kanuni temsilci olamayacağını ifade eden *"En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir"*[312] hükmüne bağlı olarak ise azil ve istifaya konu olan kişinin üçüncü şahıs olması halinde, en azından bir ortağın geride kanuni temsilci olarak kalacağı görülmektedir[313].

Tüzel kişiliği oluşturan ortaklardan birinin tek kanuni temsilci olduğu durumda ise kanuni temsilcilik bakımından azil ve istifaya konu olsa da, ortaklığı bundan bağımsız olarak devam edeceği için, fiili olarak yetki kısıtını ileri sürerek sorumluluktan kaçması mümkün olmayacaktır. Zira, VUK dışında kalan alacaklar bakımından AATUHK'nın 35'inci maddesi lafzından limited şirket ortaklarının, kanuni temsilcilerle öncelik-sonralık sırasına dahi tabi olmadan vergi idaresince muhatap alınacakları anlaşılmaktadır. VUK'ta süreç boşluğuna yönelik hüküm olmaması neticesinde kimsenin sorumlu olmaması değil; sorumlunun tespitinin tüzel kişinin hukuki niteliğinden, fiili durumlardan ve şirket sözleşmelerinden[314] hareketle belirlenmesi uygun olacaktır.

Ayrıca, böyle bir istifanın ve azil işleminin, sadece idareye karşı sorumlunun bulunmasını engellemek amacıyla yapılması halinde ise VUK'un özel sözleşmelere yönelik hükümleri[315] ve özün önceliği ilkesi[316] uygulanacağından, şirket içindeki yetki sözleşmeleri ve bunların kötü amaçla sonlandırılması da idare tarafından muhatabın kimliğine etki etmeyecektir.

---

[312] TTK, m.623.

[313] Danıştay, limited şirketlerde herhangi bir devir yapılmadıkça; müdürlerin, yani kanuni temsilcilerin, şirket ortağı olmalarından hareketle; müdürün çeşitli nedenlerle görevinin sona ermesi sonrası devir yapılmamış kabul edilerek ortakların müdür sıfatıyla sorumlu olacakları yönünde karar vermiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2019/1738, K.:2020/1262, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021.

[314] TTK, m.623/1: *"Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir."*

[315] VUK, m.8/3: *"Vergi kanunleriyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."*

[316] VUK, m.3/B: *"İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."*

Görüldüğü üzere süre yönünden sınırın çizilmesi, tescil ve ilandan ziyade, temel olarak VUK'un 10'uncu madde hükümlerinde belirtilen koşulların sağlanıp sağlanamadığına da bağlıdır. Kısaca, azil ve istifa ile tescil ve ilan süresi arasındaki ödevlerin kimin tarafından yerine getirileceği hususu; genel bir kuraldan ziyade, önceki temsilcinin kusurunun olup olmamasına göre hüküm ifade edecektir.

Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO-Abgabenordnung)[317] bu konuya yönelik olarak kişinin, kanuni temsilci ödevleri çerçevesinde, kendi adına veya üçüncü bir kişi adına tasarruf yetkisine sahip olması halinde; bu yetkiyi kanuni ve fiili olarak kullanabildiği ölçüde ve bu yetkiye sahip olduğu süre dahilinde sorumlu kabul edildiği belirtilmektedir[318].

Dönemsellik bakımından kanuni temsilcinin bu sıfatı devam ederken yerine getirmesi gereken ödevlerden, ayrıldıktan sonra mutlak olarak tek başına sorumlu tutulması da incelenmesi gereken bir başka konudur. Bildirim ödevini yerine getirmeyen bir kanuni temsilcinin ayrılmasından sonra yerine geçen kanuni temsilci tarafından yerine getirilme imkanı olan bu ödev ile kendi döneminde sahte fatura kullanan veya defterleri yok eden kanuni temsilcinin sorumluluğu bir tutulmamalıdır. Bu kapsamda, durumunun 'gerçek mahiyetine' göre işlem yapılması en iyi yol olarak kabul edilmektedir. Barlass'a göre, sonraki kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesi mümkün bir ödevden, önceki ve sonraki kanuni temsilci birlikte sorumlu olurken; sonradan telafi edilemeyecek eksik bir ödevin varlığı halinde, önceki kanuni temsilci tek başına sorumlu olmalıdır. Görüldüğü gibi buradaki belirleyici unsur ödevin karakteridir[319].

---

[317] Alman Vergi Usul Kanunu (AO-Abgabenordnung), Yürürlük Tarihi: 01//01/1977. Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*The Fiscal Code of Germany*" http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 17/02/2020.

[318] AO, §35 *"Pflichten des Verfügungsberechtigten"*.

[319] Ancak, önceki kanuni temsilcinin doğrudan sorumlu tutulmasına yönelik eleştiriler de literatürde mevcuttur. Örneğin, yeni kanuni temsilci, eski kanuni temsilci dönemine ait ödevlerin yapılamadığının, ama bu ödevlerin onun döneminin ilgilendirmeyen ödevler olduğunun bilincinde olarak, tüzel kişiliğin ödeme gücü olmasına rağmen bu ödevlerden sorumlu tutulmayacağını bilerek söz konusu ödevleri yok sayması halinde, tamamen eski kanuni temsilciye tek başına sorumluluğu yüklemenin ne kadar hakkaniyetli olacağı tartışmalıdır qv: Barlass, **Op. Cit.**, p:122, 130 ve 132.

Kendi dönemine ait tüm maddi ve şekli ödevleri yerine getiren kanuni temsilci bu sıfatını kaybettikten sonra ileriki bir takvim yılında kendi dönemine ait bir inceleme ya da ek tarhiyat yapılması halinde kanundaki koşulların sağlanması kapsamında elbette ki sorumlu kabul edilecektir.

Ayrıca, dönemsel olarak başlangıç ve bitişi çeşitli uyuşmazlıklara konu olan durumlardan biri de yapılandırmadan yaralanan tüzel kişilerin, kanuni temsilcilerine hangi dönemler itibariyle başvurulacağı konusudur. Örneğin, yapılandırmadan yararlanılan dönem ile taksitlerin ödenmediği dönemde kanuni temsilcilerin farklı kişiler olması halinde, kimin sorumluluk hükümlerine tabi tutulacağı tartışmalıdır. Nitekim, ilk kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmesi halinde, sonraki kanuni temsilcinin dönemine yansımayacak bir borca ait sorumluluk ile sonraki kanuni temsilcinin kendi dönemine sirayet eden taksiti ödememesi dolayısıyla doğacak ayrı bir sorumluluk söz konusudur. Bu konuda içtihat birliği olmamakla birlikte, son yıllarda verilen kararlar, yapılandırma sonrası yeni bir hukuki durumun ortaya çıkması nedeniyle yapılandırma dönemindeki ortak ve kanuni temsilcilere başvurulamayacağı yönündedir[320].

Tüm bu senaryoları daha da çeşitlendirmek mümkündür. Kanunların her şeyi tek tek sayması söz konusu olmasa da, kamu hukukunda hakimin boşluk doldurmasına yönelik getirilmiş yasak itibariyle, en azından bazı olası karmaşık durumlarda uygulama birliği için gereken açıklığın kanun koyucunun iradesiyle sağlanması gerekmektedir.

Kanuni temsilci değişikliği konusunda kanun lafzı çeşitli eleştirilere neden olsa da, tasfiyeye girilmesi halinde temsilci sıfatının başlangıç ve bitişi tartışmalara yol açmayacak şekilde açıktır. Öyle ki, tasfiyeden önceki dönemlere ait kanuni temsilcinin sorumluluğunun devam edeceği[321] ve herhangi bir uyuşmazlığın çıkması halinde ise

[320] Bu konudaki çelişik kararlar ve karşıt görüşler için qv: Abidin İldeş, "6183 sayılı Kanundan Kaynaklı Güncel Uyuşmazlıklar" Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, Mesleki Uyum Semineri Notları, 28/04/2020, PDF/p:13, (Çevrimiçi) https://rayp.adalet.gov.tr/resimler/25/dosya/6183sayilikanun11-09-20203-56-pm.pdf, 07/09/2020.

[321] VUK, m.10/4: *"Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."*

tasfiye başlangıcından hareketle, kanuni temsilcinin ve tasfiye memurunun sorumluluğunun kesin bir biçimde ayrılmasında, tasfiye döneminin başlangıç tarihinin esas alınacağı VUK'un 10'uncu maddesinde belirtilmiştir.

IV- Tasfiye Sürecinin Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna Etkisi

Tasfiye süreci, kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin bir sınır çizmesi bakımından önem arz eden bir konudur. Gerek VUK'un 10'uncu maddesinde gerekse AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından tasfiye sürecinin hukuki niteliği belirlenmiştir. Tasfiye sürecinde kanuni temsilcilerin ve tasfiye memurlarının sorumluluğunun incelenmesinden önce tasfiyenin hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekmektedir.

A- Tasfiyenin Hukuki Niteliği ve Tasfiye Süreci

Tasfiye, bir şirketin fesih ya da infisahı sonrası, şirket borçları ile alacaklarının tespit edilerek; borçların ödendiği, alacakların tahsil edildiği ve geri kalan tutarların kanun hükümlerine göre tasfiye memuru tarafından paylaştırıldığı işlemler bütünü olarak tanımlanmaktadır[322]. Amaçlarını gerçekleştiremeyecek duruma gelen ya da iradi olarak varlıklarını sona erdirme kararı alan kurumların tasfiyesi gerekmektedir[323]. Şu halde tasfiye en yalın haliyle, kurumların hukuki varlıklarının sona ermesidir[324].

Ancak, bu sona erme mutlak bir eş anlamlılıktan ziyade, muhtemel bir sonuç olarak değerlendirilmektedir. Nitekim, tasfiye sürecinin şirketin tamamen sona ermesi veya tasfiyeden dönülerek tekrar faaliyete geçilmesi olmak üzere iki şekilde neticelenmesi mümkündür. Ancak, ilk durum asıl kural iken, ikinci durum ise bir istisna olarak kabul edilmektedir[325].

---

[322] **Türk Hukuk Lûgatı**, p:324.

[323] Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:344.

[324] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, p:157.

[325] Emrullah Kervankıran, **Anonim Şirketlerin Tasfiyesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, p:56.

Tasfiye sürecinin başlaması doğrudan sona erme anlamına gelmediğinden tüzel kişiliğin fiil ehliyetinin varlığı, TMK kapsamında tasfiye amacı ile sınırlı olmak koşuluyla devam etmektedir[326]. Bunun nedeni, sona erme sürecindeki birtakım zorunlu faaliyetlerin yapılabilmesini sağlamaktır[327].

Tasfiye hükümleri ticaret şirketleri bakımından genel olarak TTK'da yer almakla birlikte, vergi hukuku boyutuyla KVK'da da geniş bir biçimde düzenlenmiştir. Tasfiye sürecinde, olağan faaliyet dönemine ilişkin pek çok kavram isim değiştirmektedir. KVK'nın *"Tasfiye"* kenar başlıklı 17'inci maddesine göre, tasfiye süreci kurumların vergilendirilmesinde normal dönemden farklı olarak, 'hesap dönemi' yerine, 'tasfiye dönemi' şeklinde adlandırılmaktadır. Bu dönem, kurumların tasfiyeye girdiğine dair genel kurul karının tescili ile başlamakta ve tasfiyenin tescil edildiği tarihte de sona ermektedir. Süreç boyunca her bir takvim yılı ayrı ve bağımsız bir tasfiye dönemi olarak kabul edilir[328]. Örneğin, 20 Mayıs 2020 tarihinde sicile kayıt ile başlayan tasfiye dönemi 31 Aralık 2020'de biterken, 1 Ocak 2021'de ise yeni bir tasfiye dönemi başlayacaktır. Tasfiyenin bittiği tarih olan 15 Mart 2021 ise, 1 Ocak 2021'de başlayan son tasfiye döneminin de bitişi olacaktır

Tasfiyeden vazgeçilmesi de mümkündür. Eğer tasfiyeye başlayan bir kurum bu kararından vazgeçerse, tasfiye hükümlerinin uygulanmasına son verilir. Farklı dönemlere sirayet eden tasfiye süreci için vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur ve tasfiye beyannamesi[329] olarak verilen beyannameler normal beyannameler yerine kabul edilir. Ayrıca, geçici vergiye ilişkin

---

[326] TMK, m.52: *"Sona eren tüzel kişinin kişiliği, ehliyeti tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tasfiye sırasında da devam eder."*

[327] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:322.

[328] Bu şekilde birde fazla yıla yayılan tasfiyelere ait tarh zamanaşımı süresi, 17/1-ç'ye göre, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlamaktadır. Ayrıca, 17/1-b'ye göre, eğer birden fazla takvim yılına yayılmamışsa dahi, başlangıç ve bitiş tarihi arasında geçen süre yine tasfiye dönemi olarak kabul edilmektedir.

[329] Tasfiye beyannamesi aynı maddenin 2 ve 3'üncü fıkralarında belirtilmiştir: *"Tasfiye beyannameleri: Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14 üncü maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilânço ve gelir tablosu ile tasfiye bilânçosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir."*

yükümlülükler, vazgeçme tarihini kapsayan geçici vergilendirme döneminden itibaren başlar[330].

Bu dönem kâr ile kapanabileceği gibi zarar ile de kapanabilir bu noktada sorumluluk bakımından iki farklı sonuç ortaya çıkmaktadır:

- Zarar doğmuş ise son tasfiye döneminden öncekilerine doğru düzeltme yapılır ve düzeltilen dönemlere ilişkin ödenen fazla vergiler mükellefe iade edilir[331].
- Kâr doğmuş ise tasfiye dönemi sonundaki servet değeri,[332] tasfiye dönemi başındaki servet değerini aşmış demektir. Aradaki bu olumlu fark, vergi matrahını gösterir[333]. Bu kârın nasıl hesaplanacağı KVK'nın mezkûr maddesinde iki aşamalı olarak anlatılmıştır: Öncelikle, tasfiye devam ederken ortaklara ya da sahiplere yapılan avans ve benzeri ödemeler tasfiye sonu servet değerine eklenir. İkinci olarak, ortaklar ya da sahiplerce halihazırdaki sermayeye eklenen ilave ödemeler ile tasfiye devam ederken elde edilen ve vergi istisnası olarak kabul edilmiş tutarlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine eklenilmek suretiyle tasfiye kârı hesaplanır.

Şu halde tasfiye, sona eren tüzel kişiliğin tüm hukuki varlığının ve ekonomik faaliyetlerinin sona erdirilmesidir ve temel olarak özel hukukta varlıkların satılmasını, alacakların tahsilini, borçların ödenmesini; vergi hukukunda ise bazı ödev ve sorumlulukları içermektedir. Bu kapsamda, tasfiyeye ait hükümler tasfiyeye girecek tüzel kişinin niteliğine bağlı olarak bazı farklılıklar göstermektedir.

---

330 KVK, 17/1-d.

331 KVK, 17/1-c.

332 Olağan faaliyet sürecinde bulunan işletmeler için kullanılan öz sermaye kavramının tasfiye sürecindeki işletmelerde karşılığını oluşturan ve tasfiyenin doğasına uygun olarak statik bir karaktere sahip olan 'servet değeri' kavramı aynı maddenin 5'inci fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre: *"Servet değeri: Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilânçosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilânçosunda görülen servet değeridir."*

333 KVK, 17/4 et seq.

Tüzel kişilerin tasfiyesinin İİK hükümlerine göre yapılması halinde temsil yetkisi iflas idaresinde iken,[334] TTK hükümlerine göre yapılması halinde, bu yetki tasfiye memurlarında olmaktadır[335]. Bu yüzden tasfiye memurlarının niteliği ve sorumluluğu, tasfiyenin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için önem arz etmektedir.

Tasfiye memuru, tüzel kişiliğin faaliyet döneminde başlamış olup henüz tamamlanmamış olan işlemleri tamamlamakla, şirketin borçlarını ifa etmek ve taahhütlerini yerine getirmekle ve alacaklarını tahsil etmekle sorumlu ve yetkili kişidir. Bu işlemleri yaparken yargı yoluna başvuru hakları olduğu gibi, varlıkları paraya çevirme yetkileri de bulunmaktadır[336]. Ayrıca, tüzel kişiyi -*tasfiye amacı ile sınırlı olmak koşuluyla*- temsil etme yetkisini haizdir[337].

Bu kişilerin kimler olabileceği TTK'da açıklanmıştır[338]. Örneğin, kollektif ve komandit şirketler için tasfiye memurları, tasfiye süresince şirket ortaklarının oybirliği

---

[334] İflas halinde tasfiye, iflas idaresi tarafından yürütülmektedir (Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:148; Sarılı **Türk Vergi Hukuku**, p:117). Ancak, iflas idaresi mükellefin temsilcisi olmadığından; sorumluluğu da çalışmanın kapsamı dışındadır. Öyle ki, iflas idaresi müflisin veya alacaklıların temsilcisi olmayıp, iflas masasının kanuni temsilcisidir ve tasfiyeyi yapmaktan sorumludur (İİK, m.226). Konkordato halinde ise türlerine göre (adi/iflas için) değişiklik göstermekle birlikte, konkordato komiserinin -mahkemece yönetim yetkisi verilmediği sürece- kanuni temsilci olmamasından dolayı var olan kanuni temsilcinin konkordato sürecinde de aynı sıfatı haiz olduğu kabul edilmektedir qv: Özel, Burçkin, **Op. Cit.**, p:19. Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:24/11/2020, E.:2020/6756, K.:2020/6925: *"…iflasın açılmasıyla dava takip yetkisi (ve taraf sıfatı), artık müflise değil, iflas idaresine ait olup, adi tasfiyede İİK'nın 226-229 maddeleri gereği iflas masasını temsil yetkisi iflas idare memurlarına, şayet basit tasfiye (İİK. Md.218) usulü benimsenmişse de bu temsil yetkisi İflas Müdürlüğüne (İflas Dairesine) ait olması nedeniyle…"* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 01/03/2021:

[335] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:114.

[336] TTK, m.291/1.

[337] Oğuzman et. al., **Op. Cit.**, p:324.

[338] Sadece TTK'da değil, birçok kanunda farklı sıfatlar için paralel sorumluluk halleri bulunmaktadır. Ancak, çalışmanın kapsamı dışında kalanlar ayrıntılı olarak incelenmeyecektir. Örneğin, bu sorumluluk türünün benzerini kanuni temsil kapsamında TMK'nın 592'nci maddesinde de görülmektedir. Buna göre, tereke mümessili olarak da anılan terekenin tasfiye memurları, sulh hakimi tarafından görevlendirilmiş ve terekeden karşılanmak üzere uygun bir ücret ödenmesi öngörülmüş kimselerdir. Mezkûr kanunun devam maddesinde "*Görev, temsil ve sorumluluk*" başlığı altında kanun koyucu tarafından terekenin paylaştırılmasında söz konusu memurun, kanuni temsilden doğan sorumlulukları sıralanmış ve sulh hakimi ile yöneticinin işlemleri konusunda vesayete ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca, tereke mümessilinin terekeyi oluşturan varlıkları idare etmek için yetkili olduğu düşünüldüğünde; malların temsil edilememesi dolayısıyla ancak miras ortaklığının 'kanuni temsilcisi' sayılması gerektiği yönünde görüşler de literatürde mevcuttur qv: Esat Şener, **Miras Hukuku**, Birinci

ile verdikleri kararlar doğrultusunda hareket eden kişilerdir[339]. Şirket sözleşmesiyle ya da sonradan ortakların oybirliği ile seçilen bu kişiler, iflas haricindeki sona erme hallerinde tasfiyeyi yürütmekle görevlidirler[340]. Seçilecek bu kişilerin ortaklar arasından olma zorunluluğu olmadığı gibi, üçüncü şahıslar da tasfiye memuru olarak seçilebilir[341]. Tasfiye memurlarının kanuni temsilciler ile bağlantısı da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Zira, şirket sözleşmesinde veya ortakların kararında herhangi bir tasfiye memuru seçilmemişse, tüm ortaklar ya da bu ortakların kanuni temsilcileri TTK'nın 273'üncü maddesine göre tasfiye memuru sayılmaktadır[342]. Bu kişiler, tasfiyeye giren tüzel kişiliği mahkemelerde ve dış işlemlerde temsil etmekle yükümlüdürler[343].

Anonim ve limited şirketlerde ise TTK'nın 536'ncı maddesine göre pay sahiplerinden veya üçüncü şahıslardan seçilebilen[344] tasfiye memuru, esas sözleşme veya genel kurul kararıyla atanabilmektedir[345]. Üçüncü şahısların atanmasının mümkün olması bakımından herhangi bir sınırlama getirilmemiş; ancak, aynı maddenin son fıkrası ile birden fazla tasfiye memuru olması durumunda,[346] en az bir

Kitap, Olgaç Matbaacılık, Ankara, 1977, p:697 *[Çalışmanın devamında 'Şener, Miras Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[339] TTK, m.268/1.

[340] Kollektif şirketler için getirilen tasfiye hükümlerinin komandit şirketlerde de geçerli olduğu TTK'nın 328'inci maddesinde -önceki hükümlere yapılan kanuni atıf kapsamında- belirtilmiştir.

[341] TTK, m.272-273.

[342] Farklı olarak, ortaklardan birinin talebi üzerine tasfiye memurunu ticaret mahkemesi de atayabilir. Bu atama, ortaklar arasından yapılabileceği gibi üçüncü şahıslardan da yapılabilir (TTK, m.273).

[343] TTK, m.280/1.

[344] Şirketin mahkeme kararı ile feshedildiği hallerde ise tasfiye memuru mahkemece atanır. Ayrıntılı bilgi için qv: Ersin Nazalı, **Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**, 5.Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2018, p:46.

[345] Anonim şirketlere ilişkin tasfiye hükümlerinin limited şirketlerde de geçerli olduğu TTK'nın 643'üncü maddesinde -önceki hükümlere yapılan kanuni atıf kapsamında- belirtilmiştir. Esasında TTK birçok hükümde anonim şirket hükümlerine atıf yapmıştır. Bu kapsamda, ayrık haller saklı kalmak üzere, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde (TTK, m.565/2) ve limited şirketlerde (TTK, m.643) anonim şirkete ilişkin düzenlemeler geçerlidir.

[346] Tasfiye memurlarının birden fazlası olması durumunda bu kişiler birbirlerine veya üçüncü şahıslara temsil yetkisi verebilmektedirler (TTK, m.539).

tasfiye memurunun Türk vatandaşı olması ve yerleşim yerinin de Türkiye'de olması gibi başka bir sınır getirilmiştir[347].

Konuya birinci bölümde ele alınan sorumluluk hukuku kapsamında yaklaşılacak olursa; tasfiye memurları için öngörülen sorumluluğun TTK'nın 553'üncü maddesinde *"...yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde..."* vurgusuyla, kusur sorumluluğu olduğu açıktır.

Tasfiye memuru, tüzel kişiliğe ait olan işler için idarece muhatap alınan kişi olduğundan; vergi borçları bakımından da tasfiye memurlarının sorumluluğu söz konusudur[348]. TTK'nın bu hükümlerine paralel olarak KVK'da vergi borçları için tasfiye memurlarının sorumluğuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

KVK'nın 17'inci maddesinde, tasfiye beyannamelerini verme sorumluluğu tasfiye memurlarına yüklenmiştir. Ayrıca, tahakkuk eden ve beyannamelere göre hesaplanan vergiler için kanunda belirtilen kurallara göre[349] bir karşılık ayırmadan herhangi bir alacaklıya ödeme yapamayacakları gibi, kurum ortaklarına paylaştırma da yapamayacaklardır. Bir ödeme ya da paylaştırma yapmaları durumunda ise vergi aslı ve zamları[350] ile birlikte cezalarından da şahsen ve mükellef kurum ile birlikte müteselsilen sorumlu sayılmışlardır.

Maddenin devamında; dağıtım, devir, iade, satış veya tasfiye sonrası kalan tutarın paylaştırılması gibi hallerle kendisine iktisadi kıymet aktarılan ortaklara, tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucunda tarh edilen vergi aslı ve zamları için

---

[347] Aksi halde, *"Şirketi temsile yetkili tasfiye memurlarından hiçbiri Türk vatandaşı değilse ve hiçbirinin Türkiye'de yerleşim yeri bulunmuyorsa, mahkeme pay sahiplerinden veya alacaklılardan birinin veya Gümrük ve Ticaret Bakanlığının istemiyle, söz konusu şarta uygun birini tasfiye memuru olarak atar"* (TTK, m.537/3).

[348] Erg Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988, p:74 *[Çalışmanın devamında 'Erginay, Vergi Hukuku' olarak anılacaktır].*

[349] İİK'nın 206 ve 207'inci maddelerinde belirtilen hükümlere göre paylaştırma ve ödeme yapılması hükmedilmiştir.

[350] Kanunda yer alan *"... bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından…*" ifadesi, diğer bağlı alacaklar (örneğin, gecikme faizi) için ortaya çıkacak sorumluluğun tartışılmasını gerektirmektedir. Nitekim, genel bir kanun olan VUK'un 10'uncu maddesine eklenen tasfiye hükümleri sayesinde tüm fer'iler için sorumluluğun varlığı mümkün olmakla birlikte, farklı kanunlara dağılmış bu durum basitlik ilkesini zedelemektedir.

başvurulabileceği, ortaklardan alınan tutarlar için ise ayrıca tasfiye memurlarına başvurulamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, tasfiye memurlarının bu şekilde ödedikleri vergi asıllarından dolayı ortaklara ve yetmezse alacaklarını tahsil eden alacaklılara rücu haklarının olduğu da aynı maddenin devamında hüküm altına alınmıştır.

Şekli ödevleri sadece beyanname vermekten ibaret olmayan tasfiye memurlarının, ayrıca tasfiye işlemlerinin incelenmesini de kanunda yazılı kurallar dahilinde talep etmeleri gerekmektedir[351]. Bu incelemeler bitinceye kadar tasfiye memurlarının sorumlulukları da aynı hükümler çerçevesinde devam etmektedir[352].

KVK'nın mezkûr maddesinde 2009 yılında 5904 sayılı Kanun ile yapılan bir ekleme kapsamında tasfiye memurları hakkında, sayılan işlemler dahilinde kanuni temsilcilerle birlikte müteselsil sorumluluk; limited şirket ortakları hakkında ise bazı özellikli durumlar öngörülmüştür[353]. Daha sonra bu hüküm, 2018 yılında 7103 sayılı Kanunun 74'üncü maddesiyle ilga edilmiştir. Ancak, aynı hüküm 7103 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle bir bakıma KVK'dan alınıp, VUK'un 10'uncu maddesine eklenmiştir. Böylece, söz konusu sorumluluk kalkmamış; aksine, aynı içerikle birlikte özel bir kanundan alınıp genel kanuna aktarılmıştır. Sonuçta ise daha önce sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olan tasfiye memurlarının ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunun -tüm mükellefler için geçerli olacak şekilde- kapsamı genişletilmiştir.

---

[351] KVK, m.17/8: *"…Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir…"*

[352] KVK ödevleri bakımından birleşmelerde, infisah eden şirket için birleşme de, tasfiye hükmünde olduğundan; bahsedilen tüm tasfiye memuru sorumluluğuna ait kurallar, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olarak yerine getirilmektedir (KVK, m.18).

[353] 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 27277 Sayılı ve 03/07/2009 Tarihli Resmi Gazete, m.6: " *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin sekizinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut dokuzuncu fıkra onuncu fıkra olarak teselsül ettirilmiştir. '(9) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.'* "

Ancak, yapılan bu genişletme; vergi tekniği bakımından eleştirilmesi gereken bir durum yaratmıştır. Nitekim, KVK'nın tasfiye hükümlerine göre sistematize edilmiş bu kural, farklı bir sistematiğe sahip VUK'a herhangi bir entegrasyon önlemi almadan, üstelik de farklı hukuki niteliğe sahip bir sorumluluk kurumuna dahilmiş gibi *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* başlığına eklenmiştir. Kanun lafzı itibariyle yarattığı uyumsuzluk bir yana, VUK'ta yer almayan ve esasen AATUHK'daki sorumluluk hükümlerine dayanan limited şirketlerinin ortaklarına yönelik sorumluluk da VUK'a dahil edilmiştir. Zira, tasfiye öncesi döneme -yani normal döneme- ilişkin herhangi bir limited şirket ortaklarına sorumluluk yüklemeyen bir kanuna *"Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar"* hükmü eklenmiştir. VUK'un hiçbir hükmünde yer almayan 'amme alacağı' ifadesi de bu hükmün VUK lafzına uygun olmadığının bir diğer göstergesi ve gelecekte doğacak çeşitli uyuşmazlıkların habercisidir.

Bu hızlı yer değiştirme süreci aynı maddenin altında farklı hukuki niteliği olan kurumları bir araya getirmiş ve uyumu bozarak karmaşaya sebep olmuştur. Her ne kadar çalışmanın devamında 'gibi sorumlu olma' hali kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğunun kanuni temsilci sorumluluğu ile ilişkisi açıklanacak olsa da; böylesi bir değişime konu edilecek hükmün kanunlaşma sürecinde, ya gerekli VUK'a entegrasyonu sağlayıcı hükümlerle lafzın geliştirilmesi, ya da en azından terim birliği sağlamak koşuluyla ayrı bir madde olarak kanunda yer alması gerekmektedir.

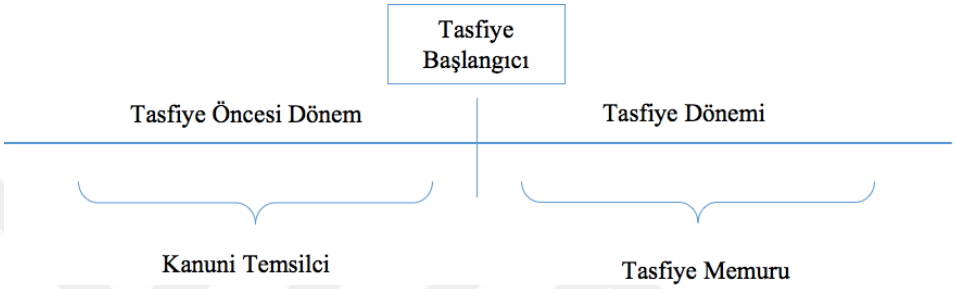
Vergi hukukunun, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin genel kısmına taşınan bu sorumluluk halinin ayrıca incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

B- Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Vergi Sorumluluğu Bakımından Tasfiye Sürecinin Özellikli Durumları

VUK'un *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* kenar başlıklı 10'uncu maddesinde, tasfiye sürecine giren ya da tasfiye edilmiş olan tüzel kişiler için kanuni temsilcilerin sorumluluğunun sona ermeyeceği belirtilmiştir. Mezkûr maddeye 2018 yılında 7103

sayılı Kanunla[354] ilave edilen ek fıkrada, kanuni temsilciler için teselsül hükümleri öngörülmüştür. Buna göre, tüzel kişiliği tasfiyesi sonrası ticaret sicilinden silinen mükelleflere ait her türlü vergi ve ceza tarhiyatı, müteselsil sorumluluk çerçevesinde aşağıdaki kişiler adına yapılmaktadır:

- Tasfiye öncesi dönemler için, kanuni temsilcilerden herhangi biri adına;
- Tasfiye dönemi için, tasfiye memurlarından herhangi biri adına.



VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında tasfiye memurlarının sorumluluğu, kanuni temsilcinin sınırsız sorumluluğunun aksine, tasfiye sonucunda dağıtacakları tutarlarla[355] sınırlandırılmıştır. Ayrıca, kanun lafzında yer almasa da tasfiye memurlarının sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, tıpkı kanuni temsilcilerin sorumluluğunda olan, tüzel kişiden tahsil edilememe şartının gerçekleşmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır[356]. Tasfiye sürecindeki tüzel kişilerin fiil ehliyetlerinin tasfiye işlemleri ile sınırlı olması nedeniyle bu mümkün iken; VUK'un 5'inci fıkranın ilk cümlesinde yer alan *"Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan…"* ifadesinden anlaşılacağı üzere tasfiyesi tamamlanmış tüzel kişiler için öngörülen sorumluluk kapsamında, önce tüzel kişiliğe başvurma şartının gerçekleşmesi hukuken mümkün değildir. Nitekim, ticaret sicilinden silinen bir tüzel kişiliğin, herhangi bir idari işleme taraf olmasının mümkün olmayacağı Danıştay'ın

[354] 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30373 (Mükerrer 2) Sayılı ve 21/03/2018 Tarihli Resmi Gazete, m.9.

[355] Dağıtılacak tutar, TTK'nın 299 ve 300'üncü maddelerine göre, tasfiye memurlarının, alacaklara ya da ortakların gelecek bir dönemde doğma ihtimali olan hak ve alacaklarına yeter tutarı ayırmak koşuluyla, mevcuttaki parayı "geçici olarak" ortaklar arasında dağıtması veya 'son dağıtma' olarak da anılan şirketin net varlığını, şirket sözleşmesi ya da kararlarına göre dağıtılmasıdır.

[356] Özel, Burçkin, **Op. Cit.**, p:15; Muzaffer Deniz, **Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:102.

bir içtihadında da açıkça ifade edilmiştir[357]. Ayrıca, sicilden silinen tüzel kişilik için alacağın kesinleşmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle ortak ve kanuni temsilcilere de başvurulamayacağı yönünde de Danıştay içtihadı bulunmaktadır[358].

Tasfiye, tanımı gereği genel olarak tüzel kişilere özgü ve kanunda belirtilen kurallara bağlı bir sona ermeyi kapsadığından; mezkûr maddenin son fıkrasında, bu kurallar dışında kalan tüzel kişilerin ya da tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermeleri halinde de teselsül hükümleri öngörülmüştür. Aksi halde, tasfiye için öngörülen müteselsil sorumluluğa ait kuralların tasfiye dışındaki sona erme hallerinde uygulanması mümkün olmayacaktır. Buna göre, varlığı sona eren mükelleflere ait her türlü vergi ve ceza tarhiyatı, müteselsil sorumluluk çerçevesinde aşağıdaki kişiler adına yapılmaktadır:

- Tüzel kişiliği olanlar için, kanuni temsilcilerinden herhangi biri adına;
- Tüzel kişiliği olmayan teşekküller için, idarecilerinden veya varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına;
- Adi ortaklıklar için, ortaklarından biri adına veya varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına.

Esasında 7103 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile eklenen ve yukarıda incelenen tasfiye sürecindeki sorumluluk hükümleri, aynı kanunun 74'üncü maddesi kapsamında KVK'nın 17'nci maddesinden kaldırılan sorumluluk hükümlerini aynen içermektedir. Daha önce de vurgulandığı üzere bu değişim, sorumluluğa ait bir ödevin kalkması değil; sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olan sorumluluk hükümlerinin tüm vergi mükelleflerini kapsayacak şekilde genişletilmesidir.

---

[357] Danıştay 3. Daire, Karar Tarihi:25/01/2021, E.:2020/3276, K.:2021/234: *"Bir şirketin borçlu kılınabilmesi ancak tüzel kişilik kazandığı tarih ile bu kişiliğin sona erdiği tarih arasındaki zaman diliminde olanaklıdır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmesiyle sona ermektedir. Ticaret sicilinden kaydı silinen ve hukuksal varlığı sona eren bir kurumun bu tarihten sonra haklara sahip olması, borçlu kılınması, temsili, yargı yerlerinden hukuksal koruma istemesi mümkün değildir."* (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 20/04/2021. Tasfiye sona erdikten sonra tüzel kişilik kalktığından, tasfiye kapandıktan sonra ek tasfiye işlemlerinin zorunlu olduğu ortaya çıktığında dahi bu ancak yeniden sicile tescil ile mümkün kılınmıştır (TTK, m.547).

[358] Danıştay 7. Daire, Karar Tarihi:09/04/2015, E.:2013/2272, K.:2015/1931, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/Arama, 11/04/2021.

AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde yer alan paralel bir düzenleme ile tasfiye halinde bulunan tüzel kişilerde, tasfiyesi bitmiş dahi olsa kanuni temsilcilerin sorumluluklarının, tasfiye öncesi dönem için ortadan kalkmayacağı hüküm altına alınmıştır. Tüm kamu alacaklarını kapsaması bakımından önemli olan AATUHK'nın tasfiye memurlarının sorumluluğu hakkındaki düzenlemeleri, 32 ve 33'üncü maddelerde de yer almaktadır. Buna göre, kamu alacaklarına ait maddi ve şekli ödevler bakımından, tüzel kişiliği haiz olanların tasfiyesinde, tasfiye memurlarının; tüzel kişiliği haiz olmayanlarda ise tasfiyeyi yürütenlerin sorumlu olduğu belirtilmiştir. Ayrıca, yabancı kurumların Türkiye'de bulunan şubeleri, ajansları ve temsilcilikleri için de sorumlular, tasfiyeyi yürütenlerdir. Görüldüğü üzere, tasfiye memurları esasen tüzel kişilerin tasfiye sürecindeki kanuni temsilcileri 'gibi'dir[359].

AATUHK'nın tasfiye halinde sorumluluğu açıkladığı 33'üncü maddesinde tasfiye memurlarının, kamu alacaklarına ait tutar için ödeme yapmadan ya da karşılık ayırmadan önce tasfiye sonucu elde edilen tutarı dağıtmaları ya da tasarrufuna yönelik bir işlem yapmaları yasaklanmıştır. Buna uymayan kişiler, tahakkuk eden ve edecek olan kamu alacaklarından *-dağıtım yapılanlara rücu hakkı saklı kalmak üzere-* tasarrufta bulundukları parasal tutarı geçmeyecek şekilde,[360] şahsen ve müteselsilen sorumlu sayılmışlardır. Ayrıca, aynı maddede tasfiye memurlarının, başlayan tasfiyeden itibaren üç gün içinde tahsil dairelerine tasfiyeyi bildirme ödevine de yer verilmiştir[361].

---

[359] Literatürde tasfiye memurlarının kanuni temsilci oldukları yönünde görüşler bulunmaktadır: Tüzel kişi faaliyetlerini yöneten ve temsil eden kişiler bir üst kavram olarak 'kanuni temsilci' şeklinde anılmaktadır. Yönetim kurulu üyeleri, murahhas üyeler, müdürler ve tasfiye sırasında da tasfiye memurları geniş anlamda kanuni temsilci olarak kabul edilebilir (Silahşör, **Op. Cit.**, p:68). Tasfiye memurlarını, tasfiye sürecinde kanuni temsilci sıfatını haiz kişiler olarak kabul eden görüşler de bulunmaktadır (Özel, Burçkin, **Op. Cit.**, p:15). Ancak, tasfiye öncesi dönemdeki kanuni temsilcilerden farklı bir sorumluluk sınırına tabidirler. Esasında tasfiye memurlarının sorumluluğunun kanuni temsilci sorumluluğuna ait hükümlere ek fıkra olarak getirilmesi de bu durumu göstermekte olsa da burada doğrudan 'kanuni temsilci' olmalarından ziyade; kanuni temsilci 'gibi sorumlu' tutuldukları kabul edilmesi gerekmektedir.

[360] Tasfiye memurlarının VUK kapsamındaki sorumluluklarında vurgulandığı üzere -kanuni temsilcilerin sınırsız sorumluluğunun aksine- AATUHK'da da sorumluluğun, dağıtılan tutarlarla sınırlanması öngörülmüştür.

[361] Esasında, VUK'ta tasfiye memurlarına getirilen vergisel ödevler sadece 10'uncu maddeyle sınırlı değildir. Örneğin, VUK'un 162'nci maddesinde de şekli ödevler kapsamında tasfiye sürecine girildiğinde vergi ilişkisinin ortadan kalkmayacağı hüküm altına alınmış ve tasfiye memurlarına, tasfiye ve iflas kararları ile tasfiyenin ve iflasın kapandığını vergi dairelerine bildirim zorunluluğu gibi birtakım

V- Kanuni Temsilci Özelinde Çeşitli Sorumluluk Hallerinin Vergi Cezaları Kapsamında Değerlendirilmesi

Başta kanuni temsilciler olmak üzere, vergi sorumluları ve çeşitli vergisel sorumluluğu olan kişiler, sadece vergi asılları için değil; aynı zamanda, vergi cezaları için de farklı sorumluluk hükümlerine tabi tutulmuşlardır. Bu farklılık temel olarak, vergi cezalarının idari ve adli nitelikli hibrit yapısından; ayrıca, gerçek ve tüzel kişilerin ceza hukuku bakımından ayrı hükümlere tabi olmasından kaynaklanmaktadır.

A- Sorumluluk Bakımından Vergi Cezalarının Hibrit Yapısı

Vergi ceza hukukunda sorumluğa ilişkin kurallar, esas olarak VUK'un *"Ceza Hükümleri"* başlıklı dördüncü kitabında ve TCK ile KK'nın da ilgili maddelerinde yer almaktadır[362]. TCK'nın 5'nci maddesinde, VUK'ta yer almayan genel nitelikli kurallar için TCK'ya başvurulabileceği belirtilmiştir[363]. Nitekim, VUK'taki atıflar doğrultusunda idari süreç, adli yargının görevi kapsamına giren durumlardan ayrılmaktadır[364]. Bu yüzden vergi ceza hukukunda sorumluluk, genel ceza hukuku ile de ilişkilidir.

Vergi ceza hukuku bakımından hukuka aykırılıklar, idari veya mali nitelikli hukuka aykırılıklar (kabahatler) ile adli nitelikli hukuka aykırılıklar (suçlar) olmak üzere ikili bir ayrım çerçevesinde sınıflandırılabilir[365]. Bu aykırılıklarda esas ayrım

şekli ödevler yüklenmiştir. Dolayısıyla bu hükümden anlaşılacağı üzere, vergi borcunun ödenmesinden sorumlu olanlar tasfiye memurlarıdır (iflas halinde ise iflas idaresidir). Buradaki kanun lafzında, mükellefiyetin vergi ile ilgili işlemlerin sonuna kadar sürdüğü belirtildiği için asıl mükellefin de burada sorumlu olduğu unutulmamalıdır. Bu yüzden GVK için -ölüm hali hariç olmak üzere- tasfiye memurlarıyla ilgili kısımda vergi borcuna ilişkin bir intikal durumu ortaya çıkmamaktadır (Erginay, **Vergi Hukuku**, p:77).

[362] Vergi ceza hukuku bakımından TCK ve KK'nın rolü çalışmanın ilk bölümünde incelendiğinden bu kısımda sadece sorumluluk özelinde değerlendirmeler yapılacaktır.

[363] TCK, m.5: *"Bu Kanunun genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanır."*

[364] Saban, **Vergi Hukuku**, p:405.

[365] Oktar, **Vergi Hukuku**, p:429. Ayrıca, vergi hukukunda suç ve kabahat ayrımı şu ölçütlere göre yapılabilir: Suçlar, toplum düzenin ağır ihlal eder ve kanunla düzenlenir; karar mercii adli yargıdır; hürriyet bağlayıcı ceza ve/veya adli para cezası yaptırımları vardır; yargısal işlem kapsamında değerlendirilir; usulleri 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre belirlenir; 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun'a göre infazı gerçekleştirilir; adli sicile kaydedilir; öncelikle kamu düzeninin korunması amaçlanır; manevi unsuru kast ya da taksir olabilir; sorumluları

noktası, cezanın gerekçesidir. Cezaya sebep olan fiil, devletin mali menfaatine zarar veriyor[366] ise burada devlet, hem alacaklı sıfatıyla hem de kuralı koyan sıfatıyla vergi alacağını tahsil amacına yönelir. İdari mahiyet arz eden yaptırımlar uyguladığı durumlarda idare hukuku kuralları geçerli olurken, alacağı tahsil amacının arka plana düştüğü ve devletin kuralı koyan sıfatıyla cezai mahiyet arz eden yaptırımlar uyguladığı durumlarda ceza hukuku kuralları geçerli olacaktır[367]. İşte bu farklı yapı, sorumluluk kurumunda hibrit uygulamaları da beraberinde getirmiştir. Vergi cezalarında kabahatler ve suçlar bakımından özellikle tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için uygulanacak kurallar da bu ayrım temelinde farklılaşmaktadır.

Vergi kanunlarına aykırı davrananlar ve kanunda suç ya da kabahat sayılan filleri işleyenler, kanunda belirtilen çeşitli cezalardan[368] sorumlu olurlar. Cezalardan sorumlu olanların tek bir kurala bağlı olmaksızın, hukuki kişiliklerine göre farklı düzenlemelere tabi tutulması, açıklanması gereken sorumluluk sınırlarını beraberinde getirmiştir. Suç ve kabahat ayrımından hareketle, gerek TCK'da gerekse KK'da belirtilen sorumluluk halleri, vergi hukukunun kendine özgü düzenlemeleriyle bir bütün olarak ele alınmalıdır.

---

gerçek kişilerdir; yaptırımları hürriyeti bağlayıcı cezadan adli para cezasına dönüştürülebilir. Kabahatler ise, toplum düzenin hafif ihlal eder; kanunla ve idarenin genel düzenleyici işlemleriyle düzenlenir; karar mercii idari makamlardır; idari para cezası ve diğer idari yaptırımları vardır; idari işlem kapsamında değerlendirilir; usulleri KK ve VUK başta olmak üzere çeşitli özel kanunlara göre belirlenir; AATUHK'ya göre infazı gerçekleştirilir; adli sicile kaydedilmez; öncelikle idari işleyiş düzeninin korunması amaçlanır; manevi unsuru kast ya da taksir olabilir; sorumluları gerçek ve tüzel kişilerdir; yaptırımları başka bir yaptırıma dönüştürülemez (Hasan Hüseyin Bayraklı, **Vergi Ceza Hukuku**, 4.Baskı, Afyonkarahisar, Kişisel Yayın, 2018, p:158). Görüldüğü üzere kabahatlerde, idare, hem vergilendirme ilişkisinde taraflardan biri olurken; hem de yargıç gibi görev yapmaktadır qv: Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:214; Turgut Candan, **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:63 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Kabahatler ve Suçlar' olarak anılacaktır].*

[366] Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre, bu menfaat zararı, devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik suçlar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu bakımdan ihlal edilen menfaat 'hazine yararı' ve dolayısıyla 'kamu yararı' ile özdeşleştirilmiştir (Öncel et. al., **Op. Cit.**, p:213).

[367] Sahir Erman, "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Sayı:5, 1959, p:212.

[368] Vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları kabahat niteliğinde idari cezalarken; kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali, memurun mükellefin özel işlerini yapması cezaları ise nitelikleri itibariyle adli boyuta da sahip cezalardır (m.331). VUK'ta ceza bölümünde yer almadığı halde literatürde vergi suçu sayılan diğer iki hal; haysiyet ve şerefe tecavüz suçu (VUK, m.5) ile ekim ve sayım beyanlarını denetlememe suçudur (VUK, m.243-246). Ayrıca, VUK dışında, başta AATUHK olmak üzere çeşitli kanunlarda da vergi suçları sayılmıştır. Ayrıntılı bilgi için qv: Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:446, 449 ve 451.

Mükellef ya da sorumlu tarafından vergileme sürecine yönelik herhangi bir aşamada ortaya çıkan sorunlar, cezalandırılabilir olma bakımından ilgilinin tespitinde önemli rol oynamaktadır[369]. Vergi ceza hukukunda amaç, verginin tahsili olduğundan, bu vergiyi ödeyecek olanın asıl mükellef ya da sorumlu olup olmadığına bakılmamaktadır[370]. Zira, vergi cezaları, genel ceza hukukundaki ceza kavramından farklı olarak cezalandırma ve tazmin olgularını bir arada bulundurmaktadır. Buradaki tazmin, bir fiil dolayısıyla devletin maddi zararına sebep olunmasından ileri geldiğinden;[371] mükellef ya da sorumlu olmaksızın, vergi ceza ehliyetini[372] haiz olunması mümkündür.

Vergi ceza ehliyeti, vergi ehliyeti ve ceza ehliyetinden bazı yönlerden ayrılmaktadır. Örneğin, kanun tarafından kısıtlanmış biri vergi ehliyetini haizken, vergi ceza ehliyetini haiz değildir. Nasıl ki vergi ehliyetinin özel hukuk ehliyetlerinden farklı olarak kendine özgü bir niteliği varsa, vergi ceza ehliyetinin de genel ceza hukukundaki ceza ehliyetine göre farklılaşmış bir niteliği vardır. Bu kapsamda vergi ceza ehliyeti; kişinin, vergilendirme ilişkisinin tarafı olmasından bağımsız olarak, vergi kanunlarına aykırı davranışlardan sorumlu tutulabilmesi anlamına gelmektedir[373].

---

[369] Bazı kaynaklarda cezalandırılabilir kişi "fail" olarak anılmaktadır (qv: Çomaklı, **Op. Cit.**, Passim). Ayrıca, KK'nın çeşitli hükümlerinde de fail kavramı kullanılmıştır. Her ne kadar adli ve idari suçlar bakımından "fail" kavramı kullanılabilir olsa da; çalışmanın ilk bölümünde terim birliği sağlamak için tercih edilen "fail" kullanımına karşın; bu kısımda, maliye literatüründe hakim olan "mükellef ve vergi sorumlusu" kullanımı -VUK lafzına da uygun olması bakımından- tercih edilmiştir.

[370] Erman, **Op. Cit.**, p:211.

[371] Kocahanoğlu, **Op. Cit.**, p:128.

[372] Çalışmanın ilk bölümünde de bahsedildiği üzere, *"Vergi ceza ehliyeti"* kullanımına, M. Kâmil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019, p:82; Öner, **Op. Cit.**, p:155 gibi çeşitli kaynaklarda yer verilmiştir. Her ne kadar VUK'un *"Vergi ehliyeti"* başlıklı 9'uncu maddesindeki gibi, kanunda doğrudan "ehliyet" olarak ifade edilmese de, ceza hükümleri bakımından bir yeterlilik halini içerdiğinden "vergi ceza ehliyeti" kullanımı, "vergi ehliyeti" ile arasındaki farkların daha iyi anlaşılabileceği düşüncesiyle bu çalışmada da tercih edilmiştir.

[373] Örneğin, mağazadan fiş almaksızın alışveriş yapan bir kişi VUK'un 353'üncü maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezasına -mükellef olmadığı halde- muhatap tutulmaktadır. Tersi olarak bir küçük, vergi ehliyetine sahipken VUK'un 332'nci maddesi kapsamında vergi ceza ehliyetine sahip değildir (Çomaklı, **Op. Cit.**, p:144 ve 154). Suçlar söz konusu olduğunda sadece vergi ehliyeti yeterli değildir. Ceza hukukunu ilgilendiren boyutu nedeniyle fiili gerçekleştiren kişinin cezai ehliyeti de önemlidir (ceza ehliyeti çalışmanın ilk bölümünde açıklanmıştır). Örneğin, kaçakçılık fiilleri arasında yer alan bir

Görüldüğü gibi, ceza hukukunda kişinin cezalandırılabilmesi için sorumlu olması gerektiği kuralı, vergi ceza hukukunda da bulunmaktadır. Ancak bu, vergi sorumluluğu anlamında bir sorumluluk değildir. Kişiler, mükellef ya da vergi sorumlusu olmasalar da, suçtan sorumlu olabilmektedir. Bu kapsamda, idari cezalar bakımından 'ceza sorumlusu'; adli cezalar bakımından da 'suçu işleyen', 'ihlal eden', 'aykırı harekette bulunan' şeklinde nitelemeler kullanılmaktadır. Öyle ki, ceza hukukundaki fail sıfatı ile vergi ceza hukukundaki ceza sorumlusu sıfatı her zaman aynı kişilerde birleşmeyebilir. Nitekim, cezaların şahsiliği ilkesinden farklı bir uygulama olarak, vergi ceza hukukunda vergi cezasına muhatap olan kişi, o cezayı doğuran fiili işleyen kişi olmayabilir. Bu durum, Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olarak ifade edilen bir yaklaşımın uygulanabilirliği bakımından incelenmiştir[374]. Kararda, özel usulsüzlük cezası kesilen kişinin[375] fiili işleyen kişi değil, VUK'un 353'üncü maddesi uyarınca fiili işleyen kişinin kullandığı aracın sicilde kayıtlı sahibi olmasına istinaden; kesilen cezanın ve ilgili hükmün Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olduğu iddiasıyla İstanbul 5'inci Vergi Mahkemesince yapılan başvuru; VUK'un yoklama hükümleri kapsamında uyarılara uymayan bir aracın vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğinin tespitinin ve kimin sorumlu olduğunun belirlenmesinin mümkün olmaması; durmayan bir aracın eldeki tek verisinin plakası olması; bu nedenle de fiili işleyenin tespitine imkan bulunmaması ve ayrıca araç sahibinin fiili işleyene rücu hakkının da bulunması gerekçesiyle reddedilmiştir[376].

---

fiili işleyen kişinin ortaya çıkan vergi kaybında kastının olmaması dolayısıyla (suçun manevi unsuru oluşmayacağından) suç meydana gelmeyecektir (Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Op. Cit.**, p:81).

[374] Çomaklı, **Op. Cit.**, p:112 ve 145.

[375] VUK'un 353/3'üncü maddesi uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin uyarısına rağmen durmayan kişinin değil, durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

[376] Ayrıca, karar, Anayasa'nın 38'inci maddesi kapsamında da incelene barındırmaktadır: *"...ceza sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilerek, herkesin kendi eyleminden sorumlu tutulacağı, başkalarının suç oluşturan eylemlerinden dolayı cezalandırılamayacağı kabul edilmiştir. İdarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamayacağına ilişkin onbirinci fıkra ile idarenin, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına olanak tanınmamış ise de, para cezası vermesi engellenmemiştir"* ifadesiyle kesilen cezanın idari ceza olma niteliği göz önünde bulundurularak; işlemin, cezaların şahsiliği ilkesini zedelemediği vurgulanmıştır qv: Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:06/01/2005, E:2001/487, K:2005/2 (karar, 25979 Sayılı ve 27/10/2005 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

B- Vergisel Sorumluluklar ve Vergi Cezaları İlişkisi

Vergi sorumluları veya geniş anlamda çeşitli vergisel sorumluluğu olan kişiler, vergi cezaları bakımından da birtakım kurallara tabi tutulmuşlardır. İkinci bölümde her sorumluluk türünün vergi ve bağlı alacaklar kapsamında tabi olduğu hükümler kendi başlığı altında incelenmiş olmakla birlikte; VUK'un tümünü kapsayan genel kurallar itibariyle[377] dördüncü kitabında yer verdiği ceza hükümlerinin ayrıca ele alınması gerekmektedir. Bunlar, ölüm halinde vergi cezalarından sorumluluk ve damga vergisi uygulamalarında cezalardan sorumluluk ile kanuni temsilcileri de ilgilendiren boyutuyla, küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu şeklinde sıralanabilir.

VUK'un 372'inci maddesi kapsamında, ölüm halinde vergi cezaları düşeceği için, mirası reddetmemiş mirasçıların payları oranında sorumlu olacakları tutarlara vergi cezaları dahil değildir. Burada da ceza hukukundaki 'cezaların şahsiliği' ilkesi geçerli olduğundan; ölüm, vergi alacağını kaldıran haller içinde sayılmazken, vergi cezasını kaldıran haller içinde sayılmıştır[378].

Vergi cezalarının caydırıcı olma amacı, ölen kişi için ortadan kalkacağından; cezalar ve cezaların fer'ilerinin[379] mirasçılara geçmemesi olası bir sonuçtur. Ayrıca, kişi hayattayken uzlaşmaya gidilmesi ya da tutarın kesinleşmemesi gibi haller cezaların düşmesi bakımından herhangi bir etki yaratmamaktadır. Ancak, bu durum kişi hayattayken ödenen cezaların iadesi anlamına da gelmemektedir. Kural, sadece ölüm gerçekleşmeden önce ödenmemiş olan tutarlara yöneliktir[380].

Mirasçının sorumlu olmadığı vergi cezası, sadece murise ait olanları kapsamaktadır. Yoksa mirasın intikal eden bölümüne ait şekli ve maddi ödevlerin

---

[377] VUK, nitelik olarak idari usul kanunu olmakla birlikte; ceza hükümleri bakımından ise özel bir ceza kanunu ya da kabahatler kanunu gibi maddi kanun niteliğine de sahiptir qv: Turgut Candan, "Kusur İlkesinin Vergi Yaptırımları Sistemindeki Anlamı", 07/04/2013, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2013/04/07/92/, 25/05/2021 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Kusur İlkesi' olarak anılacaktır].*

[378] qv: Oktar, **Vergi Hukuku**, p:147 ve 466.

[379] Vergi alacağının fer'ileri mirasçılara geçerken, cezaların fer'ileri geçmemektedir.

[380] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:257.

yerine getirilmemesi halinde bu intikal kapsamındaki ödevler bakımından ortaya çıkacak vergi cezalarına, mirasçı tarafından sebep olunduğu için söz konusu bu cezalarda sorumlu, elbette cezanın muhatabı olarak mirasçının kendisi olacaktır[381]. Nitekim mirasçıların, sorumluluklarına ilişkin şekli ve maddi ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle tarhiyata muhatap tutulmaları halinde; bu ceza, 'sorumlu sıfatına' değil; doğrudan mirasçının 'kendi adına' kesilen bir ceza olmaktadır.

Miras bırakanın, gerçek kişi olarak vergi cezaları silinse de; çeşitli sıfatlarına bağlı olarak ortaya çıkan cezalar için bu durum geçerli olmayacağı -yani limited şirket ortağı, kanuni temsilcisi ya da tasfiye memuru sıfatları dolayısıyla kesilen cezaların düşmeyeceği- yönündeki görüşlere karşın;[382] mezkûr 372'nci maddenin kanuni temsilci ya da tasfiye memuru ayrımı yapmaksızın, herkesi kapsadığı ve bu yüzden de tüzel kişilerin temsilcilerinin sorumluluğundaki cezaların düşeceğine yönünde de görüşler bulunmaktadır[383].

Damga vergisinde cezalar bakımından sorumluluk ise VUK'un 334'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu sorumluluk, teselsül hükümlerinin cezalar bakımından da geçerli olabileceğinin bir göstergesi olarak önem arz etmektedir. Nitekim, damga vergisi ve resmine yönelik uygulamalarda nispi veya maktu ayırt edilmeksizin, kesilecek cezalarda birden fazla sorumlu bulunması halinde, -diğerine müracaat hakkı saklı kalmak kaydıyla- bu sorumlu kişiler müteselsil sorumluluk hükümlerine tabi tutulmuşlardır.

Esasında ceza hukuku bakımından genel kural, cezaların şahsiliği ilkesinden hareketle müteselsil sorumluluğun mümkün olmamasıdır. Ancak, vergi ceza hukukunda asıl olan müşterek sorumluluk olsa da, kesin olarak yasaklanmadığından, damga vergisinde olduğu gibi, müteselsil sorumluluğun da geçerli olduğu haller bulunmaktadır[384]. Fakat, kanuni temsilciler ve mükellef arasında müteselsil sorumluluk

[381] Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:112.

[382] Memduh Aslan, "Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı: 3-4, 2011, p:130.

[383] Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:258.

[384] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Op. Cit.**, p:88-89. Damga vergisi dışında, emlak vergisinde elbirliği mülkiyet; tasfiye halinde vergi ve cezalarda gerekli koşulların oluşması halinde tasfiye memurları için

geçerli olmadığından; idare, sadece kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde bu temsilcilere gidebilmektedir. Kanuni temsilciler arasında, -örneğin, tüzel kişilerde birden fazla yönetim kurulu üyesi veya müdürün kanuni temsilci olarak seçilmesi- müteselsil sorumluluk mümkündür[385]. Yani idare, kanuni temsilcilerin birine veya hepsine başvurabilir.

C- Kanuni Temsilcinin Vergi Cezalarından Sorumluluğu

Vergi ehliyeti ve vergi ceza ehliyetinin birbirini etkilemeyen kavramlar olduğundan daha önce bahsedilmişti. Beş yaşında bir küçük, medeni hukuk ehliyetlerinden bağımsız olarak vergi ehliyetini haiz olsa da, kanunen küçük sayılmasından dolayı vergi ceza ehliyetini haiz olmayacaktır. Ancak bu durum, çocuğa ait bir vergi için, cezanın ehliyetsizlik nedeniyle kesilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Zira, kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde çocuğa ait olan vergi borcuna istinaden kesilen cezada, fiilin yapısı gereği[386] muhatap kanuni temsilci olacaktır.

Vergisel kabahatlerde kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından KK'nın "*Organ veya temsilcinin davranışlarından sorumluluk"* kenar başlıklı 8'inci maddesi ve *"Sorumluluk"* kenar başlıklı 11'inci maddesi önem arz etmektedir. Buna göre; tüzel kişilerde, organ ya da temsilci sıfatını haiz olan veya bu sıfatı bulunmasa dahi tüzel kişinin faaliyetlerinde görev üstlenenlerin, bu görevleri ile sınırlı olmak kaydıyla işledikleri kabahatler için tüzel kişiliğin kendisi sorumlu tutulabileceği gibi kabahati işleyen temsilci de sorumlu tutulabilecektir. Sadece tüzel kişiler için değil, aynı zamanda gerçek kişiler için de aynı durumun söz konusu olduğu mezkûr madde hükmünde belirtilmiştir.

Örneğin, (A) gerçek kişisinin iş yerinde çalışan (B) kişisinin işiyle bağlantılı olarak işlediği kabahatten dolayı iş sahibi (A) gerçek kişisine idari yaptırım

şahsen ve müteselsilen sorumluluk; beyanname imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensuplarının sorumluluğu bu duruma örnek gösterilebilir (Bayraklı, **Op. Cit.**, p:167).

[385] Silahşör, **Op. Cit.,** p:71.

[386] Vergi cezasını gerektiren fiil, ancak küçüğün kanuni temsilcisi tarafından işlenebileceğinden, fiilden sorumlu olmayan küçük, cezadan da sorumlu olmayacaktır (Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:65).

uygulanabilecektir. Üstelik genel olarak kabahat sorumluluğu için organ, temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağının hukuken geçerli bir işlem olması da şart değildir. Nitekim, kanunda bu durum *"organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır"* ifadesiyle açıkça belirtilmiştir[387]. O halde fiili işleyen kişiler, hizmet ya da temsil ilişkisinin usule uygun kurulmadığını ileri sürerek sorumluluktan kurtulamayacaklardır[388].

Görülüğü üzere, mükellefler işlerini yardımcı personel vasıtasıyla yürüttüklerinde; bu personellerin bağlı bulundukları işverenin -mükellefin-, talimatları doğrultusunda hukuki işlem gerçekleştirdikleri kabul edildiğinden, işlenen suçlardan asıl mükellef sorumlu olmaktadır. Ancak, olağan durumun aksine işverenin talimatlarına uymayan bir personelin kendi çıkarı için hukuka aykırı bir fiil işlemesi halinde ise sorumlu elbette -cezaların şahsiliği ilkesi gereği- personel olacaktır. Örneğin, mali işler personeli (şirket muhasebecisi) (A) kişisi, işvereni (B) kişisinin bilgisi veya talimatı olmaksızın sahte fatura düzenlerse, sorumluluk (A) kişisinde olacaktır[389]. Görüldüğü üzere burada belirleyici olan, işverenin -mükellefin- hukuka aykırı fiilde üstlendiği roldür. Yargıtay bir kararında kişisel çıkar sağlamak veya kanuni temsilciyi ve tüzel kişiyi zora sokmak için sahte faturayı deftere kaydeden çalışanın fiilinin sonuçlarına bizzat katlanması gerektiğini belirtmiştir[390].

Tüm bu açıklamalar kapsamında cezalarda asıl olan, fiili işleyen kişinin sorumlu olması iken; vergi kabahatleri bakımından bazı hallerde fiili işleyen geri plana

---

[387] KK, m.8.

[388] Bayraklı, **Op. Cit.**, p:165.

[389] İşveren (B), bu suçtan haberdar ise iştirak hükümleri ayrıca devreye girecektir (Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:376). Ancak, TCK'nın 278'inci maddesinde işlenmekte olan suçun yetkili makamlara bildirilme zorunluluğu getirilmiş olsa da; çıkarı bulunmaksızın ve işveren baskısıyla hukuka aykırı fiili işleyenler, haksızlığa uğrama endişesi veya ailesel yakınlık gibi çeşitli nedenlerle bu bildirimde bulunmamaları nedeniyle cezalandırılmamaktadır (**Ibid**, p:381). Unutulmamalıdır ki çıkarı bulunmama koşulu vergi ceza hukuku bakımından tek başına bir cezasızlık sebebi değildir. Öyle ki, VUK'un 360'ıncı maddesinde, kaçakçılık suçlarına ilişkin iştirakçinin menfaatinin bulunmaması halinde hiç ceza uygulanmayacağı değil, TCK iştirak hükümlerine göre verilecek cezanın yarısının uygulanacağı öngörülmüştür.

[390] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:27/09/2001, E.:2001/5007, K.:2001/8710 *[Candan, **Kabahatler ve Suçlar,** p:105 (181'inci dipnot)'dan alınmıştır].*

düşmekte, muhatap ya fiili işleyen yerine ya da fiili işleyen ile birlikte sorumlu tutulabilmektedir[391].

Ayrıca, genel ceza hukukunda isnat kabiliyetinin önemine karşın vergi ceza hukukunda bu konuda iki istisna söz konusudur; biri küçük ve kısıtlıların isnat kabiliyetlerinin varlığının hiçbir şekilde kabul edilmeyerek onların vergi cezalarına muhatap tutulmaması, diğeri ise tüzel kişilerin cezalardan birinci derece sorumlu tutulmasıdır[392].

1- Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcileri Bakımından Sorumluluk

KK'nın *"Sorumluluk"* kenar başlıklı 11'inci maddesinde kimlerin idari para cezası yaptırımlarına tabi tutulamayacağı sayılmıştır. Buna göre, kabahat sayılacak fiili işlediği zaman on beş yaşını doldurmayan küçükler ve akıl hastalığı sebebiyle kabahat sayılan fiili işlediği sırada bu fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını idrak edemeyen ya da bu fiile ilişkin davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişilere idari para cezası uygulanamamaktadır.

Bu düzenlemeye paralel olarak küçük[393] ve kısıtlıların ceza muhatabı olamayacakları VUK'un 332'nci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan

[391] Mükellef ve vergi sorumluları bazı hallerde -tahsil amacının ön planda olması nedeniyle- fiili işleyen asıl kişi yerine muhatap tutulabilirler. Özellikle vergi kabahatlerinde karşımıza çıkan bu durum, sadece VUK'tan değil, aynı zamanda çalışmada daha önce incelenen KK'nın 8'inci maddesindeki "…dolayı sorumluluk" hükümlerinden de kaynaklanmaktadır qv: Yusuf Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, p:153-154 *[Çalışmanın devamında 'Karakoç, Vergi Ceza Hukuku' olarak anılacaktır]*.

[392] Erman, **Op. Cit.**, p:213.

[393] TCK ve TMK, küçüğü, on sekiz yaşını doldurmamış kişi olarak; KK ise, on beş yaşını doldurmamış kişi olarak kabul etmektedir. Bu bakımdan on yedi yaşındaki bir kişi, KK açısından kabahat işleyebilen kişi -yani fail- olarak kabul edilmektedir. Ancak, VUK'un ceza hükümlerinde, herhangi bir yaş sınırlaması getirmeksizin, velâyet ve vesayet altında bulunanlara atıf yapıldığından ve küçüklerin, TMK kapsamında on sekiz yaşını doldurana kadar kanuni temsilci ile temsil edilmesinden dolayı, burada on yedi yaşında olup, vergi kabahati işleyen biri için hangi hükmün uygulanacağı tartışmalıdır. Ancak, çalışmada daha önce açıklandığı üzere, özel kanun ve genel kanun ayrımına istinaden VUK'un KK'ya göre kabahatler bakımından özel kanun olduğu göz önüne alındığında, VUK hükümlerinin öncelikli olarak uygulanması gerekmektedir (Bayraklı, **Op. Cit.**, p:160-162).

kanuni temsilciler,[394] vergi cezalarında doğrudan sorumludurlar. Çünkü kesilen ceza küçük ya da kısıtlı adına değil, kanuni temsilcinin bizzat kendi adına kesilmektedir[395]. Netice itibariyle, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, dar anlamda bir sorumludan ziyade, kanuna aykırı davranış sonucu vergi cezasının 'borçlusu'dur[396]. Bu durumda, TMK kapsamında fiil ehliyetini haiz olmayan küçük ve kısıtlılar, VUK kapsamında da vergi ceza ehliyetini haiz değildir[397].

Görüldüğü üzere vergi asılları için kanuni temsilciler, fer'i -ikinci derece- sorumluyken; vergi cezalarında bu sorumluluk, asli -birinci derece- sorumluluk kapsamında değerlendirilmektedir. Bu bakımdan, vergi asıllarında olduğunun aksine, cezalar için kanuni temsilcinin temsil ettiği kişiye rücu hakkı da bulunmamaktadır.

Örneğin, ölüm halinde genel kural vergi cezalarının düşmesidir. Ancak, muris hayattayken, vergisel ödevleri kanuni temsilcisi tarafından yerine getiriliyorsa, yani ölen kişi küçük veya kısıtlı ise, bu kişinin mükellefi olduğu vergi aslında bağlı olarak kesilen cezalar -zaten kanuni temsilcinin kendi adına kesilmiş olacağından- düşmeyecektir. Zira, vergi cezalarına kanuni temsilci sebep olduğundan cezaların şahsiliği ilkesini engelleyen bir durum ortaya çıkmayacaktır. Ancak, ölen kişi kanuni temsilci ise o zaman bu ilke kapsamında yine vergi cezaları düşecektir[398]. Farklı olarak, ölen kişinin adi ortaklığa[399] ait vergi cezalarından müteselsilen sorumlu olması nedeniyle tüm ceza değil, sadece ölen ortağa ait ceza ortadan kalkacaktır. Eğer adi ortaklık değil de, VUK'un 333'üncü maddesi kapsamına giren tüzel kişi ortaklık (AŞ.,

[394] VUK'un 10'uncu maddesinin aksine, bu maddede *"kanuni temsilci"* ifadesi yer almamaktadır. 332'nci madde lafzında, kanuni temsilci sıfatını haiz olan kişiler ayrı ayrı sayılmak suretiyle belirtilmiştir: *"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."*

[395] Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:151.

[396] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:132.

[397] Öner, **Op. Cit.**, p:155.

[398] Emrullah Kirazcı, "Ferdi Bir İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçıların GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri", **Vergi Raporu**, Sayı:53, Haziran-Temmuz 2001, p:19.

[399] Adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığından yönetim ve temsil yetkisi her ortağın kendisindedir. Bu kapsamda işlenen kabahatten de müteselsilen sorumlu tutulurlar (Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, p:65).

LTD. vb.) söz konusu ise ceza, halihazırda tüzel kişiliğe kesileceğinden cezaların düşmesi mümkün olmayacaktır[400].

Tüm bu açıklamalar kapsamında son bir şerh düşülmesi gerekmektedir. Literatürde kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğu olarak anılan bu konu, kanuni temsilcinin 'sorumluluğunu' oluşturan sınırın dışında yer almaktadır. Zira, vergi cezaları söz konusu olduğunda her ne kadar asıl vergi alacağı temsil ettiği küçük veya kısıtlıya ait olsa da; o vergi alacağına bağlı kesilen ceza (örneğin, bir kat vergi ziyaı cezası), temsil edilenin ceza muhatabı olmaması nedeniyle, kanuni temsilcinin sıfatından bağımsız olarak 'şahsına' kesilmektedir. Bu ince ayrım VUK sistematiğinde de kendini göstermektedir. Nitekim, 10'uncu maddenin başlığı *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* iken; 332'nci maddenin başlığı *"Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller"*dir.

2- Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri Bakımından Sorumluluk

Tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu, sorumluluk kurumunun en tartışmalı konularından biridir. Tüzel kişilerin, kendi organlarından bağımsız bir iradesinin olmadığı düşüncesinden hareketle cezai sorumluluklarının da bulunmadığını savunan görüşlere karşın; bağımsız iradeye sahip oldukları ve gerçekte var oldukları düşüncesinden hareketle cezai sorumluluklarının bulunduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır[401]. TCK'da tüzel kişiler fail olarak sayılmasalar da[402] VUK'ta vergi alacağını güvence altına alma amacından hareketle, tüzel kişiler idari nitelikli cezalara muhatap kabul edilmişlerdir[403].

---

[400] Kirazcı, **Loc. Cit.**

[401] Mutluer, Dayanç, **Op. Cit.**, p:200. Varsayım ve gerçeklik teorileri dahilinde incelenen bu görüşler için qv: **Ibid.**, p:83-84. Çalışmada tüzel kişilerin vergi cezalarındaki sorumluluğu, teorilerden bağımsız, günümüzde uygulanan hali ele alınacaktır.

[402] TCK, m.20: *"(2) Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır."* Güvenlik tedbiri, genel anlamıyla bir idari yaptırım değildir. Toplumu zarara uğramaktan ya da tehlikeye düşürmekten koruma amacına yönelik alınan koruma tedbirleridir. TCK'nın 60'ıncı maddesinde, izin iptali ve müsadere olarak sayılmışlardır. İdari yaptırım ise kabahate karşılık uygulanan idari para cezası ya da idari tedbir (örneğin, mülkiyetin kamuya geçirilmesi) şeklinde ortaya çıkar (Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:109).

[403] Mutluer, Dayanç, **Op. Cit.**, p:65. Candan'a göre, fiktif bir varlık olan tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumlu olması anayasal bir ilke olan cezaların şahsiliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Zira,

Suç, hukuka aykırı fiil anlamına gelirken; hukuka aykırı fiil, her zaman suç anlamına gelmemektedir. Vergi cezalarını gerektiren fiiller de hukuka aykırı olmakla birlikte, TCK bakımından her zaman bir suç oluşturmazlar[404]. Bu nedenle tüzel kişilere kesilebilecek vergi cezalarının mahiyetini anlamak için öncelikle bu ayrımı dikkate almak gerekmektedir. Zira, cezaların şahsiliği ilkesinin istisnalarından biri tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için söz konusudur. Örneğin, bir vergi ziyaı cezasının ortaya çıkması halinde, tıpkı vergi aslı ve fer'ilerinde olduğu gibi önce tüzel kişinin kendisine başvurulurken; suç kapsamında hapis cezasını gerektiren bir durumun varlığı halinde fiili işleyen kişiye başvurulmaktadır. TCK'nın *"Ceza sorumluluğunun şahsiliği"* kenar başlıklı 20'inci maddesinde, tüzel kişiler için ceza yaptırımlarının uygulanamayacağı; ancak, suç dolayısıyla kanunda belirtilen güvenlik tedbirlerine muhatap tutulacakları belirtilmiştir. Bu hükümden, ceza ehliyetinin kişi kapsamında sınırlandırılmadığı ve dolayısıyla tüzel kişilere de cezai sorumluluğun yüklenebileceği anlaşılmaktadır[405].

Benzer olarak, TTK'nın 371'inci maddesinde, anonim şirketlerde temsil ve yönetim yetkisini haiz olanlarca işlenecek haksız fiillerden tüzel kişiliğin -rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla- sorumlu tutulacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere sadece vergi hukukunda değil, ticaret hukukunda da tüzel kişilerin birinci derece sorumlu olduğu örnekler mevcuttur[406].

Tüzel kişilerin vergi cezalarından sorumluluğu ise VUK'un 333'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak cezalar, tüzel kişinin kendisi adına kesilmektedir[407]. Mezkûr

---

vergisel kabahatin manevi unsurunun tüzel kişi tarafından gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Turgut Candan, "Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu", 18/06/2015, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/, Çevrimiçi:25/04/2021 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Cezaların Şahsiliği İlkesi' olarak anılacaktır].*

[404] Erman, **Op. Cit.**, p:206.

[405] Çomaklı, **Op. Cit.**, p:143.

[406] Ayrıca, limited şirketler için de TTK'nın 632/5'inci maddesinde paralel bir düzenleme bulunmaktadır. Buna göre, şirketi yöneten ve temsil yetkisi olan kişinin şirkete ilişkin görevlerini yerine getirirken işlediği haksız fiillerden şirketin kendisi sorumlu tutulmuştur.

[407] Batı ve Gafar'a göre, kanuni temsilci tarafından işlenen fiilden dolayı tüzel kişinin sorumlu olmaması, dolayısıyla da vergi cezasının kanuni temsilci adına kesilmesi gerekmektedir. Böylece

maddede, cezalar bakımından da tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için VUK'un 10'uncu maddesi hükmün uygulanacağı; ancak, kaçakçılık fiili ile vergi cezasına sebep olanların bu hükümden yararlanamayacağı -yani cezaların fiili işleyenlere kesileceği- belirtilmiştir.

VUK'un 10'uncu maddesine yapılan bu atıf dolayısıyla kanuni temsilciler, tıpkı vergi aslında olduğu gibi, tüzel kişiliğin kendisinden tahsil edilememe ve kusur sorumluluğu koşullarının sağlanması halinde -rücu hakları saklı kalmak kaydıyla- vergi cezalarından da sorumlu tutulmaktadırlar[408]. Yani cezanın ilk muhatabı tüzel kişinin kendisiyken, koşulların gerçekleşmesi halinde ikinci muhatabı kanuni temsilci olacaktır. O halde vergi asıllarında olduğu gibi cezalarında da fer'i bir sorumluluk söz konusudur ki bu durum, cezaların şahsiliği ilkesinin 'yumuşatılmış görünümü' olarak anılmaktadır[409]. Görüldüğü üzere VUK'ta, vergi cezaları bakımından tüzel kişiler tıpkı gerçek kişiymiş ve fiili kendisi işlemiş gibi sorumlu tutulmaktadır.

Kanuni temsilci sayısının birden fazla olduğu tüzel kişilerde sorumluluğu, kanuni temsilcinin temsil yetkisindeki rolünü dikkate alarak, adli anlamda suç oluşturan fiili bilen ve bu fiile katkısı olan kanuni temsilcilere yükleyen birçok Yargıtay Kararı mevcuttur[410]. Ayrıca, tüzel kişilerde sahte fatura gibi hapis cezasını

333'üncü maddenin cezalarda şahsilik ilkesinden uzaklaşmasının önüne geçilebilecektir. Ayrıntılı bilgi için qv: Murat Batı, Uğur Hakan Gafar, "Vergi Ceza Hukukunda "Ne Bis in Idem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 64, Kasım, 2020, p:28. *"Non Bis in Idem"* olarak da anılan bu kuralın genel olarak vergi cezaları bakımından uygulanması hakkında qv: Candan, **Kabahatler ve Suçlar**, p:60.

[408] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:136. Rücu hakkı bakımından aksi görüş için qv: Karakoç, **Vergi Ceza Hukuku**, p:152. Karakoç'a göre burada sorumluluğun kanuni temsilciye geçebilmesi için daha önce açıklanan VUK 10'uncu madde koşullarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Böylelikle tüzel kişiye kesilen cezadan sorumlu olan kanuni temsilcinin (veya tasfiye memurlarının) sorumluluğu şahsi niteliğe dönüşürken, kendi yönetimlerinde neden oldukları bu cezalar için tüzel kişiye rücu hakları da olmayacaktır.

[409] Şenyüz et. al., **Op. Cit.**, p:99.

[410] Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:03/02/2020, E.:2017/2787, K.:2020/729: *"…Tüzel kişilerde vergi kanunları yönünden sorumluluk 213 sayılı Kanunun 10 ve 333. maddelerinde düzenlenmiş olup, aynı Kanunun 359 ve 360. maddelerinde öngörülen cezaların bu fiili işleyenler hakkında hükmolunacağı belirtildiğinden, tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilci bulunup da suç, eylem ve fikir birliği içinde işlenmemişse sorumluluğun, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak, suçun şeklî sorumlusuna değil, ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye ait olduğu…"* Benzer kararlar için qv: Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:21/01/2020, E.:2019/9078, K.:2020/442; Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar

gerektiren bir fiile sebebiyet verilmesi durumunda suçun failinin herkes olabileceği[411] ve cezalarda şahsilik ilkesi gereği sadece şekli sorumlu olan kanuni temsilcinin değil, fiili bizzat işleyenin de sorumlu tutulacağı VUK'a yapılan atıfla Yargıtay içtihadında da belirtilmiştir[412]. Böyle bir suçun varlığı halinde sorumlular, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri olabileceği gibi 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyetlerini yürüten meslek mensupları da olabilir[413].

Tüzel kişiler ceza hukukunda 'fail' olamasalar da, vergi hukukunda vergi cezalarına muhatap tutulabilmelerinin idare açısından tahsil kolaylaştırıcı bir yönü vardır. Yüksek tutarlara ulaşan cezaların tüzel kişilerden tahsilinin gerçek bir kişiye oranla daha kolay olmasına bağlı olarak hazine alacağı güvence altına alınmış olur. Zira, çok yüksek tutarlara ulaşan bir verginin gerçek kişiden cebri icra yoluyla dahi tahsil edilmesi zaman zaman imkansız hale gelebilmektedir[414].

Tarihi:15/01/2020, E.:2019/4104, K.:2020/193, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 08/09/2020.

[411] Kaçakçılık suçları için kimlerin sorumlu olacağı VUK'un 359'uncu maddesinde tek tek sayılmıştır. Buna göre, bu kişilere kanun hükmü uyarınca hapis cezası verilir. Ayrıca, sadece bu kişiler değil 360'ıncı madde uyarınca bu kişilerle birlikte kaçakçılık suçuna iştirak edenler de cezalandırılır (ancak, iştirak edilen fiilde menfaati bulunmaması gerekçesiyle suç ortağına TCK'nın iştirak hükümleri kapsamında verilecek cezanın yarısı indirilir). Vergi mahremiyetinin ihlali suçunda ceza sorumluluğu ise yine VUK'un 362'nci maddesi uyarınca vergi mahremiyetine uymak zorunda olan kişilerle sınırlandırılmıştır. Yani mahremiyet zorunluluğu olmayan kişilerin mahremiyet kapsamındaki bir sırrı paylaşması bu hüküm kapsamında bir sorumluluk doğurmayacaktır. Üçüncü olarak ise mükellefin özel işlerini yapma suçunun sorumluları da VUK'un 363'üncü maddesi uyarınca, mükelleflerin vergi kanunları kapsamında ilgili hesap, yazı vb. işlemlerini ücretsiz de olsa yapmaları yasaklanan memurlar (m.6:*"Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar…"*) olabilmektedir.

[412] Yargıtay 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:05/02/2020, E.: 2017/31, K.:2020/861: *"…sahte fatura düzenleme suçunda suçun failinin herkes olabileceği, suçta ve cezada şahsilik prensibi gereği esas amacın suçun şeklî sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan failleri cezalandırmak olması nedeniyle bu suça iştirak edilmesinin mümkün olması da dikkate alınarak, sanıkların sahte fatura düzenleme suçuna iştiraki, suçun unsurlarının ve maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek şekilde tespiti bakımından;…"* (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 08/09/2020.

[413] Ancak, meslek mensupları için geçerli olan sorumluluk kusursuz sorumluluk değildir. Suçun faili ya da iştirakçisi olmaları halinde geçerli olan bir sorumluluktur. Ayrıntılı bilgi için qv: S. Ateş Oktar, "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk" **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002, p:128 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Sorumluluk' olarak anılacaktır]*; S. Ateş Oktar, "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları**, Sayı:144, Eylül 2000, p:75-93 *[Çalışmanın devamında 'Oktar, Kaçakçılık Suçları' olarak anılacaktır].*

[414] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **Op. Cit.**, p:84-85.

Ancak, tüzel kişiliğe özgü bu durumun, cezaların şahsiliği ilkesinden sapma olarak değerlendiren görüşler de bulunmaktadır. Öyle ki, vergi cezaları mali amaçtan ziyade, caydırıcılık amacına hizmet eden mali yükümlülüklerdir. Bu kapsamda, cezaların caydırıcılığı gerçek bir iradeye sahip olmayan tüzel kişiler için hükmün amacı ile bağdaşmamaktadır[415].

Görüldüğü üzere, vergi ceza hukuku bakımından tüzel kişiler, kanuni temsilcinin kusuru aranmaksızın bir zarar suçu olan vergi ziyaı cezasına[416] muhatap tutulmaktadırlar. Ancak, kusur aranmaksızın tüzel kişiye kesilen bu cezanın tüzel kişinin malvarlığından alınmaması ya da alınmayacağının anlaşılması durumunda -VUK'un 10'uncu maddesine yapılan atıf nedeniyle- kanuni temsilcinin, ancak kusurlu ise sorumlu tutulması söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle kanuni temsilci kusuru olmadığını ispatlaması halinde sorumluluktan kurtulabilecektir[417].

3- Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Yönetici ve İdarecileri ile Dar Mükelleflerin Temsilcileri Bakımından Sorumluluk

VUK'un ceza hükümlerini içeren dördüncü kitabında, küçükler ve kısıtlılar ile tüzel kişiler için getirilen sorumluluk hükümlerine karşın, tüzel kişiliği olmayan teşekküller ve dar mükellefler için herhangi bir sorumluluk sınırı çizilmemiştir[418]. Bu mükellefler nezdinde vergi cezaları için kıyas yasağı kapsamında VUK bakımından bir değerlendirme yapılması mümkün olmasa da; AATUHK'nın ilk maddesinde

---

[415] Turgut Candan, "Kusur İlkesinin Vergi Yaptırımları Sistemindeki Anlamı", PDF/p:10, 07/04/2013, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2013/04/07/92/, 25/05/2021 *[Çalışmanın devamında 'Candan, Kusur İlkesi' olarak anılacaktır]*. Candan'a göre bu sapmanın diğer -vergi ziyaı cezasına sebep olan fiile katkısı bulunmayan- ortaklara katlanmaları gereken bir yük getirdiğini savunmaktadır. Şöyle ki, tüzel kişiliğin varlığından tahsil edilecek ceza, ortaklara dağıtılacak kâr payında azalmaya neden olacağı için, bu ceza ile herhangi bir ilişkisi bulunmayan ortak/ortaklar da bu mali yüke katlanmak zorunda kalacaklarından, yine şahsilik ilkesinin bir başka açıdan ihlali söz konusu olacaktır (**Ibid,** PDF/p:12).

[416] Sadece vergi ziyaı cezası değil, aynı zamanda usulsüzlük cezaları içinde aynı sorumluluk hükümleri geçerlidir. Çalışmada incelendiği üzere idari nitelikli vergi cezaları ayrımına yer alan tüm cezaları kapsayan bu durum, VUK'ta da cezalar özelinde ayrı ayrı değil, Dördüncü Kitap'ın genel esaslar bölümünde yer almaktadır. Vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları bakımından yapılabilecek ayrım, sorumluluğun niteliğinden değil, uygulanacak yaptırımların farklılaşmasından ileri gelmektedir.

[417] Barlass, **Op. Cit.**, p:107.

[418] Hürriyet bağlayıcı cezalar bakımından 'cezaların şahsiliği ilkesi' gereği herhangi bir hüküm getirilmeksizin uygulanacak sorumluluk hükümleri açıktır. Zira, kimi temsil ettiğinden bağımsız olarak vergi suçunu işleyenler, cezalardan şahsen sorumludurlar.

kanunun konusuna giren alacaklar arasında vergi cezaları da sayıldığı için mükerrer 35'inci maddenin sorumluluk hükümlerinin VUK'ta düzenlenmemiş bir durum için genel kanun niteliği bakımından uygulanabileceği söylenebilir. Ancak, vergi alacakları için söz konusu olan kusur sorumluluğunun, cezalar için kusursuz sorumluluğa dönüşmesi, hakkaniyet ilkesi açısından tartışılması gereken bir konudur.

VUK'un 10'uncu maddesindeki sorumluluk hükümleri, her ne kadar 'vergi ve buna bağlı alacaklar' üzerine kurgulanmış olsa da, literatürde bağlı alacakların içine vergi cezalarını dahil etmeyen görüşler mevcuttur. Ayrıca, VUK'un ilk maddesi de bu duruma açıklık getirici bir anlatıma sahip değildir. Öyle ki, VUK'un kapsamına dahil olan alacaklar arasında sayılan vergilere bağlı alacaklar, sadece *"vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi resim ve zamlar"* ifadesiyle tanımlanmış ve vergi cezalarının akıbeti bağlı alacak olarak sayılmamıştır. Literatürdeki ağırlıklı görüşün vergi cezalarını, bağlı alacak kapsamına dahil etmesi kanun sistematiği ile uyumlu olmamaktadır. Çünkü VUK'un 10'uncu maddesinin sorumluluk için genel kural niteliğinin kabulü halinde; VUK'un 332 ve 333'üncü maddelerinde farklı bir sorumluluk halinin öngörüldüğü bir sistemde, ceza hükümlerinde yer almayan teşekküllere ve dar mükelleflere 10'uncu maddenin kıyasen uygulanması, kanun koyucunun iradesi doğrultusunda oluşturulan sistematiğe aykırı bir değerlendirme olacaktır. Kaldı ki özü itibariyle VUK'un 10'uncu maddesinde, bu kişilerin idarecileri ve temsilcileri, 'kanuni temsilci gibi' kabul edildiğinden aynı ödevlere tabi tutulmuşlardır. Ceza hükümlerinde doğrudan 'kanuni temsilci' dahi olmayan bu kişilere *"Kanuni temsilciler ödevleri"* başlığı taşıyan bir hükümle -kanuni atıf olmadan- cezai sorumluluk yüklenmesi mümkün değildir[419].

Kanunda düzenleme olmaması tüzel kişiliği haiz olmayan teşekküllerin vergi cezaları bakımından sorumsuzluğu anlamına gelmemektedir. Bu teşekkülleri idare

[419] Kanun koyucunun iradesinin VUK'un 10'uncu maddesinin kıyasen uygulanması yönünde olmadığının bir başka göstergesi ise VUK Tasarı Taslağı'nda dördüncü kitabına eklenmiş olan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin cezai sorumluluğuna yönelik getirilmesi öngörülen hükümdür. Ancak, söz konusu taslak resmileşmiş bir metne sahip olmadığı için bu kısımda değil, sorumluluğun geleceği kısmında ele alınacaktır.

edenlerin sebep oldukları cezalardan sorumlu olmaları gerekmektedir[420]. Örneğin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerden biri olan adi ortaklıklarda genel olarak sorumluluk, işlemleri yürüten ortağa aittir. Bu bakımdan, cezai sorumlulukları gerçek kişilerinki gibi olacaktır. Farklı olarak, kurumlar vergisine tabi olmayan; ancak, tüzel kişiliği bulunan kolektif ve adi komandit şirketlerin ise cezai sorumlulukları bulunmaktadır[421]. Özel vergi kanunlarında sayılan mükelleflerden farklı olarak burada kuralı belirleyen, tüzel kişiliğin varlığı ve yokluğudur. Nitekim 333'üncü maddede, mükellefiyet ya da şirket türü ayrılmadan doğrudan tüzel kişilik için sorumluluk hükümlerine yer verilmiştir.

Dar mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerinin vergi cezalarından sorumluluğuna ilişkin olarak da VUK'un dördüncü kitabında bir hüküm bulunmamaktadır. Doktrinde bu duruma ilişkin olarak dar mükellef gerçek kişilerin temsilcilerinin vergi cezalarından sorumlu tutulmalarının mümkün olmadığını savunan görüşler[422] mevcut olmakla birlikte; esasında bu kişilerin kanuni temsilci gibi kabul edilip, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında aynı ödevlere tabi olmaları ve bu kapsamda vergi cezalarından da sorumlu tutulabilmeleri mümkündür. Ancak, ceza hükümlerinde yer almayan dar mükellefler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküller için böyle bir sorumluluk kuralının varlığının tartışılması için aşağıdaki durumların değerlendirilmesi gerekmektedir;

- VUK'un ceza hükümlerinde sayılmamış bir sorumluluğun kıyasen uygulanması genişletici yorum yasağını sınırını aşma şeklinde değerlendirilebilir. Bu bakımdan, dar mükellefler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller için bir ceza hükmünün bulunmaması halinde hangi hükmün kıyasen uygulanacağı da açık değildir. Zira, kanun koyucunun iradesi

[420] Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, p:137 *[Çalışmanın devamında 'Sarılı, Sorumluluk' olarak anılacaktır]*. Ancak, tüzel kişiliği haiz olmayan teşekkülleri idare edenlerin sorumlu tutulabilmesi için, vergi kanunlarına aykırı davranışları dolayısıyla söz konusu teşekkülün malvarlığından alınamayan vergi ve cezaların bulunması şarttır (Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:137). Bu görüşe göre, VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan kuralın vergi cezaları için de uygulanması gerekmektedir.

[421] Mutluer, Dayanç, **Op. Cit.**, p:65-66.

[422] qv: Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:103.

VUK'un 10'uncu maddesinin uygulanması yönünde olsaydı; kanuni boşluk bırakarak değil, tıpkı tüzel kişiler için 333'üncü madde lafzında olduğu gibi kanuni atıf ile iradesini açıklama yoluna giderdi. Bu bakımdan ceza hükümlerinde yer almayanlar için doğrudan 10'uncu madde hükümlerinin uygulanması, cezalar bakımından getirdiği sorumluluk hükümlerinde kanuni kıyas yolunu seçtiği görülen bir iradenin yok sayılması anlamına gelecektir.

- AATUHK'nın, VUK'a göre daha genel kanun kabul edilmesi göz önünde bulundurulduğunda, VUK'ta olmayan bir hüküm için AATUHK'ya başvurulabileceği noktasında ise kıyas yasağı dışında başka bir sorun daha ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar mükerrer 35'inci madde, vergi, fer'i alacak ve ceza ayrımına gitmeksizin tek bir sorumluluk hükmü öngörmüş olsa da; bu maddenin kanuna eklenme gerekçesi -daha önce açıklandığı üzere- VUK kapsamı dışında kalan 'alacaklara' yönelik sorumluluğun sınırını çizmek olduğundan; VUK kapsamı dışında kalan 'mükellef veya sorumlular' için uygulanması, ilgili gerekçedeki iradenin bir kez daha yok sayılması anlamına gelecektir.
- Dar mükellefiyette mükellef temsilcileri için GVK'nın 107'inci maddesinde; vergi aslı, fer'i alacak ve ceza farkı olmaksızın, daimi temsilcilerin tarhiyatın muhatabı olduğu hükmedilse de özel kanunda geçen bu hükmün genel kanuna kıyasen uygulanıp, gelir vergisi dışındaki diğer vergiler için genişletilmesi de mümkün değildir. Ancak, kanunda -varsa- tek tek tarhiyatın muhatabının araştırılması ile çeşitli vergiler özelinde ayrı ayrı muhatabın belirlenmesi söz konusudur. Örneğin, dar mükelleflerde KDV için öncelikle vergi kesintisi yapanlar, bunların bulunmaması halinde ise daimi temsilciler tarhiyatın muhatabı olarak kabul edilmişlerdir[423].

[423] KVKK, m.44/b: *"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzelkişilerle, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunamaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse işlemleri mükellef adına yapanlar, tarhiyata muhatap tutulurlar."*

Bu nedenlerle dar mükellef gerçek kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi cezaları bakımından sorumluluğuna ilişkin olarak; genişletici yorum yasağının sınırının başladığı yerde uygulanamayacak olan yorum yöntemlerinin uyuşmazlıklara sebebiyet vermemesi için, bu boşluğun kanun koyucunun kendisi tarafından doldurulması gerekmektedir[424].

VI- Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu Bakımından Rücu Hakkının Değerlendirilmesi

Rücu, kişinin bir başkasına veya kendisine ait olan borcu alacaklıya ödemesi sonrasında; ödediği bu tutarın tamamını ya da bir kısmını, önceki alacak-borç ilişkisine dahil olmayan üçüncü şahıstan talep etmesidir[425]. Rücu hakkı ise bir kişinin alacaklıya ödediği borcu diğer bir kişiden isteme hakkı olarak tanımlanmaktadır. Bu ilişki, alacaklıdan bağımsız olarak, rücu eden ile rücu edilen kişinin ilişkisini kapsamakta ve sadece teselsül hükümlerinde değil, aynı zamanda haksız fiillerde, kefalette, vekâlette ve ticari senetlerde de söz konusu olabilmektedir[426].

Rücu hakkına ilişkin kuralların temeli, TBK'nın 167'nci maddesi olarak kabul edilmektedir. Öyle ki, kendisine düşenden fazlasını ifa eden kişinin, ödediği fazla kısmı diğer borçlulardan talep etme hakkı bulunmaktadır. Ancak bu talep hakkı, borcun isteneceği kişinin payı ile sınırlı tutulmuştur[427].

---

[424] Çalışmanın devamında incelenecek olan VUK Tasarı Taslağı'nda tüzel kişiliği olmayan teşekküller için bu boşluğun doldurulmasının planlandığı görülmektedir.

[425] Haluk N. Nomer, "Halefiyet ile Rücû Hakkı Arasındaki İlişki, Özellikle Sosyal Sigortalar ile Özel Sigortaların Rücû Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LV, Sayı: 3, 1997, p:248.

[426] **Türk Hukuk Lûgatı**, p:287.

[427] TBK, m.167/2. Ek olarak, rücu ve halefiyet kavramları birbirleriyle karıştırılmamalıdır. Halefiyet hali, mezkûr kanunun 168'inci maddesinde açıklanmıştır ve özel hukukta rücu alacağının güvence altına alınması amacıyla kullanıldığından kuvvetlendirici niteliği olduğu kabul edilmektedir. Halefiyet ve rücu ilişkisi hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Nurcihan Dalcı Özdoğan, **Müteselsil Sorumluluk**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015, p:85 ve 96. Rücu talebi, bir borcun ifasından sonra doğan yeni bir alacak talebidir. Bu kapsamda halefiyetten farklı olarak, ifa sonrasında alacaklıdan borçluya doğrudan geçen bir hak değildir. Halefiyet kelime olarak, bir kimsenin yerine geçmeyi ifade etmektedir ve bu kapsamda hukukta halefiyet, mevcut bir hakkın bir kişiden diğer kişiye intikali iken; rücu ise bir başkasına intikal eden bir hak değil, rücu hakkı olan kişinin şahsında doğan bağımsız bir haktır (Nomer, **Op. Cit.**, p:248 ve 260). Çalışma vergi sorumluluğundaki rücu ilişkisiyle sınırlandırıldığından halefiyet konusu incelenmeyecektir.

Vergi hukukunda, vergi sorumlularına ya da geniş anlamda vergisel sorumluluğu olan kişilere belirli kurallar dahilinde rücu hakkı verilmiştir. Ancak, bu hakka yönelik genel kurallar ve rücu davası, özel hukukun sınırlarına dahil bir konu olduğundan, vergi hukukunda bu hak tanımlanmaksızın olası ihtilaflarda kolaylık sağlaması bakımından hakkın varlığının vurgulanması ile yetinilmiştir. Öyle ki, oldukça açık gibi duran bu durum uyuşmazlık mahkemesine taşınmış ve rücu hakkına ilişkin bir davanın, adli yargı mercilerince görülecek bir dava olduğu yönündeki kararın açıklamasında da bu husus vurgulanmıştır. Kararda, vergi alacağına yönelik bir dava olduğu gerekçesiyle sorumluluk hükümlerinde yer alan rücu hakkının idari yargıda görülmesine yönelik bir karar[428] ile rücu davasının iki eşit taraf arasında bulunan bir ihtilaf olması dolayısıyla vergi mahkemesinin görevine dahil olmadığına yönelik karar[429] çatışmasına ilişkin olarak; Uyuşmazlık Mahkemesi, sorumlular ile mükellefler arasındaki müteselsil sorumluluk ilişkisine bağlı olarak ödemede bulunan kişinin diğerinden talep edebileceği borcun, vergi ile ilgili bir ödeme olsa da, esasında bir alacak ilişkisinden doğduğu ve idareyi ilgilendiren herhangi bir boyutu olmadığı gerekçesiyle rücu hakkının kullanımına dair alacak davasının TBK hükümleri çerçevesinde adli yargıda çözülmesi gerektiğine hükmetmiştir[430].

---

[428] Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:29/12/2003, E.:2003/90, K.:2003/100: *"İSTANBUL 3. SULH HUKUK MAHKEMESİ; ..., taraflar arasındaki ihtilafın vergi alacağına ilişkin bulunduğu gerekçesiyle Mahkemenin görevsizliğine, talep halinde kesinleşmeye müteakip dosyanın Vergi Mahkemesi'ne gönderilmesine karar vermiş; bu karar, temyiz edilmeyerek kesinleşmiştir."* (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

[429] Uyuşmazlık Mahkemesi (mezkûr karar): *"İSTANBUL 5. VERGİ MAHKEMESİ TEK HAKİMLİĞİ; ... ortada, vergi ve cezalara ilişkin tarh ve tahakkuk işlemlerini yapma ve ödeme emri düzenleme yetkisine sahip alacaklı vergi dairesi husumeti ile görülen bir vergi uyuşmazlığı bulunmadığı gibi, ödenmiş bir verginin artık hukuka aykırılığının ihtirazi kayıt müessesi dışında ileri sürülemeyeceği; olayda, taraf kurumlardan birinin ödediği vergi borcu için diğerine rücu ettiği davanın esas itibariyle özel hukuk hükümlerine tabi bir ihtilaf olması nedeniyle çözümünün adli yargıya ait olduğu; adi borç ilişkisinden doğan rücu davasının, kamu hukuku alanına ve dolayısıyla vergi mahkemelerinin görevine girmeyeceği gerekçesiyle…."*

[430] Uyuşmazlık Mahkemesi, (mezkûr karar): *"Anılan Yasa hükümleri ile, verginin alınmasına esas olabilecek bilgileri ve değişiklikleri bildirmekle yükümlü tutulanlar ve diğer sorumlular ile mükellefler arasındaki ilişki müteselsil sorumluluk esasına tabi kılınmış ve sorumlu sıfatıyla ödemede bulunana, mükellefe rücu hakkı tanınmış olup; uyuşmazlık konusu olayda, motorlu taşıtın ilk maliki olan mükellef tarafından adına olan trafik sicil kaydının silinmemiş olması nedeniyle ödemede bulunduğu vergi dolayısıyla aynı taşıtın sonraki maliki diğer mükellef aleyhine açılan rücuen alacak davasının da aynı esaslar çerçevesindeki bir alacak ilişkisinden doğduğu açıktır. Bu durumda, ortada hizmet kusuru nedeniyle idarenin sorumluluğuna dayanan ya da kamu alacaklarının tahsilinden doğan idari nitelikte bir dava olmayıp, yukarıda belirtilen Yasa'dan doğan rücu hakkının kullanılmasına ilişkin bulunan*

VUK'ta rücu hakkı, kanuni temsilcilerin, vergi kesenlerin, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu ile damga vergisi sorumluluğunda;[431] AATUHK'da ise tasfiye memurlarının veya tasfiyeyi yürütenlerin ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunda[432] öngörülmüştür. Ayrıca, özel vergi kanunlarında ya da farklı vergisel sorumlulukları içeren hükümler kapsamında da rücu hakkı içeren bazı düzenlemeler bulunmaktadır[433].

A- Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Rücu

Rücu ilişkisi esasen özel borç ilişkisindeki gibi iki eşit kişi arasındaki alacak verecek ilişkisi olduğundan adli yargı mercilerinde çözülmesi gereken uyuşmazlıklardandır. Zira, burada kendi malvarlığından ödeme yapan kanuni temsilcinin, bir nevi başkası yerine ödediği tutarı, asıl ödemesi gereken kişiden talep ettiği bir ilişki vardır. Çünkü her ne kadar uyuşmazlığa konu olan tutar, başlangıçta bir kamu alacağına ilişkin olsa da, vergi ödendikten sonra iki kişi arasındaki borca dönüşmekte ve taraflardan birinin devlet olmaması nedeniyle, kamu hukukunun değil özel hukukun sınırlarına tabi bir uyuşmazlık ortaya çıkmaktadır. Bu konuda Uyuşmazlık Mahkemesi'nin daha önce anılan kararına benzer başka bir kararı da bulunmaktadır[434].

---

alacak davasının, Borçlar Kanunu hükümlerine göre görüm ve çözümünde adli yargı yerleri görevli bulunmaktadır."

[431] Ayrıca, sorumluluk kapsamına girmese de; VUK'un 353/9'uncu maddesinde özel usulsüzlük cezalarına ilişkin olarak kanunda sayılan koşullar dahilinde ceza kesilmesine neden olanlara karşı rücu hakkı öngörülmüştür.

[432] Ayrıca, sorumluluk kapsamında giremese de; -kanuni şartlar dahilinde- AATUHK'nın 79'uncu maddesinde üçüncü şahısların ve 42'nci maddesinde kamu alacaklısının asıl borçluya karşı rücu hakkı öngörülmüştür.

[433] Çeşitli sorumluluk halleri için öngörülen rücu hakkı, çalışmanın ikinci bölümünde her sorumluluk türüne ilişkin ayrı ayrı -tasfiye memurlarının rücu hakkı ise bu bölümün ilgili başlığında- açıklandığından bu kısımda tekrarlanmayacaktır.

[434] Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:15/04/1985, E.:1985/3, K.:1985/9. *"Şu haliyle dava; davalıya ait vergi borcunun, sorumlu sıfatıyla davacı tarafından ödenmesi nedeniyle bu miktarın davalıdan tahsili için açılmış rücu davası niteliğinde olup, anlaşmazlığın Borçlar Kanunu hükümlerine göre çözümü gerekir. Borçlar Kanunu'na dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü ise, Adli Yargı yerlerinin görev alanına girmektedir."* (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

VUK'un 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasındaki *"Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler"* hükmü uyarınca, iki yönlü bir rücu ilişkisi mümkündür. Birincisi, kendi malvarlığından alacaklı vergi dairesine ödeme yapan kanuni temsilci ile temsil ettiği kişi arasındaki (mükellef-temsilci); ikincisi ise yine kendi malvarlığından alacaklı vergi dairesine ödeme yapan kanuni temsilci ile bir başka kanuni temsilci veya temsilciler arasındaki (temsilci-temsilci) rücu ilişkisidir.

Vergi aslı ve fer'ilerine ilişkin olarak hangi tutarların rücu edilebileceği VUK'un 10'uncu maddesinin yorumlanması ile ortaya çıkmaktadır. Nitekim, kanun koyucunun, rücu hakkına hükmettiği 3'üncü fıkranın lafzında *"ödedikleri vergiler"* ibaresiyle yalnızca vergi aslını kastettiği, bir önceki fıkraya sonradan eklenen *"vergi ve buna bağlı alacaklar"* ibaresinin, o fıkraya eklenmemesinden[435] anlaşılmaktadır. Rücu hakkının vergi fer'ilerini kapsamıyor olması, esasında kanuni temsilcinin ödevlerini eksiksiz ve zamanında yapsaydı o fer'ilerin ortaya hiç çıkmayacağı esasına dayanmaktadır. Bu durum, kusur sorumluluğunun varlığının da bir ispatı niteliğindedir. Aksi halde, kanuni temsilci kusuru olmadan ödediği tutarlar için -tıpkı AATUHK mükerrer 35'inci maddede olduğu gibi- hem vergi aslı hem de fer'ileri bakımından rücu hakkına sahip olacaktı[436].

Görüldüğü üzere, rücu hakkı için kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamında bir sınırlama yapılmamıştır. Bu nedenle temsilcinin rücu hakkını kullanması herhangi bir koşula bağlı değildir. Ödevleri kasten ya da elinde olmayan sebeplerden dolayı eksik yerine getirmesi rücu hakkında herhangi bir etki yaratmamaktadır. Zira, mükellefin, kanuni temsilcinin ödevini tam ve zamanında yerine getirmesi halinde, verginin muhatabı olmayacağı şeklinde bir savunma yapması

---

[435] Bu ekleme 3505 sayılı Kanun'un 2'nci maddesiyle yapılmıştır (20015 Sayılı ve 10/12/1988 Tarihli Resmi Gazete).

[436] Ancak, Danıştay kararlarında bunun zıttı olarak, fer'ilerin de vergi alacağı gibi düşünülmesi gerektiğinin vurgulandığı kararlar bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Candan, **Kanuni Temsilci**, p:138 ve dipnot 160. Ayrıca, fer'ilerin rücu kapsamında olduğunu savunan görüşler de vardır: Buna göre, gecikme zammı ve gecikme faizi, hukuki nitelik olarak bir ceza değil, mali yaptırım olduğundan kanuni temsilci tarafından asıl mükellefe rücu edilebilen tutarlar kapsamında değerlendirilmektedir (Mehmet Altındağ, "Vergi Kanunlarına Göre Sorumluluk Halleri" **Mali Çözüm**, Sayı:58, Ocak-Şubat-Mart, 2002, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM58.pdf Çevrimiçi: 03/04/2021; Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, p:83).

mümkün değildir[437]. Çünkü vergi aslı bakımından mükellefin muhatap tutulmasının sebebi kanuni temsilcinin ödevi eksik yapması değil, kanun hükmünün kendisidir.

Birden fazla kanuni temsilcinin varlığında ise bir kanuni temsilci tarafından ödenen tutarların diğer kanuni temsilcilere rücu edilebilmesine ilişkin VUK'un 10'uncu maddesinde herhangi bir düzenleme bulunmamakla birlikte, genel teselsül hükümlerine göre özel hukuk davası yürütülmektedir. Burada önemli olan, kusur sorumluluğunun geçerli olduğu durumlarda kusura oranla; kusursuz sorumluluğun geçerli olduğu durumlarda ise kanuni temsilci sayısına oranla bir rücu ilişkisinin kurulabilmesidir. Nitekim, bir anonim şirketin yönetim kurulunda yer alan beş kişiden ikisinin ödevlerin eksik yerine getirildiğini iddia etmesi ve yapılan işlemlere muhalif olmaları durumunda bu kişilere karşı rücu hakkının doğması adil olmayacaktır. Ayrıca, -temsil edilene rücudan farklı olarak- kanuni temsilcilere rücuda, vergi fer'ileri ve cezaları da rücu davasına konu edilebilecektir[438].

Örneğin müdürler, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında kanuni temsilcisi oldukları limited şirkete ait vergi asılları bakımından tüzel kişiye rücu edebilirlerken; bağlı alacakları, yani fer'ileri, rücu edemezler. Ancak, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesine göre herhangi bir kusur şartı aranmaksızın sorumlu olduklarından, asıl ve fer'i olarak bir ayrım yapılmadan ödedikleri kamu borcunun tamamına yönelik bir rücu hakkı söz konusu olmaktadır[439]. Ancak ortaklara, bu iki hükme göre de rücu davası açılamaz[440]. Çünkü ortakların sorumluluğu kanuni temsilcilerin sorumluluğundan tamamen farklı şekilde düzenlenmiş ve bu sorumluluğun yer aldığı AATUHK'nın 35'inci maddesinde kanuni temsilci ve ortak arasında herhangi bir rücu ilişkisi öngörülmemiştir. Mezkûr maddede sadece ortakların müteselsil sorumluluk hükümleri kapsamında -kendi aralarında- birbirlerine karşı rücu hakları söz konusudur.

---

[437] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:137.

[438] Candan, **Kanuni Temsilci**, p:140.

[439] Çünkü, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde -VUK'un aksine- herhangi bir alacak türü ayrımı yapılmaksızın doğrudan *"...ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler"* ifadesi yer almaktadır.

[440] Yaralı, **Op. Cit.**, p:231 ve 234.

Örneğin, kusursuz sorumluluk ilkesinin geçerli olduğu AATUHK kapsamındaki bir alacak için nasıl ki kusuru olmayan müdür hüküm gereği kamu alacağını ödemişse, o halde diğer müdürlerin kusurlarının olup olmadığına bakılmaksızın, ödeme yapan müdür rücu hakkına sahip olacaktır. VUK bakımından ise geçerli olan kusur ilkesi kapsamında bir müdür, ödediğini vergi ve kusurundan dolayı üzerinde kalan fer'i alacaklar bakımından yine ancak kusuru olan müdüre veya müdürlere karşı rücu hakkına sahip olacaktır[441].

B- Vergi Cezaları Bakımından Rücu

Rücu talebinin nedeni borçlar hukuku kapsamında bir özel sözleşme olabileceği gibi kanunun kendisi de olabilir. Alacaklı idarenin dahil olmadığı bu ilişkide, vergi alacağı için genel kural olan rücu hakkı, vergi cezaları için tam tersi bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi cezaları bakımından küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olamayacağını düzenleyen VUK'un 332'nci maddesinden hareketle, kanuni temsilciler tarafından, küçük ve kısıtlılara karşı rücu imkanının bulunmadığı açıktır. Zira, vergi cezalarının borçlusu doğrudan kanuni temsilcinin kendisidir. Ancak, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için aynı açıklık söz konusu değildir. Nitekim, doktrinde tüzel kişilerin kanuni temsilcilerince, cezaların rücu edilebileceğini savunan görüşler olduğu kadar, buna karşı çıkan görüşler de mevcuttur.

Cezaların rücu edilemeyeceğine yönelik görüşler temelde cezaların şahsiliği ilkesine dayandırılmıştır. Bu nedenle, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin cezalar için rücu hakkının olmadığı görülmektedir. Burada tüzel kişi adına kesilse de,[442] kesilen ceza esasen kanuni temsilcinin yerine getirmesi gereken bir ödevi yerine getirmemesinden doğmaktadır[443]. Bu kapsamda, vergi cezalarının esas muhatabı 'cezaların şahsiliği ilkesi' kapsamında mükellefler değil, o cezaya sebep olanlar

[441] **Ibid.**, p:233.

[442] Tüzel kişi dışındaki kişilerde, ceza doğrudan kanuni temsilcilerin şahsına kesildiğinden herhangi bir rücu ilişkisine konu olacak tutar zaten doğmamaktadır (ancak, kanuni temsilci böyle bir durumda kusurunun bulunmadığını iddia etme hakkına elbette sahiptir) qv: Candan, **Kanuni Temsilci**, p:137.

[443] **Ibid.**

olduğu için, işlemi gerçekleştiren ve buna bağlı vergi cezasına muhatap olanların, vergi alacaklarında olduğunun aksine rücu hakları yoktur.

Cezaların rücu edilebileceğine yönelik görüşler ise VUK'un 333'üncü maddesindeki kanuni atfa dayandırılmaktadır. Mezkûr maddede, kanuna aykırı hareketlerden kaynaklanan vergi cezalarının tüzel kişi adına kesileceği ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunun ise 10'uncu maddeye atfen cezalara[444] da uygulanacağı[445] belirtilmektedir. Bu atıf dolayısıyla vergi asılları için söz konusu olan rücu hakkının cezaları da kapsadığı düşünülmektedir. Nitekim, sistematik olarak bakıldığında, 332'inci maddede rücuyu yasaklayan bir kanuni temsilci sorumluluğu düzenlenmediği gibi, mezkûr maddede rücu yasağı anlamına gelecek herhangi bir hükmün bulunmaması[446] da bu görüşü kuvvetlendirmektedir.

Bu iki farklı görüşten bağımsız olarak, esasında VUK'un 333'üncü maddesinin cezaların şahsiliği ilkesinin bir istisnası olarak değerlendirilmesinden ve kanun lafzında yapılan atfa yönelik herhangi bir sınırlama getirmeksizin doğrudan *"10 uncu maddesi hükmü vergi cezalarında da uygulanır"* olarak belirtilmesinden hareketle; kanuni temsilcilere, vergiler için tanınan rücu hakkının cezaları da kapsaması gerekmektedir. Vergi cezalarının ya da fer'i alacakların rücu davasına kesin olarak konu edilemeyeceği görüşü, özel hukuk ilişkilerine uygun olmayacaktır. Zira, münferit

---

[444] Bu cezalara kaçakçılık, vergi mahremiyetinin ihlali fiilleriyle sebep olunması halinde ise bu cezaların fiilleri bizzat işleyenler adına kesileceği de yine VUK'un 333'üncü maddesinin son fıkrasında belirtilmiştir.

[445] Damga vergisinde ise bu durumun, VUK'un 334'üncü maddesi uyarınca *"Damga Vergisi ve Damga Resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar"* şeklinde olduğu çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmıştır.

[446] Kaneti et. al., **Op. Cit.**, p:136. Aynı görüşte olan Barlass'a göre, bu konuda yerine getirilmeyen ödev kapsamında elde edilen menfaatin kimin üzerinde hangi boyutta olduğu belirleyici olmalıdır. Örneğin, yerine getirilmeyen ödev dolayısıyla tüzel kişinin sağladığı menfaat, vergi aslı ve fer'ileri ile cezalarından fazla ise o halde kanuni temsilci kendi malvarlığından ödediği bu borçları tüzel kişiye rücu edebilmelidir (Barlass, **Op. Cit.**, p:166-168). Böyle bir menfaat, vergi ödevini yerine getirmemenin alternatif maliyeti olarak görülebilir. Örneğin, vergi alacağının fer'ileri kapsamında uygulanacak gecikme faizi piyasa faiz oranının altında kalıyorsa; tüzel kişilik, bu ödevi yerine getirmediğinde ortaya çıkacak maliyetten daha fazla bir tutarı, kâr olarak piyasa faiz haddi üzerinden sağlayabilir. Gecikme faizi ve piyasa faizi arasındaki ilişki için qv: Oktar, Tunç, **Yanılma Hali**, p:11. Gecikme zammı ve tecil faizinin varlık amacı, paranın zaman içindeki değer kaybının telafi edilmesidir. Aksi halde, faiz hadlerine bağlı olarak; mükelleflerin, fer'ileri oto finansman aracı olarak kullanmaları ihtimali gündeme gelecektir (Burçkin, **Op. Cit.**, p:276).

olayların niteliğine göre her türlü alacak ilgilisinden istenebilir. Örneğin, kanuni temsilcinin gerekli tüm işlemleri gerçekleştirmek istemesine rağmen tüzel kişiliğin bunu mümkün kılmadığı (vergiyi ödemenin alternatif maliyeti, ödememenin maliyetinden daha yüksek olduğu) bir durumda; idare, elbette ödevin yerine getirilmemesi gerekçesiyle kanuni temsilciyi sorumlu tutup arka plandaki ilişkiler ile ilgilenmeyecektir. Ancak, kanuni temsilcinin kusurunun bulunmadığını ispat hakkına her zaman sahip olduğunu da ifade etmek gerekir.

Esasında kanun lafzında rücu hakkının yer almıyor olması kişinin bir başkasına rücu davası açamayacağı anlamına gelmemektedir. Örneğin, sebepsiz zenginleşmeyi gerekçe göstererek genel hükümler çerçevesinde rücu davası açılması mümkündür. Bu durumda kanun lafzında yer almayan bir hakkın varlığı, ancak iddia edenin ispatına bağlı olarak ortaya çıkacaktır. Zira, hükümde açıkça belirtilen rücu hakkının varlığında, mükellef adına ödediği vergiyi mükelleften isteyecek olan kanuni temsilci, bu hakkının var olduğunu kanıtlama külfetinden kurtulacak ve sadece mükellefe ait olan bir borç için yaptığı ödemeyi belgelendirmesi yeterli olacaktır[447].

Görüldüğü üzere, vergi dairesine ödenen vergi asılları için sorumlular, asıl mükellefe rücu edebilirler. Ancak bu rücu hakkı, vergi alacağına bağlı olarak ortaya çıkmış olsa da, açılacak dava idari yargının değil, adli yargının görev alanına dahildir[448].

AATUHK uyarınca, VUK kapsamına dahil olmayan alacaklar bakımından kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğunda ise rücu hakkı (sorumluluk sınırı dahilinde)[449] ödenen tüm tutarlar için geçerlidir. Öyle ki bu durum, vergi aslı, fer'i alacak ya da ceza ayırmaksızın *"... bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl*

[447] Barlass'a göre, kanun lafzında yer almasa da özel hukuk ilişkisine göre rücu davasına konu edilebilecek hallerde, kanun koyucunun özellikle hükümde yer verdiği bu hak, ispat yükünün yer değiştirmesini sağlamaktadır (Barlass, **Op. Cit.**, p:165).

[448] Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, p:79 *[Çalışmanın devamında 'Kızılot et. al.' olarak anılacaktır]*.

[449] Sorumluluk kapsamı dışında, kanuni temsilcilerin şahsen tarhiyatın muhatabı kabul edildiği hallerde rücu hakkı söz konusu değildir.

amme borçlusuna rücu edebilirler" şeklindeki mükerrer 35'inci maddenin lafzından da anlaşılmaktadır.

VII- Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluğun Geleceği

Vergi hukukunda temsil ve sorumluluk, sadece geçmişten günümüze kadarki süreç için değil, aynı zamanda gelecek dönemler için de öngörüler çerçevesinde tartışılması gereken bir konudur. Zira, sürekli değişime uğrayan hükümler dolayısıyla uygulamada ve literatürde sağlanamayan birlik, uzun bir süre daha sağlanacak gibi görünmemektedir. Bu olumsuz beklentinin en büyük nedenlerinden biri, Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'ndan[450] anlaşıldığı kadarıyla, yapılması planlanan yeni düzenlemelerin içeriği; diğeri ise uluslararası sorumluluk hükümlerinde özellikle tüzel kişiler için farklı bir boyuta geçilmesine karşın, ülkemizde bunun yansımalarının henüz görülmemiş olmasıdır. Bu kapsamda çalışmanın devamında, VUK Taslağı ile getirilmesi planlanan yeni kurallar değerlendirilecek olup, devamında da sorumluluk kurumunda uluslararası yeni yaklaşımlar incelenecek ve bu yaklaşımlar kapsamında önerilerde bulunulacaktır.

A- Sorumluluğun Pozitif ve Normatif Yaklaşımlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin vergi hukukumuzda yer alan kuralların, genel kanunlarda düzenlenmesinden dolayı daha az değişim geçirmeleri beklense de tarihi süreç içindeki gelişmelerine bakıldığında[451] çok kez değişikliğe uğradığı görülmektedir. Bu durum, yapılan her düzenleme sonrası çözülmesi beklenen sorunların daima yenilenerek ya da başka formlarda karşımıza çıkmasına zemin hazırlamıştır.

---

[450] Taslak olarak varlığını koruyan bu metin Hazine ve Maliye Bakanlığınca kamuoyuna sunulmuştur *[Çalışmanın devamında 'VUK Taslağı' olarak anılacaktır]*. Tam metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.iib.org.tr/files/downloads/PageFiles/%7B7bb397f6-1291-4beb-9b7c-a7ba07cc0620%7D/Files/VergiUsulKanunuTasarisi.docx, 13/04/2021.

[451] Supra: 3.Bölüm/III.A. *"Sorumluluğun Yakın Geçmişi ve Süreç İçindeki Değişimi"*

Sorun ve eleştirilere yönelik çözüm ve öneriler çalışmada tek bir yerde toplanmak yerine her bir konuda karşılaştırmalı ve normatif bir yaklaşım çerçevesinde ele alınmıştır. Ancak, günümüzde akıbetinin belli olmaması dolayısıyla çalışmanın ilgili yerlerinde ele alınmamış olsa da; uzun zamandan beri yapılmış ilk kapsamlı çalışma olması ve en azından idarenin yaklaşımını yansıtması nedeniyle önemli bir metin olan VUK Taslağı'nın da ayrıca incelenmesi gerekmektedir. Nitekim, temsil ve sorumluluğun geleceğinden bahsedilen bir metinde gerekli yasalaşma adımlarından geçmesi halinde kabulü mümkün olan bir metnin taslak da olsa ele alınmaması, çalışma kapsamında yapılan tüm değerlendirme ve önerilerin eksik kalmasına neden olacaktır. Bu gerekçeyle çalışmanın devamında, -kabulü halinde- VUK Taslağı'nın, doktrindeki eleştirileri ne derece karşılayabileceği; hangi ihtilaflı durumlar için çözüm sunabileceği; özellikle kanuni temsilcilere yönelik yeni düzenlemelerin hangi sorunları beraberinde getirebileceği çeşitli öneriler çerçevesinde incelenecektir.

Literatürde yer alan görüş ve öneriler ışığında tamamlanması gereken dönüşümün henüz tamamlanmaya uzak olduğu VUK Taslağı incelendiğinde anlaşılmaktadır. Öyle ki, mükellef ve vergi sorumlusunun kanuni tanımları açısından, VUK Taslağı'nda, geçmişten günümüze süregelen tartışmaların ve uygulamada ortaya çıkan sorunların dikkate alınmadığı; varlığı yönünde görüş birliği sağlanan boşlukların dahi doldurulmasına yönelik herhangi bir hüküm getirilmediği; madde numaralarında yapılan değişikliklere[452] karşın esasa ilişkin içeriğin neredeyse aynen bırakıldığı görülmektedir[453].

Mükellef ve vergi sorumlusu tanımlarının aynı kalmasına karşın, sorumluların ödevlerinde ve sorumlu tutulmaları için öngörülen koşullarda birtakım değişiklikler planlamıştır:

[452] *"Mükellef ve vergi sorumlusu"* kenar başlıklı kısım; 8'inci maddeden, 11'inci ve devam maddelerine, aynı sırayı takip edecek şekilde kaydırılmıştır.

[453] Tanımların yer aldığı maddedeki tek değişim, 4008 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile 1994'te hükme sonradan eklenen son fıkranın kaldırılmasıdır. Böylece, 213 sayılı VUK bu iki kavramın tanımlanması olarak Resmi Gazete'de ilk ilan edildiği hale geri döndürülmüştür (esasında taslakta, mezkûr fıkra kanundan kaldırılmayıp, 6 ve 7'inci maddeler kapsamında aynı anlama genel hükümler olarak düzenlenmiştir).

Kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından VUK Taslağı incelendiğinde;[454] sıklıkla değiştirilen hükümlerin yine yürürlükteki metinden farklı olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, taslakta öngörülmüş bir yenilik değil; taslak metin duyurulduktan sonra, metinde yer almadığı halde 2018 yılında eklenen tasfiye süreci ile ilgili fıkralardır[455]. Şu an akıbeti kesinleşmemiş olan bu taslağın duyurulduğu metindeki haliyle aynen kabulü 7103 sayılı Kanunla yapılan bu eklemeler nedeniyle olası değildir. Kaldı ki aradan geçen zaman ve değişen şartlar dolayısıyla bunların haricinde de bir revizyona ihtiyaç duyulması doğaldır.

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna yönelik yapılması planlanan değişiklikler, diğer konulara göre daha iyimser beklentiler oluşturmaktadır. Örneğin, 743 sayılı (mülga) Türk Kanunu Medenisi'nde[456] 1967 yılında 903 sayılı Kanun'la[457] yapılan değişiklikle[458] tüzel kişilik kazanan vakıflara ilişkin VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan *"tüzel kişiliği olmayan"*[459] ibaresinin kanun metninden çıkarılması; hukuk sistemi içinde terim ve kavram birliğinin lafzi düzeyde de sağlanması bakımından önemli bir gelişme olmuştur.

Taslak itibariyle sadeleştirilmiş olan kanuni temsilcilerin ödevlerinde, dar mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerine ilişkin hükmün yer almadığı; vergi ve bağlı

---

[454] VUK Taslağı, *"Kanuni temsilcilerin ödevi"* kenar başlıklı m.13: *" (1) Tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. (2) Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler bu teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. (3) Birinci ve ikinci fıkrada sayılanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizi, mükellef veya vergi sorumlusundan aranır."*

[455] 7103 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesiyle getirilen bu fıkraların, VUK için bir yenilik olsa da genel Türk vergi sistemi için köklü bir yenilik olmadığı; esasında KVK'dan taşınan hükümler olduğu daha önce belirtilmiştir.

[456] 743 Sayılı (Mülga) Türk Kanunu Medenisi, 339 Sayılı ve 04/04/1926 Tarihli Resmi Gazete. Çalışmada, günümüz Türkçesine çevrilmiş konsolide metinden yararlanılmıştır, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/turk-kanunu-medenisi-743, 02/04/2021.

[457] 903 Sayılı Türk Kanunu Medenisinin Birinci Kitabının İkinci Babı Üçüncü Faslının Değiştirilmesi, Bu Kanuna Bazı Madde ve Fıkralar Eklenmesi, Bazı Vakıfların Vergi Muafiyetinden Faydalandırılması Hakkında Kanun, 12655 Sayılı ve 24/07/1967 Tarihli Resmi Gazete.

[458] 903 sayılı Kanun, m.74: *"Vakıf, resmi senetle veya vasiyet yolu ile kurulur ve vakfedenin ikametgahı asliye mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Mahkeme, tescil hususunu Vakıflar Genel Müdürlüğündeki merkezî sicile kaydolunmak üzere resen tebliğ eder."*

[459] VUK, m10/1: *"...Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin..."*

alacaklara ek olarak -sanki gecikme faizi bağlı alacak değilmiş gibi bir anlama gelecek şekilde "ve" bağlacıyla- metne ayrıca *"hesaplanan gecikme faizi"* olarak işlendiği görülmektedir. İlk maddede tanımlanan VUK kapsamındaki alacaklarda faizin açıkça vurgulanması nedeniyle, yapılan bu ekleme, sadeleştirme hedefinden sapılması olarak değerlendirilebilir.

Bir başka önemli değişiklik ise rücu hakkının kaldırılmış olmasıdır. Esasında rücu hakkı, daha önce açıklandığı üzere, medeni hukuktan gelen bir haktır ve bu hakkın talep edilmesi için ayrıca vergi kanunlarında yer almasına gerek yoktur. Ancak, vergi hukukunda çeşitli hükümlerde özellikle anılan bu hakkın varlığı ispat külfetinin bakımından önem arz etmektedir. Böylesi bir hüküm değişikliği, hakkın kaldırılması anlamına gelmemekle birlikte, gerçekleştirilen ödemelerin asıl mükelleften istenmesi konusunda temsilcilere ek bir yük getirmesi bakımından eleştirilere konu olabilecektir. Zira, vergi kesenler açısından kaldırılmayan rücu hakkının sadece kanuni temsilciler için kaldırılması, bunun sorumluluğa ilişkin genel bir değişiklik olmadığını göstermektedir.

Kanuni temsilciler açısından diğer bir değişiklik ise çeşitli eleştirilere konu olması beklenen *"tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizi"* ifadesidir. Mevcut VUK'ta yer alan *"tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar…"* ifadesinin yerine getirilen bu kural, daha önce gerek doktrinde gerekse yargı kararlarında uzlaşılamayan[460] bir alanın varlığını daha da karmaşık hale getirmiştir. Öyle ki, AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesinde 'alınamayan ve alınamayacağı anlaşılan' vurgusunun, idarenin subjektif yaklaşımlarının önlenmesi bakımından mezkûr kanunda tanımlanması yoluna gidecek kadar hassas davranan kanun koyucunun; objektif ölçütlerden bu denli uzak olan 'tarh edilmesi gereken' şeklinde ifade edilen bir alacağın kanuni temsilciden istenmesine müsaade etmesi mümkün görünmemektedir. Kaldı ki mülkiyet hakkına giren bir durumun hassasiyeti bakımından ek tanımlamalar yapılmadan hazırlanan bu hükmün

[460] AATUHK'nın mükerrer 35'inci madde lafzında yer alan 'alınamayacağı anlaşılan' ifadesinin, idare tarafından VUK'un 10'uncu maddesi için de geçerli kabul edildiği ve buna yönelik verilen Danıştay kararları çalışmanın önceki kısımlarında incelenmiştir.

aynen kabul edilmesi de başlı başına çeşitli sorunlara ve subjektif uygulamalara zemin yaratma potansiyeline sahiptir.

Bunun dışında aynı hükümde, kanuni temsilcilik kurumunun özü olan iki temel şartın[461] birinden vazgeçildiği görülmektedir. Ancak, lafzı açık olmayan hükme iki farklı açıdan yaklaşılması mümkündür: Öncelikle, VUK'ta *"bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır"* şeklinde ifade edilen; öncelikle asıl mükellefe başvurulmasını zorunlu kılan şart kaldırılmış ve yerine *"bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizi, mükellef veya vergi sorumlusundan aranır"* hükmü getirilmesi planlanarak, önce mükellefe başvurulmaksızın kanuni temsilciye de başvurulabileceği anlamına gelen "veya" bağlacıyla yeni ve tamamen kurumun özüne aykırı bir sorumluluk kuralı getirilmiştir. AATUHK bakımından öncelik-sonralık ilişkisi kurulamadığı için, geçtiğimiz yıllarda içtihadı birleştirme kararına konu olan, ortak ve kanuni temsilciler için süregelen tüm eleştirilerin bu hüküm kapsamında kanuni temsilci ve mükellef için tekrarlanması anlamına gelecek bu düzenleme, belirlilik ilkesinden de uzaklaşıldığını göstermektedir.

İkinci derece -fer'i- sorumlu olan kanuni temsilciler, VUK Taslağı'ndaki "veya" bağlacı ile birlikte mükellef ile aynı seviyeye çıkarılmıştır. Böylesi bir durum, idarenin 'tarh edilmesi gerektiğine inandığı' alacak için seçim hakkına sahip olarak mükellefe veya kanuni temsilciye -dilediğine- gitmesinin önünü açacaktır. Her ne kadar sorumluluk kurumunun varlık amacı vergi güvenliğini sağlamak olsa da; kanuni temsilciler bakımından, VUK'un evvelinden beri var olan ve sorumluluğun özünü oluşturan, hatta hükmün kendi içinde ilkeleşmiş olan bu şartın, aksi yönde değiştirilmesinin çeşitli ihtilaflara ve subjektif uygulamalara yol açması muhtemeldir.

[461] Kanuni temsinin ödevini yerine getirmemesi (kusur sorumluluğu) ve asıl mükelleften vergi alacağının tahsil edilememesi halinde kanuni temsilciye başvurulabilmesi (ikincil derece -fer'i- sorumluluk).

İkinci olarak ise burada lafzın açık olmadığı başka bir durum daha ortaya çıkmaktadır: *"Birinci ve ikinci fıkrada sayılanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizi, mükellef veya vergi sorumlusundan aranır"* hükmünde lafzi yorum yöntemi kapsamında; ilk fıkraya yapılan atıfta, vergi sorumlusu kanuni temsilcinin temsil ettiği kişi olarak anılmaktadır. Kanuni temsilcinin özellikle lafızda yer almadığı bu fıkranın anlatımının da açık olmayışı; ödevini yerine getirmeyen kanuni temsilciye hiç başvurulamayacağı yönünde sistematik olarak hatalı bir anlamın çıkmasına neden olmaktadır. Zira, hüküm; mükellef veya sorumluya başvurulabileceğini söyleyip, devamında gelmesi gereken 'bu kişilerin varlıklarından alınamayan tutarlar için kanuni temsilciye başvurulabileceği' yönündeki kısmın yazılmasının unutulduğu gibi bir anlatıma sahiptir.

Kanuni temsilciden sonra en çok tartışılan sorumluluk hallerinden biri olan, vergi kesenlerin sorumluluğu açısından VUK Taslağı incelendiğinde[462] ise en esaslı değişimlerin öngörüldüğü sorumluluk türü olduğu fark edilmektedir. Sadeleştirilen ödevler, doktrindeki eleştirilerin büyük bir kısmını karşılar nitelikte olsa da; geçmişte çok fazla eleştiriye, çelişik içtihada ve değişikliğe konu olan 3'üncü fıkradaki 'alım-satıma taraf olanların müteselsil sorumlu' kabul edilmesi kısmına yönelik herhangi bir çözüm sunulmamıştır.

Ayrıca, VUK Taslağı'nda yer verilen diğer bir önemli değişiklik ise nihayet dolaylı vergilerdeki tevkifat uygulamasının, vergi kesenlerin sorumluluğundan ayrılmasıdır. Taslak metininde bu sorumluluğa, *"Dolaylı vergilerde sorumluluk"* olarak ayrı bir başlık altında yer verilmiştir[463]. Esasında buna gerçek anlamda yeni bir

---

[462] VUK Taslağı, *"Vergi kesenlerin sorumluluğu"* kenar başlıklı m.14: *"(1) Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz. (2) Mal veya hizmet alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri hâlinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar müteselsilen sorumludur. Ancak bu fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir…"*

[463] VUK Taslağı, *"Dolaylı vergilerde sorumluluk"* kenar başlıklı m.15: *"(1) Mal teslimi ve hizmet ifası dolayısıyla işlem bedeli veya miktarı üzerinden hesaplanması gereken vergiyi beyan edip ödemek mecburiyeti bulunanların, bu yükümlülüğü yerine getirmemeleri hâlinde verginin ödenmesinden, alım ve satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da*

sorumluluk türü demek doğru olmayacaktır. Zira, -bu çalışma da dahil- birçok kaynakta, böyle bir sorumluluğun, vergi kesenlerin sorumluluğunun hukuki niteliğine uygun olmadığı gerekçesiyle ayrı bir sorumluluk türü olarak ele alınması gerektiğini savunan görüşler mevcuttur. Doktrinin, vergi hukuku kaynakları arasında yer almasından hareketle 'yeni bir sorumluluk türü' olarak nitelendirilmesi, ilgili görüşlere haksızlık olacağından; 'taslak metninde de kabul edilmiş' farklı bir sorumluluk türü olarak nitelendirilmesi daha doğru olacaktır[464].

Mirasçıların sorumluluğu ise esasa ilişkin herhangi bir değişim olmaksızın, dil sadeleştirme yapılarak taslağa aynen işlenmiştir[465].

Son olarak, VUK'un ceza hükümlerinin bulunduğu dördüncü kitabında yer alan sorumluluk düzenlemeleri incelendiğinde; daha önce dağınık olarak yer verilmiş kuralların, *"Cezalar ve sorumluluk"* başlığı altında toplandığı görülmektedir. Her ne kadar küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı sayılmaması[466] ile damga vergisinde sorumluluk[467] halleri aynen kabul edilmiş olsa da, tüzel kişi ve tüzel kişiliği olmayan teşekküller için önemli değişimler öngörülmüştür[468].

---

sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludur. Aksine bir hüküm olmamak şartıyla bu fıkrada belirtilen müteselsil sorumluluk nihai tüketiciler için söz konusu değildir. (2) Bu madde kapsamındaki sorumluluğa ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir."

[464] Bu sorumluluğa ait ödevler, esasında daha önce vergi kesenlerin sorumluluğuna 3239 sayılı Kanun'un 2'nci maddesi ile eklenen iki fıkradan oluşmaktadır. Bu yüzden, yeni bir tür olarak değerlendirmek gerçeği yansıtmayan bir durumun yaratılmasına sebep olacaktır.

[465] Ayrıca, *"Vergi Sorumluluğu"* başlığında ele alınmasalar da karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğuna ait hükümler aynen korunarak; sadece, 204'üncü maddeye taşınmıştır. Yeminli mali müşavirlerin tasdik raporları kapsamında sorumluluğu ise müşterek ve müteselsil sorumluluğu devam edecek şekilde birtakım değişiklikler altında 42'nci maddeye taşınmıştır.

[466] VUK Taslağı, m.269/2: *"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vâsi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vâsi veya kayyımdır."*

[467] VUK Taslağı, m.269/5: *"Damga Vergisi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergilerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, birbirlerine müracaat hakları saklı kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar."*

[468] VUK Taslağı, m.269/3: *"Tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı fiillerden doğacak vergi cezaları tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekküller adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ile tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu Kanunun 13 üncü maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır."*

İçerik bakımından beklentilerin karşılanmadığı izlenimini veren bu düzenleme, tüzel kişiye karşı vergi cezalarına ait rücu hakkındaki karmaşayı dolaylı olarak çözüme kavuşturmuştur. Madde lafzında yer alan 'kanuni temsilcilerin ödevleri' kenar başlıklı maddeye yapılan atıf aynen bırakılmıştır. Bu, her ne kadar vergi cezalarının tüzel kişilere rücu edilip edilemeyeceği konusunda var olan fikir ayrılıklarını doğrudan engellemiyor gibi görünse de; mezkûr atıf metninden rücu hakkına yönelik ifade kaldırıldığı için, dolaylı olarak, vergi cezalarının da bu değişimden etkilenmesi söz konusu olmuştur. Ancak, eleştirilerin temeline inildiğinde, 'cezaların şahsiliği ilkesi'nin vergi hukukuna özgü bir istisnası kabul edilen bu hükümde, özel hukuk düzenlemelerinin esas alındığı rücu hakkı bakımından olası durum da ayrıca tartışmalara konu edilecek boyuttadır. Zira, daha önce de vurgulandığı üzere, hükümden çıkarılan rücu edebilme ifadesi, hakkın kaldırılması anlamına değil; sadece, ispat külfetinin yer değiştirmesi anlamına geldiğinden, kanuni atıftan bağımsız olarak cezaların kanuni temsilcilerce, tüzel kişiye rücu edilip edilemeyeceği VUK Taslağı'nda da açıklığa kavuşturulamamıştır.

Ayrıca, cezalar bakımından diğer bir değişiklik ise tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi cezalarından sorumluluğuna yönelik bir hüküm bulunmamasının nihayet çözülmesidir. Bu konuda, genişletici yorum yasağına rağmen doktrinde tüzel kişiler gibi işlem yapılması gerektiğine yönelik görüşler bulunmaktayken; taslak metinde yer aldığı haliyle kanuni bir forma girmesi ve söz konusu teşekküllerin de tüzel kişilerle aynı hükümlere tabi olması sağlanmıştır.

Duyurulmasından itibaren geçen beş yıllık süre zarfında, VUK Taslağı'nın akıbetine ilişkin herhangi bir gelişme olmaması, az da olsa bazı konularda çözüme kavuşma umudu oluşturan ihtilafların varlığının bir süre daha devam edeceğini göstermektedir. İyimser bir bakış açısıyla dahi, doktrinde tartışılan noktaların önemli bir kısmının taslak hazırlanırken dikkate alınmadığının da altı ayrıca çizilmelidir.

Öyle ki, sadece sorumluluk hükümleri kapsamında değil, genel olarak VUK Taslağı'nda öngörülen değişikliklerin, sorunlu konulara çözüm getiren 'reformist' bir dönüşümden ziyade, ağırlıklı olarak şekli düzenlemeleri içerdiği, hatta anayasal

ilkelere aykırı boyutlarda yürütmeye yetki devri planlandığı yönünde eleştiriler bulunmaktadır[469].

Anayasal bir ilke olan kanunilik ilkesine temelden bağlı olan mükellef ve sorumlu kurumunun farklı uygulamalara ya da idare inisiyatifine bırakılması mümkün değildir. Bu bakımdan çalışmanın başından itibaren incelenen hususlar üzerinde tam bir uzlaşı sağlanması, bu kurumun layıkıyla devam ettirilmesi için bir zorunluluk olarak kabul edilmeli ve VUK Taslağı dahil, yapılması muhtemel tüm düzenlemelerin, var olan eleştirilere çözüm sunarken, yerine yenilerini getirecek boyutta kurallar içermesi engellenmelidir. Aksi takdirde, gerek yasama organınca gerekse yargı organınca sürekli değişikliğe maruz bırakılan bu kurumun işleyişi basitlik ilkesinden giderek uzaklaşacaktır.

Ayrıca, süreklilik halini alan değişiklikler, uluslararası bir kavram olan vergi karmaşıklığı *"tax complexity"* kavramını da gündeme getirmektedir. Zira, kanunlarda yapılan değişikliklerle doğru oranlı olarak vergi karmaşıklığı da artmaktadır[470]. Bu kavram, vergi kanunlarının ve vergi sisteminin karmaşıklığı anlamında gelen çatı bir kavram olarak ifade edilebilir[471].

Vergi kurallarının karışık olması, yani basitlik ilkesine uyulmaması, mükelleflere dolaylı olarak birtakım ek yükler getirmektedir. Örneğin, karmaşık bir vergi sistemini doğru anlayabilmek ve yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmek için mükellefler, danışmanlık alma; uzman istihdam etme; yükümlülüklerin takip edilmesini kolaylaştırıcı yazılımlar satın alma; SMMM, YMM, gümrük müşaviri ve

---

469 A. Bumin Doğrusöz, Başar Soydan, Hakan Üzeltürk, Selahattin Gökmen, Mustafa Tan, S. Ateş Oktar, **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyon Raporu**, İSMMMO, Mayıs, 2016, p:13-14, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/VUK_TasariTaslakKomisyonRapor.pdf_431.pdf, 20/03/2021 *[Çalışmanın devamında 'Doğrusöz et. al.' olarak anılacaktır].*

470 Arthur B. Laffer, Wayne H. Winegarden, John Childs, "The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity" The Laffer Center, 2011, p:11, (Çevrimiçi) http://www.txfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf, 04/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Laffer et. al.' olarak anılacaktır].*

471 Vergi karmaşıklığı, vergi kanunları ve vergi sistemi ayrımında indekslenmiştir. Örneğin, Türkiye'nin vergi karmaşıklığı oranı 100 üzerinden 41 olarak tespit edilmiştir (sadece vergi kanunları karmaşıklığı 52, vergi sistemi karmaşıklığı ise 45'tir). Kümülatif olarak karmaşıklığın en yüksek olduğu ülkelerden biri 100 üzerinden 100 ile Brezilya'dır. Ayrıntılı bilgi için qv: Tax Complexity Index, (Çevrimiçi) https://www.taxcomplexity.org, 12/06/2021.

benzeri meslek mensupları ile çalışma gibi ek maliyetlere de katlanmaktadır[472]. Her ne kadar bir ülkenin vergilendirme düzeyinde birçok faktör etkili olsa da, bu faktörlerden birinin vergi sistemine uymanın yarattığı verimsiz maliyet olması, istenmeyen bir durumdur. Nitekim, vergi sisteminin karmaşıklığı, uyum maliyetlerini de yükselteceğinden; bu durum, uzun dönemde makro ekonomik sonuçlar yaratacaktır. Örneğin, vergi karmaşıklığından kaynaklanan maliyetler, tıpkı gerçek vergilerin maliyetleri gibi, tasarruf sahiplerine ve yatırımcılara yük olacaktır. Bu yüzden vergi karmaşıklığı, uzun vadede ve dolaylı olarak, söz konusu ek maliyetten kaçınmak isteyenlerin yatırımlarını saptırmak suretiyle ülke ekonomisine zarar vererek, küresel rekabet gücünü azaltma potansiyeline sahiptir. Ayrıca, karmaşık vergi kanunları, vergilendirilebilir geliri -yasal veya yasal olmayan yollarla- azaltma riski de yaratmaktadır[473].

B- Grup Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Bakımından Farklı Bir Yaklaşım: Konsolide Sorumluluk Önerisi

Küreselleşme ile birlikte artan ticaret hacmi, şirket yapılarında çeşitli dönüşümlere neden olmuştur. Yatay ve dikey entegrasyonlar, farklı faaliyet alanlarına ya da sektörlere yayılımı artırarak, mevcut şirket türlerinin karmaşık bir ilişkili kişi ağına evirilmesinde ve grup şirketlerin ortaya çıkmasında rol oynamıştır.

Grup şirketi ya da şirketler grubu, hakim (ana) şirkete dolaylı veya doğrudan bağlı bulunan, bir ya da daha fazla (yavru) şirketten oluşan ve 'topluluk şirketi' olarak da anılan yapılardır[474]. TTK'da *"şirketler topluluğu*" terimi ile ifade edilen bu yapı,

[472] Yapılan bir çalışmada vergi karmaşıklığının ABD özelinde, gerçek kişilerin -gelir grubuna göre harcanan zamana göre ağırlıklandırılan- Gelir Vergisi Kanunu'na uymak için 3,16 milyar saat harcadığı ve ABD ekonomisine yıllık 216,2 milyar $'a mâl olduğu; tüzel kişilerin ise 2,94 milyar saat harcadığı ve ABD ekonomisine 161,7 milyar $'a mâl olduğu ifade edilmiştir. Mükelleflerin, vergi uzmanlarını işe almanın yarattığı ek maliyete katlanmaları, vergi yükümlülüklerini en aza indirmenin yollarını keşfetmek amacına hizmet ettiğinden; bu tür eylemler tamamen yasal olmakla birlikte, ekonomik verimlilik ve büyüme açısından makro anlamda bir maliyet yaratmaktadır. Ayrıntılı bilgi için qv: Laffer et. al., **Op. Cit.**, p:4 ve 7.

[473] **Ibid.**, p:6-7 ve 11.

[474] Pulaşlı, **Op. Cit.**, p:159; Kayar, **Ticaret Hukuku**, p:533. Bu yapı, fiili ve sözleşmesel olarak iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. TTK'da genel olarak fiili olan kuruluma yönelik kurallar bulunurken, sözleşmesel kurulum için ise sadece hakimiyet sözleşmeleri düzenlenmiştir (Hakan Çebi, **Şirketler Hukuku,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, p:75). Bu yapının holding veya ortaklık gibi yapılardan

TTK için yeni bir düzenleme olarak kabul edilmektedir[475]. Mezkûr kanunun 195'inci ve devam maddelerinde, hakim ve bağlı şirket tanımları yer almaktadır[476]. Hükümlerin, bu çalışma ile bağlantısı, 195/6'ıncı madde kapsamında ortaya çıkmaktadır: *"Şirketler topluluğuna ilişkin hükümlerin uygulanmasında "yönetim kurulu" terimi limited şirketlerde müdürleri, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile şahıs şirketlerinde yöneticileri, diğer tüzel kişilerde yönetim organını ve gerçek kişilerde gerçek kişinin kendisini ifade eder".* Bu hüküm itibariyle, söz konusu yapıdaki kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve aslında ayrı bir varlık olarak tanımlanmadıkları için üçüncü bölümün başında açıklanan kanuni temsilcilerin, grup şirketleri için de aynen kabul edildiği görülmektedir.

Gerçek ve tüzel kişi dışında ülkemizde farklı bir varlık formu bulunmamasına karşın,[477] KVK'daki çeşitli kurallar çerçevesinde, bu şirket yapılarında bulunan ayrı tüzel kişilerin birlikte değerlendirildiği durumlar da bulunmaktadır. Farklı bir örnek olarak; Almanya'da grup şirketleri, kendi kanunlarına göre çeşitli kurallara tabi olan bir varlık formudur[478]. Dolayısıyla vergi güvenlik mekanizmaları da bu forma uygun tasarlanmış ve bununla birlikte farklı sorumluluk modelleri ortaya çıkmıştır.

---

farkları ve türleri için qv: Pulaşlı, **Op. Cit.**, p:159 ve 162; Gülşen Gedik, **Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri ve Konsolidasyon**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, p:29-37.

[475] Kayar, **Ticaret Hukuku**, p:533. Almanya uygulamalarında 'konzern hukuku' kapsamında anılan kuralların ülkemizdeki şirketler topluluğu için de benzer olduğu kabul edilmektedir. Zira, TTK gerekçesinden de anlaşıldığı üzere, sorumluluğa ilişkin kurallar hariç, genel kurallar için Alman Kanunlarından etkilenilmiştir (Pulaşlı, **Op. Cit.**, p:159).

[476] TTK, m.195: *"(1) a) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketinin, doğrudan veya dolaylı olarak; 1. Oy haklarının çoğunluğuna sahipse veya 2. Şirket sözleşmesi uyarınca, yönetim organında karar alabilecek çoğunluğu oluşturan sayıda üyenin seçimini sağlayabilmek hakkını haizse veya 3. Kendi oy hakları yanında, bir sözleşmeye dayanarak, tek başına veya diğer pay sahipleri ya da ortaklarla birlikte, oy haklarının çoğunluğunu oluşturuyorsa, b) Bir ticaret şirketi, diğer bir ticaret şirketini, bir sözleşme gereğince veya başka bir yolla hâkimiyeti altında tutabiliyorsa, birinci şirket hâkim, diğeri bağlı şirkettir. Bu şirketlerden en az birinin merkezi Türkiye'de ise, bu Kanundaki şirketler topluluğuna ilişkin hükümler uygulanır. (2) Birinci fıkrada öngörülen hâller dışında, bir ticaret şirketinin başka bir ticaret şirketinin paylarının çoğunluğuna veya onu yönetebilecek kararları alabilecek miktarda paylarına sahip bulunması, birinci şirketin hâkimiyetinin varlığına karinedir."*

[477] Bu yüzden vergi hukukumuzda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik getirilen kurallar sadece gerçek ve tüzel kişiler kapsamında söz konusudur.

[478] Virginia Harper Ho, "Theories of Corporate Groups: Corporate Identity Reconceived", **Seton Hall Law Review**, Vol:42, No:3, 2012, p:885-886.

Çalışmanın devamında birbiriyle ilişkisi olan tüzel kişilerin, bu ilişkilerine istinaden getirilen sorumluluk hükümleri incelenecek olup, ülkemizdeki uygulamalara uyarlanabilirliği bakımından çeşitli önerilerde bulunulacaktır.

1- Öneriye İlişkin Temel Dayanak Noktaları

Tüzel kişilik; tarihi süreç içinde çeşitli ihtiyaçların, bireyselliği aşan örgütlenmeleri bir zorunluluk haline getirmesi nedeniyle ortaya çıkmış olan hukuki bir kişiliktir. Bu kişilik, ortak bir amacı olan kişi ya da mal toplulukları şeklinde oluşmaktadır[479].

Tüzel kişiliğin tarihine bakıldığında, ilk ortaya çıkışından itibaren şirketlerin, ortaklarından farklı bir kişiliğe[480] sahip olduğu kabul edilmiştir. 19'uncu yüzyılın ortalarından itibaren, kanunlar tarafından[481] ortaklara sınırlı sorumluluk[482] sağlamaya yönelik getirilen kurallar sayesinde, bu ayrı tüzel kişilik yapıları güçlendirilmiştir. Böylece, ortaklara sağlanan sınırlı sorumluluk ile yönetimde olmayan; ancak, sadece ortak olan kişiler, tüzel kişiliğin mali yükümlülüklerinin dışında bırakılmıştır. Bu sınırlı sorumluluk avantajı sayesinde şirket türlerine göre ayrı tüzel kişilik popülaritesi de giderek artmış ve şirketin alacaklılarına karşı ortaklarını koruyan bu yapı, daha riskli girişimcilik faaliyetlerinin de önünü açmıştır[483].

---

[479] A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 40.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, p:110-111.

[480] *"Entity"* kavramı, daha çok varlık/kişilik anlamında; *"legal personality"* kavramı ise tüzel kişilik anlamında kullanılmıştır. Ancak, tüzel kişilik doktrini *"separate entity doctrine"* bakımından farklılık arz eden bu kavramlar, literatürde sıklıkla birbirleri yerine kullanılmaktadır.

[481] En büyük örneği, İngiltere'deki 1855 tarihli Sınırlı Sorumluluk Kanunu'dur *"Limited Liability Act"*. Kanun metni için qv: https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1855/133/pdfs/ukpga_18550133_en.pdf, 12/02/2021.

[482] Sınırlı sorumluluk ilkesi, ortakların malvarlığının tüzel kişiliğin malvarlığından ayrı olmasına dayanır. Böylece, ortaklar kendi malvarlıklarını riske atmadan ödedikleri ya da bazı hallerde ödemeyi taahhüt ettikleri sermaye ile sorumlu olurlar (İrfan Akın, **Şirketler Topluluğu Sorumluluk Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, p:176).

[483] Antony Ting, **The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation -** An International Comparison, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2013, p:13.

Grup şirketlerinin 19'uncu yüzyılın sonlarındaki yükselişi, ayrı tüzel kişilik doktrinine *"separate entity doctrine"*[484] bir meydan okuma olarak değerlendirilmektedir. Grup şirketlerinin karmaşık ve sürekli büyüyen yapısı yasamanın ve yargının değerlendirmelerini, ayrı tüzel kişilikler temelinde mi, yoksa grup şirketin bütünü temelinde mi yapacakları konusunda seçime zorlamıştır. Genel olarak şirketler hukuku bu çok uluslu şirketlerin olmadığı daha basit bir yapı üzerine inşa edildiğinden, süreç içinde çeşitli zorluklarla karşılaşılmıştır[485]. Literatürde işletme doktrini *"enterprise doctrine"* olarak da anılan görüşler kapsamında, modern ticaret dünyasında, şirketler hukukuna özgü paradigmaların değiştiği düşünülmektedir. Bu yaklaşımda, şirketlerin ayrı tüzel kişiliklerinden bazı noktalarda ödün verildiği ve tek bir tüzel kişilikmiş gibi çeşitli uygulamalara konu olduğu kabul edilmektedir. Bu açıdan ekonomik öz, gruptaki şirketlerin kanuni biçimini geçersiz kılmaktadır. Sonuç olarak, ayrı tüzel kişilik doktrinin varlığı devam ederken, modern dünyanın gereklerine karşı, ihtiyaç duyulan işletme doktrini de ekonomi ve hukuk alanında kendine yer açmıştır[486].

Örneğin, limited şirketlerin tüzel kişilik olarak bu süreçteki gelişimine bakıldığında; 1990'larda ABD'de limited şirket (LLC-Limited Liability Company)

---

[484] Bu kavram Türkçeye farklı şekillerde çevrilmiştir. Örneğin; Gedik, bu terimi *"ayrı işletme doktrini"* olarak kullanmıştır. Ancak çalışmada, işletme doktrini *"enterprise doctrine"* ile farkının ortaya konabilmesi için ve *"separate entity"*, tek başına 'tüzel kişi' anlamını karşıladığından, *"ayrı tüzel kişilik doktrini"* kullanımı tercih edilmiştir.

[485] Yaşanan zorluklar neticesinde, başta OECD olmak üzere, gerek ulusal gerekse uluslararası kurumlar çeşitli çözüm mekanizmalarına yönelmiştir. Zira, grup şirketlerin ilişkili kişi ağı içerisinde gerçekleştirdikleri işlemler çalışmanın dışında kalan çok büyük bir alana sirayet etmektedir. Her geçen gün gelişen teknoloji ve artan işlem hacmi ile birlikte bu şirketlerin vergilendirilebilir gelirlerini gerçek manada takip etmek, idareler açısından bir külfet haline gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak da ayrı tüzel kişiliklerin bazı hallerde tek bir tüzel kişilik olarak kabul edildiği ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik kuralların da bu çerçevede kurgulandığı kanun hükümleri öngörülmüştür. Ülkemizde KVK kapsamında en bilinen örneği transfer fiyatlandırmasına getirilen kurallardır. Bu kapsamda, grup şirketlerinin bir bütün olarak karakterine odaklanıldığı vergi rejimlerinin varlığı, ayrı tüzel kişilik anlayışının evrildiğinin bir kanıtıdır. Ayrıntılı bilgi için qv: Zinnur Tunç, "Gayrimaddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Kapsamında Vergilendirilmesi" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:388, Ocak 2021, pp:109-125, passim; Zinnur Böbek, "Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, passim.

[486] Ting, **Op. Cit.**, p:15-16.

olarak ortaya çıkmasıyla[487] yaygın hale gelen bu şirket türünden önce ortakların sınırsız sorumluluğu söz konusuyken, sonrasında ise sınırlı sorumluluğun geliştiği görülmektedir. Amerika Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) önceleri bu sorumluluk yapısından dolayı limited şirketleri kurumlar vergisi dışında tutsa da zaman içinde varlığını kabul etmiştir[488].

Bahsedilen bu dönüşüm sürecinin vergi hukukundaki etkileri açısından tartışılan konuların başında, hangi yaklaşımın ön planda tutulacağı konusu gelmektedir. Ülkemizde de olduğu gibi karma bir sistem kuşkusuz en iyi yöntemdir. Ancak, bu sistemin temsil ve sorumluluk kurumu kapsamında genişletilmesinin mümkün olup olmadığı ayrıca değerlendirilmelidir. Böylesi bir çözüm, en önemli ilkelerden biri olan basitlik ilkesini zedeleme potansiyeli olan bir düzeni beraberinde getirse de; konu, fayda-maliyet analizi kapsamında incelenmesi gereken bir denge olarak ele alınmalıdır. Ancak, vergi politikası tasarımlarında, çatışan iki veya daha fazla politika arasındaki önceleme, birtakım tavizlerin verilmesini de zorunlu kılmaktadır[489].

Genel olarak vergi hukukundaki hakim politikalar, tanımı gereği işletme doktrini ile çelişen, ayrı tüzel kişilik doktrini üzerine tasarlanmıştır ve kilit yapısal unsurlarla ilgili olarak büyük politika değişiklikleri yapmak da zordur[490]. Bu nedenle, bir konsolidasyon politikasına[491] yönelmeyi düşünen ülkeler için mevzuatın yeniden tasarlanması ve öncü ülke uygulamalarının iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

---

[487] ABD'de limited şirketlere ilişkin tüzel kişiliğin gelişimi ve sorumluluk için supra: 2.Bölüm/VI.C. *"Amerika Birleşik Devletlerindeki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi"*

[488] Reuven S. Avi-Yonah, **International Tax and International Law** - An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2007, p:35.

[489] Ting, **Op. Cit.**, p:22.

[490] **Ibid.**, p:293-294.

[491] Konsolidasyon, aynı zamanda tahkim anlamına gelse de (**Türk Hukuk Lûgatı**, p:204); çalışmada şirketler grubunun konsolide (birleştirilmiş) vergi beyannamesi sunduğu bir vergileme rejimi olarak tanımlanmaktadır (Ting, **Op. Cit.**, p:xiv). Ayrıca, Türk Dil Kurumu sözlüğünde de Fransızcadan dilimize giren bu kelimenin anlamlarından biri, şirketlerin tüzel kişiliklerini ortadan kaldırarak yeni bir tüzel kişilikte birleşmesi olarak açıklanmıştır (Türk Dil Kurumu Sözlükleri, Güncel Türkçe Sözlük, https://sozluk.gov.tr). Konsolidasyon, çok geniş kurallar bütünü üzerine kurulu bir vergilendirme rejimidir. Ancak, çalışmada sadece kanuni temsilcilik kurumu bakımından ele alınacaktır. Bu rejim

2- Öneriye İlişkin Örnek Ülke Uygulamaları

Tüzel kişilerin ortaklarının sınırlı sorumluluk (limited liability) ilkesi, günümüzde neredeyse evrensel bir kural haline gelmiştir. Ancak, kamu borçları söz konusu olduğunda bu ilkenin her zaman geçerli olmadığı görülmektedir. Uluslararası literatürde ortakların kamu borçları bakımından sınırsız sorumluluğuna (unlimited liability) yönelik çeşitli düzenlemelere de rastlanmaktadır[492].

Şirketler söz konusu olduğunda, varlıkların korunması (entity shielding) için nispeten farklı iki kural öngörülmektedir:

- Birincisi; alacaklılarına, borçları için teminat olarak, şirket sahiplerinin kişisel varlıklarından önce şirketin (tüzel kişiliğin) varlıkları üzerinde bir talep hakkı veren öncelik kuralıdır[493]. Ülkemizde de bir kamu alacağı olarak vergi cezalarında dahi, ortak ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna başvurulmadan önce tüzel kişinin kendisine başvurulması da bu kuralın hukukumuzdaki görünümüdür.
- İkincisi; 'tasfiye koruması' (liquidation protection) niteliğindeki kuraldır. Bu kural, şirketin ortaklarının, tüzel kişiliğin varlıklarındaki paylarını istedikleri zaman çekemeyecekleri ve dolayısıyla tüzel kişiliği kısmen veya tamamen tasfiyeye zorlayamayacakları anlamına gelir. Esasında kural, tüzel kişiliğin süregelen değerinin ortaklar veya alacaklılar tarafından tahrip edilmesine karşı bir korumaya hizmet etmektedir[494].

Bir ticaret şirketi; tüzel kişilik, sınırlı sorumluluk, devredilebilir paylar, yönetim kurulu altında çalışan merkez yönetim ve ortaklar olmak üzere beş temel yapı

---

hakkında ayrıntılı bilgi için qv: Ting, **Op. Cit.**, Passim *(Ting'in bu çalışması, tüm ülke karşılaştırmalarını içeren ilk kapsamlı çalışma olarak kabul edilmektedir).*

[492] John Armour, Henry Hansman, Reiner Kraakman, The Essential Elements of Corporate Law: What is Corporate Law?, Harvard Law School Cambridge, MA 02138, Discussion Paper No. 643, 7/2009, PDF/p:9, (Çevrimiçi) http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/Kraakman_643.pdf, 05/02/2021 *[Çalışmanın devamında 'Armour et. al.' olarak anılacaktır].*

[493] Armour et. al. **Op. Cit.**, PDF/p:7.

[494] **Ibid.**

üzerine kurulur[495]. Tıpkı ülkemizde olduğu gibi, şirketler, tüzel kişiliğin yönetimi ve temsili için bir yönetim kuruluna (ya da şirket türüne göre müdürlere) ihtiyaç duymaktadır. Bu kişiler, vergi hukukunda anıldığı haliyle, kanuni temsilci(ler)dir ve bu temsilciler, şirketlerin sözleşmelerde ve alacak-borç ilişkilerinde taraf olmalarını sağlamak için gerekli yetkilerle donatılmışlardır[496].

Tüzel kişinin vergi borcundan nasıl ki yönetim kurulu ya da şirket tipine göre müdürler sorumlu ise konuya daha geniş kapsamdan yaklaşılmasını ve grup şirketlerinin vergi sorumluluklarının da bu şekilde düzenlenmesi gerektiğini savunan görüşler literatürde mevcuttur. Örneğin, bu görüşlerden biri çerçevesinde, bir grup bünyesinde ana şirketin vergi borcunu ödememesi halinde, grup üyesi şirketlerin bu borcun ödenmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olması gerektiği önerilmektedir[497].

Avustralya'da, ana şirket ve tüm bağlı şirketleri, tek varlık/tüzel kişilik kuralı "*SER-single entity rule*" kapsamında tek bir vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir[498]. Eğer birincil sorumlu olan ana şirket vergisini ödemezse, grup üyeleri -şirket sözleşmesinde belirlenen oranlar dahilinde- müştereken ve müteselsilen *"jointly and severally liable"* sorumlu tutulurlar[499]. Avustralya'da, 1 Temmuz 2002'den itibaren yürürlüğe giren bu uygulamanın temeli, SER'dir[500]. Bu kural, bir gruba ait şirketlerin, sanki ayrı tüzel kişilik değil de, bir şirketin farklı bölümleriymiş

---

[495] Yabancı literatürde *"unregistered partnership"* olarak ifade edilen, yani tüzel kişiliği haiz olmayan ve sınırları medeni hukukta çizilen ortaklık yapıları için bu kural geçerli değildir (**Ibid.**, PDF/p:6-7/*13.dipnot*).

[496] Bu durum uluslararası literatürde *"delegated management"* kavramıyla ifade edilir qv: **Ibid.**, PDF/p:8.

[497] Ting, **Op. Cit.**, p:83.

[498] Bu kuralın kanun hükmü için qv: Commonwealth Consolidated Acts, Income Tax Assessment Act 1997 - sect 701.1, (Çevrimiçi) http://www5.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1997240/s701.1.html, 11/02/2021. Teknik bakımdan detaylı açıklaması için ise qv: Grant Cathro, "Tax Consolidation, The Single Entity and Entry History Rules", Allens Arthur Robinson, 22/07/2003, PDF/p:3-5, (Çevrimiçi) https://data.allens.com.au/pubs/pdf/tax/m_tiajul.pdf, 15/04/2021.

[499] Ting, **Op. Cit.**, p:83.

[500] Peter Scott, "The Single Entity Rule: The Need to Clarify The Effect and Limits of The Cornerstone of Australia's Tax Consolidation Regime", **Australian Tax Forum**, Vol. 35 Issue 3, 2020, p:297.

gibi işlem görmelerini[501] öngörür ve bu durumun kabulü ancak spesifik amaçlar için söz konusu olabilir[502].

Fransa'da da benzer şekilde ana şirket, grubun kurumlar vergisinden sorumluyken, her grup üyesi de grup vergisinin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumludur. Örneğin, kurumlar vergisine tabi olan Fransız şirketleri, çeşitli kanuni sınırlar dahilinde vergi konsolidasyonlu (fiscal unity/tax grouping) bir yapı oluşturmayı seçebilir[503]. İtalya'da da buna benzer bir uygulamaya ek olarak; ana şirket de, bağlı şirketlere kesilen faiz ve cezalardan, bağlı şirketlerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmuştur. Japonya'da ise yine benzer uygulamanın -diğer vergiler hariç tutularak- sadece kurumlar vergisi bakımından uygulandığı görülmektedir[504].

Hollanda'da ise grup üyelerinin müştereken ve müteselsilen sorumlu olması yönündeki benzer uygulamaya vergi kanunlarında 2003 yılında yapılan bir değişiklikten sonra başlanmıştır. Yeni Zelanda'daki uygulamada, diğer ülkelerden farklı olup, grup üyesi şirketlerin sorumluluğu birinci derece değildir. İspanya'da da benzer şekilde, ana şirket, grubun konsolide vergi borcunun ödenmesinden sorumluyken, her bir grup üyesi de vergi borcundan müştereken ve müteselsilen sorumludur. Ancak, İspanya uygulamasında farklı olarak, müşterek sorumluluk cezaları kapsamamaktadır (cezalar sadece ana şirketin sorumluluğundadır). ABD ise mevzuatında benzer düzenlemelere yer vermiş olmakla birlikte, yukarıda sayılan

---

[501] Bu şekildeki bir uygulama, üç yaklaşım altında incelenmektedir: Havuzda toplama *"pooling"*; ilişkilendirme *"attribution"*; birleşme/iştirak *"absorption"* (**Ibid.**, p:298).

[502] Cathro, **Op. Cit.**, PDF/p:2. Burada en çok dikkat çekilen nokta; tek varlık kabul edilen şirketin kendi içinde gerçekleştirdiği (örneğin, transfer fiyatlandırmasına konu olan uygulamalar) işlemlerin hiç gerçekleşmemiş gibi mi işlem göreceğidir. Zira, transfer fiyatlandırması örneği üzerinden gidildiğinde işlemlerin bu kapsamda getirilmiş uygulamalara konu olması için ayrı kişiliklere sahip olanlar arasında gerçekleşmesi bir kuraldır. İşte bu karışıklığın önlenmesi için SER uygulaması spesifik amaçlar kapsamında kabul edilmiş bir uygulamadır (**Ibid**, PDF/p:4-5). Aksi halde, iyi analiz edilmeden sisteme entegre edilmeye zorlanmış bir vergi kuralının işlerliği bu gibi münferit işlemler itibariyle mümkün olmayacaktır.

[503] Denis Andres, "France-Global Guide to M&A Tax: 2018 Edition", PDF/p:12, (Çevrimiçi) https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/08/France_Taxand_MA_guide_2018_v2.pdf, 11/05/2021.

[504] Ting, **Op. Cit.**, p:84.

ülkeler arasında bu konudaki en katı düzenlemelere[505] sahip ülke olarak kabul edilmektedir[506]. ABD'de grup üyelerinin bir vergi döneminde konsolide beyannameye dahil edilmesi gereken kazançlar ve buna yönelik hesaplanan vergiler, grup üyeleri arasında paylaştırılmaktadır[507].

Birleşik Krallık ise ayrı tüzel kişilik yapısını bozmadan, grup şirketlerine dahil olan şirketlerden birinin ödemesi gereken vergi alacağını ödemeden ülkeyi terk etmesi halinde; ödenmeyen vergiler için kontrol sahibi şirketi sorumlu tuttuğu düzenlemeler getirmiştir. Buna göre, ülkeden ayrılmadan önce gruba ait şirket üzerinde vergi alacağının doğması ve altı ay içinde ödenmemesi halinde, grupta yer alan bir şirketin ve ayrılan şirketin yetkili müdürü (kanuni temsilcisi) ödenmeyen vergi borcundan sorumlu olacaktır[508].

Görüldüğü üzere sayılan ülkelerdeki uygulamalar, grup şirketleri ve ana şirket için çeşitli müşterek ve müteselsil sorumluluk yükümlülükleri öngörmektedir. Bu türden düzenlemelerin vergi sisteminin temel amaçların biri olan vergi güvenliğini sağlama amacına hizmet ettiği kabul edilmektedir[509].

Alman Ticaret Kanunları, 1998 ticaret hukuku reformu başta olmak üzere, 1950'li yıllardan günümüze kadar çeşitli güncellemelere konu olmuştur. Örneğin, limited şirketler 1985 yılında konsolidasyon olgusuna dahil edilmiş ve 'limited şirkete bağlı işletmeler' kavramı yaratılmıştır[510]. Ayrıca, AO'nun sorumluluk (haftung) hükümlerinde yer alan 73'üncü maddesinde, grup sorumluluğu; kontrol edilen şirketin, kontrol eden (ana) şirketin vergi borçlarından sorumlu olması şeklinde belirtilmiştir[511]. *"Organschaft"* olarak anılan bu sistem, kendi tüzel kişiliğine sahip bir şirketin

[505] Ayrıntılı bilgi için qv: IRC, §1552, (Çevrimiçi) https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1552, 11/02/2021.

[506] Ting, **Op. Cit.**, p:85-86. Amerika ve Hollanda'da kurumlar vergisi kapsamında uygulanan konsolidasyon kuralları için qv: Gedik, **Op. Cit.**, Passim.

[507] IRC, §1552/a-1 *"Earnings and profits"* .

[508] Taxes Management Act, Part: XI *"Miscellaneous and Supplemental"*, Sec. 109E*, "Liability of other persons for unpaid tax"*

[509] Ting, **Op. Cit.**, p:273.

[510] TTK Genel Gerekçesi, **Op.Cit.**, p:7

[511] AO, §73 *"Haftung bei Organschaft"*.

(Organgesellschaft), başka bir şirket (Organträger) tarafından kontrol edilmesini ve finansal, ekonomik ve operasyonel olarak ikincisine bağımlı olduğu durumu ifade etmek için kullanılan bir Alman sistemidir. Mezkûr 73'üncü madde lafzında yer almayan bu tanım, AO'nun resmi çevirisinde maddenin açıklayıcı dipnotu olarak belirtilmiştir[512]. Bu kapsamda söz konusu iki şirket, vergi hukukunda sorumluluk kurumu açısından tek bir şirket olarak kabul edilmektedir.

Ayrı tüzel kişilik kuralına istisna niteliğinde getirilmiş olan bu kurallar, her zaman ve her grup şirketine doğrudan uygulanabilen kurallar değildir. Örneğin ABD'de grup şirketlerinin önce konsolidasyon için başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Bu şekilde vergilendirilmeyi seçen bir grup, tek bir tüzel kişilikmiş gibi ele alınır[513].

3- Öneri Kapsamında Normatif Yönlü Bir Kural Tasarısı

Tüzel kişiler için çeşitli ülkelerde teoride ve uygulamada farklı adlar altında incelenen vergisel sorumlulukların ortak noktası, vergi güvenliği için -gerçek kişi olan kanuni temsilcilere getirilen sorumluluktan farklı olarak- belli kurallar dahilinde ilişkide bulunan bir başka tüzel kişinin sorumlu tutulmasıdır. Bu başka tüzel kişilik, vergilendirme ilişkisi söz konusu olduğunda, tek bir tüzel kişilikmiş gibi kabul edilip teselsül hükümlerinin işletildiği bir sorumluya dönüşmektedir.

Örneğin, bir grup bünyesinde ana şirket, vergi borcunu ödemediğinde grup üyesi şirketlerin bu borcun ödenmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olması gerektiği savunulmaktadır[514]. Ülkemizde, tüzel kişilerin vergi borçlarından sorumluluğu genel olarak VUK ve AATUHK'da belirlenmiştir. Sorumlu olacak

---

[512] Kanunun orijinal metninde geçmeyen bu dipnot, *"SER"* gibi, ülke tarafından uygulanan kurala ait teknik bir terim olduğu için kanunun resmi İngilizce çevirisinde *"Liability in the case of fiscal unity"* kapsamında açıklanmıştır qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0614, 16/02/2021.

[513] Timothy J. Rupert, Kenneth E. Anderson, David S. Hulse, **Person's Federal Taxation 2020-Individuals**, Pearson, USA, 2020, p:16/16 *[Çalışmanın devamında 'Rupert et. al.' olarak anılacaktır].*

[514] Ting, **Op. Cit.**, p:83. Ting'in bu önerisine benzer bir öneri de 5520 sayılı KVK için yapılmıştır. Ayrıntılı bilgi için Gedik, **Op. Cit.**, passim.

kişilerin kanuni temsilci sıfatı taşımaları gerektiği öngörülmüştür[515]. Ancak, AATUHK'da olduğu gibi, kamu alacağının güvenliğinin ön planda olduğu uygulamalarda, grup şirket yapılarına özgü sorumluluk hallerinin düzenlenmesi de düşünülmelidir. Zira, Türk mevzuatında da tek bir kişilikmiş gibi, ayrı tüzel kişilerin, kanuni oranlara uygun olarak ilişkili sayılması halinde uygulanacak vergi kuralları bulunmaktadır. Örneğin, kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulamasında olduğu gibi şirketler, ayrı tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte, KVK'nın 7'nci maddesindeki şartları sağlamaları halinde, Türkiye'deki tam mükellef kurumun vergi matrahına kontrol edilen yabancı kurum kazancının eklenmesi söz konusu olmaktadır. Özel hukukta tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisi kapsamındaki uygulamalara benzeyen bu durum, vergi kanunlarının kendine özgü yapısında kanunilik ilkesinin bir yansıması olarak, sadece kanunla yapılabilecek bir düzenlemeye karşılık gelmektedir. Nitekim, KVK'da, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye, veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulamaları gibi vergi güvenliği için kurumların olağan vergileme kurallarından farklı kurallara tabi olduğu hallere ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Belirli sınırlar çerçevesinde tıpkı Avustralya ve Almanya'da halen uygulanan kuralların, ülkemizdeki sorumluluk kurumu için de getirilmesi mümkün görünmektedir. Özellikle VUK'un, AO mehaz alınarak sistematize edildiği düşünüldüğünde; AO'da sorumluluk hükümlerinde yer alan bir kuralın[516] yeni bir sorumluluk kuralı olarak VUK'a entegre edilmesi, hiç olmayan bir kuralın konulmasına göre daha başarılı sonuçlar verecektir. Böylece, karmaşık grup şirketlerinde, ikinci derece sorumlu olan kanuni temsilciler yerine, bağlı bir tüzel kişiliğin vergi borcundan sorumlu tutulması, vergi güvenliği bakımından daha etkin olacağı gibi kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda ortaya çıkan ihtilafların bir kısmını da engelleyecektir. Bu durumun, tüzel kişi adına işlemleri gerçekleştiren kanuni temsilcinin kendi yaptığı işlemlerden sorumsuzluğu anlamına gelecek bir kötüye kullanımın önünü açmaması için, özellikle AATUHK'nın 35'inci maddesinde

[515] Sadece limited şirketlere özgü olarak, kanuni temsilcilerin yanı sıra ortaklar da tüzel kişiliğin kamu borçlarından sorumlu tutulmuşlardır (AATUHK, m.35).

[516] AO, §73 *"Haftung bei Organschaft"* (*"Liability in the case of fiscal unity"*).

yer alan ortakların sorumluluğuna alternatif olarak düşünülmesi ya da mükerrer 35'inci maddesinde öngörüldüğü üzere, kusursuz sorumluluk hallerinde uygulanması[517] veya VUK Taslağı'nda öngörülen şart değişikliği bakımından bir seçenek olarak düşünülmesi faydalı olacaktır.

Esasında VUK'ta yer alan kanuni temsilciler için geçerli kusur sorumluluğu dolayısıyla kusuru olmayan bir temsilcinin vergi borcundan ikinci derecen de olsa sorumlu tutulamaması; bu kurumun işleyişinde başka bir tüzel kişiliğin sorumlu olmasına yönelik ihtiyacı -hem vergi güvenliği ilkesi, hem de hakkaniyet ilkesi bakımından- azaltmaktadır. Ancak, buradaki asıl önerinin, kusursuz sorumluluk bakımından çeşitli eleştirilere maruz kalan AATUHK'nın 35'inci ve mükerrer 35'inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi daha gerekli görülmektedir. Zira, mezkûr maddelerin uygulanışında kurtuluş beyyinesi öngörülmeksizin, tüzel kişilikten alınamayan kamu alacaklarında doğrudan ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması söz konusu olduğundan; çoğu zaman benzer ihtilaflı durumların ortaya çıktığı, yargısal içtihatlardan anlaşılmaktadır.

Eleştirilere konu olan mevcut sorumluluk yapısının öneri kapsamında düzenlenmesi halinde, kurtuluş beyyinesi gösterip sorumluluktan kurtulan limited şirket ortaklarının ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumsuzluğu sonrası kamu alacağının karşılıksız kalması engellenirken; kusursuz sorumluluğun hakkaniyet ilkesine aykırılık teşkil ettiğine yönelik getirilen eleştirilerin de önüne geçilmiş olacaktır. Bu bakımdan AATUHK'nın 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim, ortakların sorumluluğundaki mevcut düzenlemelerde bu güvenlik mekanizmasının başka bir formu dolaylı olarak uygulanmış olmaktadır.

AATUHK'nın 35'inci maddesinde yer alan *"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar"* hükmünü TTK'nın 573'üncü

[517] Çalışmada kusursuz sorumluluğun aksayan yönleri incelendiğinden; bu öneri, grup şirketleri için kusursuz sorumluluğa bir alternatif olarak da kabul edilebilir.

maddesinde yer alan *"Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur..."* hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde limited şirketlerin tüzel kişi ortaklar tarafından da kurulabileceği, böylece limited şirketten alınamayan ya da alınmayacağı anlaşılan kamu alacağı için tüzel kişi ortağın doğrudan doğruya sorumlu olacağı, daha önce aktarılan uygulamaların bir başka görünümünün vergi hukukumuzda dolaylı da olsa uygulanabilme imkanının olduğunu göstermektedir. Ülkemizdeki uygulamalar, şirketlerin bağlı şirket olup olmamasından bağımsız olarak, limited şirketler için getirilmiş bir kurallardan oluşmaktadır. Ancak, öneriye ilişkin temel dayanak noktalarında açıklandığı üzere; mevcut kuralların grup şirketlerine uygulanması sırasında -özellikle kötü niyetli yaklaşımlar çerçevesinde- hükmün amacına aykırı bazı durumlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, bir gruba dahil şirketler arasında bir şirketin, diğer şirketin neredeyse tüm hisselerine sahip olmasına karşın, yönetim ve temsilin üçüncü şahıslara devri sayesinde ödenmeyen kamu alacaklarından sorumsuz kılınmasına izin veren hükümler söz konusudur.

Ayrıca, (mülga) 6762 sayılı TTK'da anonim şirketlerin yönetim kurulunda tüzel kişilerin olamayacağı yönündeki kuralın, 6102 sayılı TTK ile değişmesinden sonra tüzel kişilerin[518] *SER* ya da *Organschaft* uygulamalarında olduğu haliyle doğrudan olmasa da kanuni temsilci sıfatları dolayısıyla sorumlulukları söz konudur. Ancak, tüzel kişi, kanuni temsilcisi olan bir başka tüzel kişi için VUK'un 10'uncu maddesindeki kurallardan daha karmaşık bir ilişkiye karşılık geldiğinden, TTK'nın geçirdiği değişim ve kanun lafzının birlikte yorumlanması ile ulaşılabilecek bazı özellikli durumların sorumluluk bakımından da geçerli olabilmesi için; durumun, bizzat kanun koyucu tarafından yasama yetkisinin kullanımıyla çözülmesi gerekmektedir. Zira, bu noktada açıklığa kavuşturulamayan bazı sorumluluk halleri vardır. Örneğin; idare, (A) tüzel kişisinin vergi alacağı için, kanuni temsilcisi olan (B) tüzel kişisine, kanundaki şartların gerçekleşmesi halinde başvurabilir hale geldiğinde; (B) tüzel kişisine kanuni temsilci sıfatı nedeniyle düzenlenen ödeme emri için bu kez de (B) tüzel kişisinin kanuni temsilcilerinin sorumlu olup olmayacakları; (B) tüzel

[518] Bu süreçteki tüzel kişilerin yönetim kurulunda yer alma dönüşümü hakkında farklı görüş ve kararlar için qv: Şirin, **Op. Cit.**, Passim.

kişisinin -varsa- kendi tüzel kişi kanuni temsilcilerine başvurulup başvurulamayacağı şeklinde devam eden zincirin nerede kesileceği mezkûr 10'uncu madde lafzında açık değildir. Her ne kadar kusur sorumluluğunun öngörüldüğü VUK kapsamında karmaşık ilişkilerde hükmü uygulamak mümkün olsa da; kusursuz sorumluluğun öngörüldüğü AATUHK'da bu her zaman mümkün olmamaktadır. İşte bu bakımdan gerçek kişi kanuni temsilcilerin sorumluluğuna uygun olarak getirilmiş bu düzenlemelerin, aynı zamanda tüzel kişilerin karmaşık temsil ağlarına uygulanması her durumda sağlıklı sonuçlar vermeyecektir.

Şirin'e göre böyle bir sorumluluk ilişkisinin AATUHK ve VUK hükümlerine göre ayrı ayrı değerlendirildiğinde;

- AATUHK'nın kamu borçlusu tanımında yer alan 'hükmi şahıs ve bunların temsilcileri' ifadesine[519] istinaden tüzel kişi kanuni temsilcilerin de kendi kanuni temsilcilerine, söz konusu vergi alacağının yüklenebilmesi mümkündür;
- VUK için ise bu anlama gelen hüküm bulunmadığı gibi sadece kusura bağlı sorumluluk öngörülmüş olduğundan, kusuru olmayan kanuni temsilci tüzel kişilerin kendi kanuni temsilcilerine kadar bu sorumluluğun yansıması mümkün görünmektedir[520].

Ancak bu uygulama, limited şirketler özelinde gerçek kişi ortaklarla ve kanuni temsilcilerle[521] aynı sorumluluk derecesine sahip tüzel kişi ortakların avantajlı olması bakımından eleştirilebilir. Hayatın olağan akışında, bir tüzel kişinin gerçek kişiden daha fazla ödeme gücüne sahip olacağı fikrinden hareketle, -vergi güvenlik önlemlerine yönelik kuraların da etkinlik amacına hizmet ettiği göz önünde

[519] AATUHK, m.3: *"Amme borçlusu veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini,…ifade eder."*

[520] Şirin, **Op. Cit.,** PDF/p:10-11; cf: Özel, Burçkin, **Op. Cit.,** p:22.

[521] Daha önce incelenen İBKK-2018/1 kapsamında ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunda bir öncelik-sonralık ilişkisi kurulamayacağı belirtilmiştir.

bulundurulduğunda- idarenin bu ödeme gücü yüksek tüzel kişiye yönelmesinin daha rasyonel olacağı düşünülmektedir.

Burada önerilen, tüzel kişilere doğrudan doğruya başvurulması değildir. Nitekim, böyle bir öneri, müdür sıfatından dolayı sorumlu tutulması gereken kişilerin, ödeme gücü tüzel kişi ortaktan daha düşük olduğu gerekçesiyle sorumsuz kabul edilmesi anlamına geleceğinden ve bu durum hakkaniyet ilkesi ile bağdaşmayacağından; öneri, ancak kurtuluş beyyinesinin[522] kabulü ile anlam kazanacaktır[523]. Öyle ki, doğrudan doğruya sorumluluk yerine ortaklar[524] ve kanuni temsilciler için kamu alacağının ödenmemesi ile kendi fiilleri aralarında illiyet bağı olmadığının ispatına izin veren bir yaklaşımda; vergi güvenliği için kusursuz olanların değil, çizilecek belli kurallar çerçevesinde o sınırın içinde kalan tüzel kişilerin sorumlu kabul edilmesi, hem uluslararası uygulamalarla uyumlu bir sorumluluk öngören, hem de mevcut uygulamalarda hakkaniyet ve belirlilik ilkeleri bakımından yöneltilen eleştirileri önleyici bir hüküm niteliğinde olacaktır.

Örneğin, tek kanuni temsilcili bir şirkette, bir kamu alacağının tüzel kişiden alınamadığı için kusursuz sorumluluk kapsamında, gerçek kişi kanuni temsilciye sorumluluğun yüklenmesi, kamu alacağının güvenliğinin sağlaması bakımından yeterli değildir. Uygulamada karşılaşılan örnekler, ödeme gücünü olağanüstü bir

[522] Farklı bir yaklaşım olarak mükerrer 35'inci madde kapsamında, kusur sorumluluğu getirilmese bile kanuni temsilcilerin en azından kusurlu olduklarına dair adi karine getirilmesi halinde kanuni temsilciye aksini ispat hakkı tanınması da doktrindeki öneriler arasındadır. Zira, mevcut haliyle bu hüküm kanuni kefalet niteliğinde olduğundan hukuk devleti ve ölçülülük ilkelerine aykırı olarak değerlendirilmektedir (Geçer, **Op. Cit.**, p:124).

[523] Kusursuz sorumluluk hallerinde dahi kurtuluş beyyinesi ileri sürme hakkının verilmesine bir örnek TBK'nın 66'ıncı maddesidir. Öyle ki, kusursuz sorumluların yeterli özeni gösterdiklerini ispat etmeleri halinde sorumluluktan kurtulmalarının önü açılmıştır. Ancak, genişletici yorum yasağı kapsamında kusursuz sorumluluğa ait özel hukuk kurallarının vergi hukukunda ileri sürülmesi mümkün olmadığından. Böyle bir hakkın varlığı ancak kanun koyucunun iradesi kapsamında söz konusu olabilecektir.

[524] Esasında ortakların zaten ödenmeyen kamu alacağı ile arasında bir illiyet bağı kurulmasının mümkün olmadığı sıkça yapılan eleştiriler arasındadır. Nitekim, limited şirketlerde yönetici veya müdür sıfatı taşımayan bir ortağın kamu borcunun ödenmemesine kusurunun bulunmasının mümkün olmadığı kabul edilmekte ve bu sorumluluğun varlığı vergi güvenliği ile açıklanmaktadır. Bu kapsamda, daha önce Anayasa Mahkemesi'ne iptali için başvurulan 35'inci madde fıkralarının iptal talebi de bu gerekçe ile reddedilmiştir

durumda[525] kaybeden tüzel kişinin kanuni temsilcisinin zor duruma düştüğünü göstermektedir.

Tüm bu eleştirilerin önlenmesi veya potansiyel ihtilafların önceden tespit edilmesi için çeşitli ülke uygulamalarının incelenmesi gerekmektedir. Böylece, sistem bütünlüğünü bozmayacak nitelikte ve diğer hükümlere uyumun sağlandığı bir kuralın konulması mümkün olacaktır. Ancak, bir kural konulurken uluslararası vergi politikaları bakımından önemli olan iki amacın mevcudiyeti mutlak suretle gözetilmelidir: Vergi gelirini artırmak ve yeni yatırımlar için elverişli vergisel imkanlar sağlamak[526]. Anılan düzenleme, birinci amacı çok işlevsel bir şekilde gerçekleştirme potansiyeline sahip olsa da; ikinci amaç için tıpkı KVK güvenlik mekanizmalarında olduğu gibi çok dikkatlice çizilmiş kanuni sınırlara ihtiyaç vardır. Bu da belirli ortaklık oranları ya da doğrudan grup şirketi bünyesinde ülke uygulamalarındaki gibi bir müşterek ve müteselsil sorumluluğun tanımlanması için çok yönlü ve kazuistik yöntemle hazırlanmış bir vergi kuralı çalışmasını gerekli kılmaktadır. Bu çok yönlü çalışma, ikinci amaç doğrulusunda yeni bir vergi kuralının sadece hukuk sistemindeki diğer hükümlerle değil, aynı zamanda -konjonktüre göre hızla değişen politikalarla mükemmel uyumu yakalamasa bile- maliye politikalarının genel ilkeleriyle uyumlu olması beklenen kural için bir zorunluluktur.

İkinci ve üçüncü derece için getirilebilecek bu türden bir sorumluluktan farklı olarak, doğrudan uluslararası uygulama örneklerinde olduğu gibi tüm tüzel kişiler için değil, sadece grup şirketleri için bir konsolide sorumluluk halinin öngörülmesi de mümkündür. Ancak, böyle bir durumda dahi grup şirketlerinin, 'konsolide grup' olarak birleştirilmesi, olgusal ve hukuki gerçekleri değiştirmeyeceğinden;[527] tek

[525] Doğrusöz bu durumu, özelge talep eden bir şirketin içinde bulunduğu durum ile örneklemiştir: Merkezi Türkiye'de olup tüm yatırımlarını Kuveyt'e yapan bir şirket, Irak'ın Kuveyt'e girmesi neticesinde tüm ödeme gücünü bir anda kaybetmiş, vergi beyannamelerinde yapılan hesaplar gösterilen tutarlar sonrası, Nisan ayı geldiğinde şirketin malvarlığı sıfır olduğu için yerine getirilemeyen ödevlerden kurtuluş beyyinesi olmaksızın kanuni temsilcisinin sorumlu tutulması söz konusu olmuştur. qv: Doğrusöz, **Tebliğ**, p:105.

[526] Michael Kobetsky, **International Taxation of Permanent Establishment** - Principles and Policy, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2011, p:14.

[527] Cathro, **Op. Cit.**, p:5'de bu ifade Slater QC'nin Leura Konferansı'nda sunduğu makalesine atıfla aynen aktarılmıştır. İlgili çalışma için qv: Tony Slater QC, "General Consolidation Regime – Key New

varlık/tüzel kişilik kuralı (SER), bu şirketlerin ayrı tüzel kişiliğe özgü diğer işlemler çerçevesinde mevcut vergi kurallarına tabi olmalarını engellemeyecektir. Zira, bu kural, ilgili olduğu durumlar dışındaki hükümler için aynı işleme tabi tutulmayı gerektirmemektedir[528].

Esasında, tek varlık/tüzel kişilik kuralı oldukça basit bir kural gibi görünse de ve grup içi işlemleri tamamen yok sayacağı izlenimini verse de, spesifik amaçlar doğrultusunda uygulanması halinde dahi sistemin işleyişini bozduğu/bozacağı düşünülmektedir. Günümüzde aynı kuralın türevlerini uygulayan ülkelerde, konsolide bir grubu, bu türden bir işlem bütününe tabi tutmak için vergi kanunlarının uygun olmadığı; dolayısıyla, mevcut kanunlarda değişikliklerin gerekli olabileceğini savunan görüş ve eleştiriler de bulunmaktadır[529].

Böyle bir yaklaşımın, sadece uluslararası pozitif hukuk uygulamalarının değil, uygulamalara getirilen eleştirilerin de kapsamlı bir analiz çerçevesinde dikkate alınması, sorumluluk kurumu için uluslararası hukuka uygun ve yenilikçi bir bakış açısının geliştirilmesine fırsat verecektir.

Tax Concepts?", Taxation Institute of Australia, First National Consolidation Symposium, Leura, New South Wales, February 2003.

[528] **Ibid**, p:5.

[529] **Ibid.**, p:32. Konsolide vergi sorumluluğunun bazı uygulamalar (örneğin, Avustralya'da havuzda toplama *"pooling"* yaklaşımından, birleştirme *"absoption"* yaklaşımına geçişte) bakımından belirsizlik yarattığı yönündeki eleştiri ve açıklamalar için qv: Scott, **Op. Cit.**, Passim.

SONUÇ

Vergi, başta kamu harcamalarının finansmanı olmak üzere, çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi için toplanan; mülkiyet hakkına bir müdahalenin ifadesi olması yönüyle ve kişilerin harcanabilir gelirlerini azaltıcı niteliğe sahip olması dolayısıyla hukuki düzen içerisinde anayasal ilkelerle korunan mali bir yükümlülüktür. Eski çağlardan günümüze kadar devlet anlayışlarına göre farklı biçimlerde ortaya çıkan vergilendirme ilişkisi; hukuki, sosyolojik, ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak şekillenmiş bir ilişkidir. Bu gelişmeler neticesinde, kişilerin işlemlere çeşitli nedenlerle taraf olmalarının imkansız hale gelmesi, yeni hukuki düzenlemelere olan ihtiyacı artırırken; işlemlerin giderek karmaşıklaşan yapısı da, mevcut düzenlemelerin değişimini zorunlu kılmıştır. Bu değişim, vergi hukukunda temsil ve sorumluluk kurumlarına da yansımıştır.

Aktif tarafında devletin, pasif tarafında ise vergiyi kendi varlığından ödemek zorunda olan mükelleflerin bulunduğu vergilendirme ilişkisinde, temsil ve sorumluluk kurumlarının rolü, vergi ödevlerini yerine getirenlerin mükelleften farklı kişiler olduğu durumda ortaya çıkmaktadır. Pasif taraftaki bu değişimin nedenleri arasında, yaş küçüklüğü veya kısıtlılık gibi zaruri haller bulunabileceği gibi; zaman kısıtı veya sağlık durumunun elvermemesi gibi ihtiyari haller de bulunabilmektedir. Bu nedenlere bağlı olarak vergi hukukunda kanuni ve iradi olmak üzere iki temsil türüne yer verilmiştir. Asıl olan kanuni temsil olmakla birlikte; iradi temsilin yasaklanmaması, tali olarak bu temsil türünün de varlığının kabul edildiğini göstermektedir. Uzlaşmaya vekil aracılığıyla başvurulabilmesi ve tebliğ yapılacak kimseler arasında umumi vekillerin sayılması iradi temsilin vergi hukukundaki örneklerindendir.

Vergi hukukunda, iradi temsilcinin vergi dairelerine karşı herhangi bir sözleşme ileri sürerek zorunlu bağ yaratması; kanuni temsilcinin de böyle bir sözleşme ileri sürerek kanunun öngördüğü zorunlu bağdan kurtulması mümkün değildir. Zira kanuni temsilci, mükellef veya vergi sorumlusuna düşen ödevleri yerine getirmek üzere kanun koyucu tarafından belirlenmiş kişidir. Temsil ettiği kişinin kimliğine göre değişkenlik gösteren kanuni temsilci sıfatının, vergi kanunlarında tek tek belirtilmemiş olması, bu kurumun diğer hukuk dalları ile olan bağlantısının en önemli nedenlerinden

biridir. Bu kapsamda, tez çalışması, temsil ve sorumluluk kurallarının yer aldığı çeşitli kanunların farklı sistematize edilmesi nedeniyle ortaya çıkan ihtilaflı durumlar üzerine kurgulanmıştır.

Kişilere sorumluluk yüklenebilmesi veya kişilerin kendilerine yüklenen sorumluluktan kurtulabilmesi, temsil ilişkisinde yer alan kişilerin ehliyetlerine göre anlam ifade etmektedir. Hukuki anlamda ehliyet, kişilerin haklardan yararlanabilme, hakları kullanabilme ve yükümlülük altına girebilme iktidarı olarak tanımlanmaktadır. Türk Medeni Kanunu başta olmak üzere, çeşitli kanunlarda farklı ehliyet türleri tanımlanmıştır. Vergi ehliyetinin ise her ne kadar kendine özgü bir yapısı olsa da, medeni hukuk ehliyetlerinden bağımsız olarak ele alınması mümkün değildir. Bu kapsamda çalışmada, sadece vergi ehliyeti değil; aynı zamanda, genel nitelikli ehliyet türleri de ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Vergi hukukunda ehliyet ve temsil ilişkisi, fiil ehliyeti olmamasına karşın, vergi ehliyeti bulunan kişilere ait ödevlerinin yerine getirilmesi için kanuni temsilcilere duyulan ihtiyaç nedeniyle ortaya çıkmıştır. Zira, fiil ehliyeti, sorumluluk kurumunda özne olabilmenin bir gereği olarak ifade edilmekte ve aynı zamanda hak ehliyetinin de tamamlayıcısı olarak kabul görmektedir. Kişinin, fiil ehliyeti olmaksızın, sahip olduğu bir hakkı kullanabilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, temsil ilişkisi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin, hak ehliyetine sahip olduğu halde fiil ehliyeti bulunmayan bir küçük, hakkı ile fiili arasındaki bağlantının kurulabilmesi için kanuni temsilciye ihtiyaç duymaktadır. Burada, kanuni temsilcinin fiil ehliyeti, tamamlayıcı bir unsur olarak, küçük için ‘hakkın kullanılmasını sağlama’ görevi üstlenmektedir.

Kişinin fiil ehliyetinin varlığının veya yokluğunun, vergi ehliyetine etki etmediği; Vergi Usul Kanunu’nun 9’uncu maddesindeki mükellef ve vergi sorumlusu olmak için kanuni ehliyetin şart olmadığı hükmünden anlaşılmaktadır. Nitekim, vergi ehliyetinin merkezinde, fiil ehliyeti değil, vergiyi doğuran olay ve ödeme gücü bulunduğundan; vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin fiil ehliyetini haiz olmadığı gerekçesiyle vergilendirme ilişkisinde taraf kabul edilmemesi, kanun koyucunun amacına aykırılık teşkil edecektir. Vergi ehliyetinin varlığı sayesinde,

küçük ve kısıtlıların özel durumları gerçekçe gösterilerek vergisel sorumluluklardan kaçılması mümkün olmadığından; bu ehliyet, vergi güvenlik önlemlerinin etkinliği bakımından da önem arz etmektedir.

Vergi hukukunda temsil kurumu da vergi ehliyetine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin, kendisine miras kalan ev için kira sözleşmesine taraf olması gereken bir küçük, sözleşmeye taraf olabilmek için medeni hukuk kapsamında kanuni temsilciye ihtiyaç duyarken; sözleşme sonrası elde edeceği kira gelirine ilişkin vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından da yine kanuni temsilciye ihtiyaç duyacaktır.

Vergi sorumluluğu, her ne kadar genel sorumluluk hukukunun kurallarından beslenen bir kurum olsa da; vergi hukukunun *sui generis* yapısına bağlı olarak farklı uygulamalara da sahiptir. Vergi hukukunda sorumluluk, sadece mükellef ve vergi sorumlularına özgülenmiş bir kurum olmadığından, vergi kurallarına uymayan diğer kişiler de 'ceza muhatabı' sıfatı ile farklı sorumluluk hallerine tabi kılınmıştır. Bu kapsamda çalışmada, hukuki ayrıma göre mükellef ve vergi sorulusu sıfatını alabilen pasif tarafın, ekonomik ayrıma göre kanuni ve gerçek vergi yüklenici sıfatlarını alabilmesi ve bu sıfatların aynı kişiler üzerinde birleşmesi veya farklı kişiler üzerine dağılması halinde oraya çıkan çeşitli sorumluluk kuralları ve bu kuralların yarattığı ihtilaflı durumlar ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu konuların incelenmesinin nedeni, makro ve mikro ekonomik faktörlerin belirleyici olduğu ekonomik ayrımda, kanun koyucunun istemediği kişilerin vergi yüküne katlanmaları halinde, vergilemenin amaçlarında sapmaların ortaya çıkabilecek olmasıdır. Nitekim, vergi yükünü taşıyan kişiler ve bu kişilerin sorumlulukları, maliye politikasını da etkileyen bir niteliğe sahip olduğundan; hukuki düzenlemelerde ortaya çıkması muhtemel ihtilaflar, politika işleyişlerine zarar verme potansiyeline de sahiptir.

Vergilendirme ilişkisi, temelde iki taraflı bir ilişki olmakla birlikte; bu ilişkiye dahil olan vergi sorumlusu veya kanuni temsilci gibi üçüncü şahısların varlığı, sorumluluğa ilişkin kuralların zaman içinde karmaşıklaşmasına, hatta birbiriyle çelişen uygulamaların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu yüzden tez çalışmasının ikinci bölümünde öncelikle vergilendirme ilişkisi ve bu ilişinin tarafları ele alınmıştır.

Hukuki ayrıma göre, vergilendirme ilişkinin borçlu tarafında aslen mükellef bulunmakla birlikte; kanunun öngördüğü bazı hallerde, mükellef yerine bir başkasının bu ödevi yerine getirmesi mümkündür. Bu durum, vergi sorumlusunun da bu ilişkiye dahil edilmesini sağlamıştır. Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde, verginin ödenmesi için alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Hükmün lafzında her ne kadar sadece ödeme ödevi yer alsa da; maddenin 4'üncü fıkrasında, kanunun devam maddelerindeki 'mükellef' tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin amacı, vergi alacağını güvence altına almaktır. Literatürde 'tahsilat yöntemi' olarak da kabul edilen vergi sorumluluğu kurumu sayesinde, birden fazla mükellef yerine daha az sayıda sorumluyu muhatap alan idare için etkinliğin sağlanması kolaylaşmaktadır.

Vergilendirme ilişkisi bakımından mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki en büyük fark, vergiyi doğuran olayın kimin şahsında gerçekleşmiş olduğudur. Nitekim, vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan vergi sorumlusu, vergilendirme ilişkisine sonradan dahil olan üçüncü şahıs olarak kabul edilmektedir. Vergi sorumlusu olabilmek için de fiil ehliyetinin varlığı zorunlu olmadığından, küçük ya da kısıtlıların da mükellef ve vergi sorumlusu olabilecekleri; ancak, ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır.

Vergi hukukunda sorumluluk kurumu, kaynağını genel sorumluluk hukukundan almakla birlikte, kendine özgü düzenlemeleri barındıran çok yönlü bir sorumluluk ilişkisidir. Bu nedenle çalışmanın ikinci bölümünde sorumluluk kurumu tüm ayrıntılarıyla incelenmiş ve özel kanunlarda yer alan her bir sorumluluk türü tek tek ele alınmıştır. Zira, doktrinde görüş birliği sağlanamayan konuların başında gelen vergi sorumlusu sıfatının kimlerde olduğu konusuna, kanuni temsilcilerin özel bir sorumluluk hali olduğu düşüncesinden hareketle farklı bir yaklaşım getirilmesi amaçlanmıştır.

Vergi hukukunda temsil ve sorumluluk kurumları, başta Türk Medeni Kanunu olmak üzere, özel hukukta yer alan birçok kanundan soyutlanamayacak kadar 'kişi' odaklı kurumlardır. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğunu velâyet ve vesayet kurumlarından bağımsız düşünmek

mümkün değildir. Aksi bir durum, kanun koyucunun iradesinin yanlış değerlendirilmesine ve farklı uygulamalar doğrultusunda mükellef ve sorumluların idare ile uyuşmazlık yaşamasına neden olacaktır.

Literatürde, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki ayrımda incelenen vergi sorumluluğu, dar anlamda mükellef ve vergi sorumlusu sıfatlarının aynı kişi üzerinde birleşmediği durumda ortaya çıkan sorumluluğu ifade ederken; geniş anlamda, bu iki sıfatın aynı kişi üzerinde birleştiği, yani vergi sorumlusu dışında mükellefin de kendi vergi ödevlerinden sorumlu olduğu durumu ifade etmektedir. Bu kurum, en genel haliyle, vergi ödevlerinin kimin tarafından yerine getirileceğini hukuken tespit eden bir mekanizmadır. Öyle ki, sadece normal dönemlerde değil, tasfiye ve ölüm gibi hallerde de vergi ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişiler kanun koyucunun iradesi ile belirlenmiştir. Kural olarak idare ve mükellefin yer aldığı vergilendirme ilişkisinde, idarenin mükellef yerine sorumluyu veya kanuni temsilciyi muhatap almasıyla birlikte ortaya 'ehliyet-temsil-sorumluluk üçgeni' çıkmaktadır. Bu üçgenin sınırladığı alan ise tez çalışmasının asıl konusu olması bakımından önem arz etmektedir.

Sorumluluk, her ne kadar kişisel bir anlam ifade etse de; kanunların öngördüğü hallerde sorumluluğun, teselsül hükümleri kapsamında genişletilmesi mümkündür. Türk Borçlar Kanunu'nun 162'inci maddesinde tanımlanan teselsülün yansımaları vergi kanunlarındaki çeşitli hükümlerde de görülmektedir. Ancak, Türk Ticaret Kanunu'nun 7'nci maddesinde karine olarak kabul edilen teselsülün aksine; Vergi Usul Kanunu'nda açık hüküm ile öngörüldüğü durumlarda teselsülün kabulü mümkündür.

Vergi hukukunda karşılığı olmayan 'farklılaştırılmış teselsül' yaklaşımı ise tez çalışmasında çeşitli öneriler kapsamında ele alınmıştır. Roberto'ya göre bu teselsül türü, genellikle hafif kusur bağlamında alacaklıya karşı öne sürülen kişisel indirim sebeplerinin dikkate alındığı bir türdür. Hakimin müteselsil borçluları kusur derecelerine göre münferit olarak değerlendirdiği ve gereken indirime hükmettiği bu tür, doktrinde 'daha hakkaniyetli' bir müteselsil sorumluluk uygulaması olarak kabul edilmektedir. 'Yumuşatılmış teselsül' olarak da anılan farklılaştırılmış teselsül, Türk

Ticaret Kanunu'nun 557'inci maddesinde kendine yer bulmuştur. Bu teselsül türünün vergi hukukunda da uygulanması mümkündür. Özellikle tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ve sorumluluklarının belirlenmesinde etkili olan Türk Ticaret Kanunu düzenlemelerinin bu doğrultuda dikkate alınması, sorumluluğa ilişkin geçmişten günümüze süregelen pek çok vergi uyuşmazlığının çözümü anlamına gelecektir. Nitekim, vergi alacağını güvence altına alma amacı taşıyan sorumluluk kurumunun farklılaşmış teselsül gibi uygulamalar kapsamında modernize edilmesi, kötüye kullanımların önüne geçilebilmesi bakımından da faydalı olacaktır.

Vergi hukukundaki sorumluluk biçimlerinin zamanla birbirinden farklılaşması ve bazı türler arasında zıt düzenlemelerin ortaya çıkması, çeşitli ekonomik ve teknolojik gelişmelerin sonrasında toplumsal ve ticari ilişkilerde yaşanan değişimden kaynaklanmaktadır. Nitekim, ilişkiler gelişip karmaşıklaştıkça, bu karmaşık ilişkileri düzenleyen kuralların da münferit durumlara çözüm getirecek nitelikte olmasına duyulan ihtiyaç, sorumluluğun çeşitli alt türlere ayrılmasında rol oynamıştır.

Doktrinde farklı yaklaşımlar kapsamında açıklanan sorumluluk türleri, genel olarak kusura, yükümlüye, ödevlere ve kaynağına göre sınıflandırılmaktadır. Tez çalışmasında ise her bir türün kendine özgü niteliğinden hareketle, ortak özelliklerin dahi somut olaylarda farklılaşabildiği örnekler kapsamında, herhangi bir sınıflandırma yapılmaksızın, her sorumluluk ayrıntılı olarak incelenmiştir. Nitekim, sorumluluk türlerini bir sınıflandırmaya tabi tutmak, sınıflandırmanın dışına çıkan ayrıntıların istisna olarak değerlendirildiği hatalı sonuçlara yol açabilmektedir. Örneğin, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, kusur sorumluluğu dahilinde sınıflandırılması; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında öngörülen sorumluluğun istisna sayılması anlamına gelecektir. Halbuki, iki genel nitelikli kanunda ayrı ayrı düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, hiçbir sınıflandırmaya dahil edilmeyecek özelliklere sahip bir sorumluluk türüdür.

Özel hukukta sorumluluğun, temsil edenin değil, temsil edilenin üzerinde olmasının aksine; vergi hukukunda, temsilciler eksik veya hatalı yapılan ya da hiç yapılmayan işlemlerden şahsen sorumludurlar. Bu sorumluluk, temsil edilenin hukuki niteliğine göre değişiklik göstermesi bakımından sıklıkla vergi uyuşmazlıklarına konu

olduğundan; kanuni temsilcinin ödevlerinin neler olduğundan önce, kanuni temsilcilerin kimler olduğu konusunun açıklığa kavuşturulması zorunluluğu doğmaktadır.

Kanuni temsilci, temsil yetkisini kanun koyucunun iradesinden alan; vergi hukuku özelinde, mükellef ve sorumluların hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirmesi gereken; vergilendirme işleminde doğrudan idare tarafından muhatap alınan kişi olarak tanımlanabilir. Ancak, doktrindeki çeşitli tanımlamaların aksine, vergi kanunlarında kanuni temsilciye yönelik herhangi bir tanımlama veya sınırlama yapılmamış olması, bu kurumun Türk Medeni Kanunu'ndan bağımsız olarak incelenememesinin temel nedenlerinden biri olarak kabul edilmelidir. Nitekim, çalışmanın ilk bölümünde ayrıntılı olarak yer verilen medeni hukuktaki ehliyet türleri, vergi hukukuna, kanuni temsilcilerin başta kimlikleri olmak üzere çeşitli ödev ve sorumluluklarındaki farklılaşmalar olarak yansımıştır. Örneğin, küçükler ve kısıtlılar için getirilen velâyet ve vesayet hükümleri Türk Medeni Kanunu'nda yer alırken; tüzel kişiler için getirilen hükümler ise tüzel kişinin türüne göre, gerek Türk Medeni Kanunu'nda gerekse Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır.

Kanuni temsilcinin tek bir tanımı olsa da; kimliği, temsil ettiği kişinin hukuki niteliğine göre değişkenlik göstermektedir. Bu değişken yapı, kanuni temsilci kavramının açıklanmasını zorlaştırmakta; zaman zaman ise temsilcinin ödev ve sorumluluklarının belirlenmesini neredeyse imkansız hale getirmektedir.

Kanuni temsilcilerin hukukun tümüne dağılmış olan ödev ve sorumlulukları, bunların yerine getirilmemesi halinde çeşitli yaptırımlar içermesi bakımından önem arz etmektedir. Örneğin, bir limited şirketin kanuni temsilcisi için öngörülen tescil ve ilan ödevi Türk Ticaret Kanunu'nda yer alırken; beyanname verme ödevi Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır.

Tez çalışmasında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun 'özel' bir sorumluluk türü olarak kabul edilmesi, 'vergi sorumlusunun sorumlusu' olabilme yeterliliğine sahip tek sorumluluk türü olmasından kaynaklanmaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu esas olarak Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almaktadır. Bu iki kanunda yer alan hükümler tarihi süreç

içinde çeşitli değişikliklere konu edilmiş ve çalışmada ayrıntılı olarak incelenen her bir değişikliğin, başka bir uyuşmazlığı beraberinde getirdiği görülmüştür. Örneğin, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için gerekli koşullardan biri olan 'kasıt ve ihmal' unsuru, 3505 sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Her ne kadar bu düzenleme sonrasında, sorumlu tutulmak için kastın aranmayacağı yönünde görüşler ortaya çıksa da; esasen bu değişiklik, ispat külfetinin yer değiştiği anlamına gelmektedir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin 2015 yılında verdiği bir kararda, kusur şartının ortadan kalkmadığı ve dolayısıyla kanuni temsilciler için kusur sorumluluğunun halen devam ettiği belirtilmiştir. Benzer şekilde, Danıştay'ın 2018 tarihli İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda da kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu ve kanuni temsilcilerin kurtuluş beyyinesi göstermek suretiyle sorumluluklarından kurtulabilecekleri ifade edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu bakımından sıklıkla değişikliklere konu edilen kanuni temsilci ödevleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun bakımından da benzer değişkenliğe sahiptir. Kanunun 1953'te yürürlüğe giren ilk metninde yer almayan; ancak, 1995 yılında mükerrer 35'inci maddesinde kendine yer bulan ödev ve sorumluluklar, uygulamada yaşanan sorunlar dolayısıyla eleştirilerin odağındayken; 2008 yılında eklenen iki fıkra eleştirileri daha da artırmıştır. Nihayet, yürürlüğe girdikten yedi yıl sonra Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilen bu iki fıkra, kanuni temsilcilerin geleceğine yönelik değerlendirmeler için geçmişin analizi niteliğinde olduğundan çalışmada kapsamlı olarak incelenmiştir.

Kanuni temsilcilerin ödev ve sorumlulukları Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer almaktadır. Buna göre, mükellef ya da vergi sorumlusu olan küçüklere, kısıtlılara ve tüzel kişilere düşen vergi ödevleri, bu kişilerin kanuni temsilcileri tarafından; tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi ödevleri ise idarecileri ve varsa temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Temsil ettikleri kişiye ait vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlendirilen bu kişilerin, yükümlülüklerine uymamaları halinde, asıl mükellefin ya da vergi sorumlusunun malvarlığından alınamayan vergiler ve buna bağlı alacaklar, -sadece vergiler için rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla- ödevlerini yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınmaktadır. Ayrıca, kanun lafzında kanuni temsilci ve idareciler için getirilen bu

sorumluluk hükümlerinin, dar mükelleflerin temsilcileri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

Mezkûr maddeye göre kanuni temsilcilerin sorumlu olması için, kanuni temsilcinin, kendi üzerine düşen görevleri yerine getirmemesi ve idarenin, alacağını asıl mükellef veya sorumlunun malvarlığından tahsil edememesi koşullarının birlikte sağlanması gerekmektedir. Bu koşulların birlikte bulunmaması halinde, kanuni temsilcilerin kendi malvarlıkları ile sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Bu bakımdan kanuni temsilcilerin sorumluluğu, literatürde 'ikinci derece sorumluluk' olarak kabul edilmektedir. Zira, bir kanuni temsilcinin, ödevleri kasten yerine getirmemesi halinde dahi; vergi idaresi, ilk olarak asıl borçlunun malvarlığına müracaat etmek zorundadır.

Kanuni temsilcilerin ödev ve sorumluluklarına yönelik diğer bir önemli düzenleme ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde yer almaktadır. Buna göre, küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kendi malvarlıklarından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, bu kişilerin kanuni temsilcilerinin ve idarecilerinin malvarlıklarından tahsil edilecektir. Tıpkı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi gibi, bu hüküm de dar mükelleflerin temsilcileri için geçerli kabul edilmiştir. Kanuni temsilciler ve idareciler, bağlı alacak veya ceza ayrımı olmaksızın *"bu madde gereğinde ödedikleri tutarlar için"* asıl borçluya rücu hakkına sahiptirler. Bu hüküm, kanuna eklendiği 1995 yılı itibariyle, öngördüğü kusursuz sorumluluk bakımından kanuni temsilci kurumunun farklı bir yöne evirilmesinde rol oynamıştır. Özellikle tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilciyle gerçekleştirdikleri işlemlerde kusursuz sorumluluğun varlığı çeşitli uyuşmazlıklar yaratmaktadır. Bu kapsamda, çalışmada kusursuz sorumluluğun, kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile uyuşmayan yapısı ele alınmış ve ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Mükerrer 35'inci maddeye göre kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için şu iki şartın birlikte sağlanması gerekmektedir: Alacak, Vergi Usul Kanunu kapsamının dışında kalan bir kamu alacağı olmalı ve bu alacak, asıl borçludan tahsil

edilememeli ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılmalıdır. İlk şart kapsamındaki kamu alacağı kavramı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un giriş hükümlerinde tanımlanmıştır. Bu kanunda sayılanlar ve çeşitli kanunlarda atıflananlar dışında bir alacağın kanuni temsilcilerden mükerrer 35'inci maddeye dayanılarak takibi mümkün değildir. Bu nedenle, mezkûr maddenin kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından önemi, Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan alacakları kapsaması ile ortaya çıkmaktadır. Ancak, vergi alacağının Vergi Usul Kanunu'ndaki; takip masraflarının ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki hükümlere göre takip edilmesi gerekliliği gibi spesifik haller, iki ayrı kanunda bulunan sorumluluk hükümlerine nüfuz edilmesini güçleştirmektedir.

İkinci şart kapsamındaki 'tahsil edilemeyen' veya 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' kamu alacağı kavramı ise mükerrer 35'inci maddede değil, aynı kanunun 3'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Mükerrer 35'inci maddenin yürürlüğe girdiği dönemlerde, kanunda tanımlanmayan bu iki kavram, keyfilik ve belirsizlik yönünden sıklıkla eleştirilere konu edilmiştir. 2008 yılında 3'üncü maddeye eklenen 'tahsil edilemeyen' ve 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' kamu alacağı tanımları, eleştirileri engelleme hususunda yeterli olmasa da, bazı noktaların aydınlığa kavuşmasını sağlamıştır. Üzerinde halen uzlaşılamayan konu ise 'tahsil edilemeyeceği anlaşılan' kamu alacağı kavramının yarattığı belirsizliktir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğunda ise alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması haline yönelik herhangi bir hüküm yer almamaktadır. İdarenin kıyas yoluyla mükerrer 35'inci maddeye dayanarak kanuni temsilciye tahsil edilemeyeceği anlaşılan bir vergi alacağı için işlem tesis etmiş olmasına ve bu durumu uygun bulan Danıştay kararlarına rastlanmakla birlikte, böyle bir durumun kıyas yasağı kapsamında kanun koyucunun iradesine uygun olmadığı düşünülmektedir.

Sadece kanuni temsilcilerin sorumluluğu değil; aynı zamanda limited şirketler söz konusu olduğunda ortakların sorumluluğu da, vergi hukukundaki temsil ve sorumluluk kurumlarını etkileyen konulardan biri haline dönüşmüştür. Nitekim, ortak ve kanuni temsilci sıfatının aynı kişi üzerinde birleşmesi mümkün olmakla birlikte,

temelde bu sıfatlar iki ayrı hukuki niteliği olan ve birbirinden bağımsız sıfatlardır. Ancak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerinde öngörülen sorumlulukların herhangi bir öncelik-sonralık sıralamasına tabi olmaması; ortakların sorumluluğunu da kanuni temsilcilerin sorumluluğunun merkezine yerleştirmiştir.

Kanunun 35'inci maddesinde, limited şirket ortakları, tüzel kişiliğin kendisinden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilmeyeceği anlaşılan kamu alacakları için, sermaye payları oranında ve sayılan hallerdeki teselsül hükümleri kapsamında doğrudan sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, alacağın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamana ilişkin bu teselsül hükümleri dolayısıyla, normal şartlarda vergi ödevi olmayan ortağın, alacağın doğduğu zamandaki bir tutardan sorumlu olması, hakkaniyet ilkesi bakımından tartışılması gereken bir konudur. Nitekim, alacağın doğduğu ana ilişkin bir vergi ödevinin ortaya çıkmaması durumunda, kanuni temsilciler için dahi öngörülmeyen sorumluluk hükümleri, müdür sıfatı bulunmayan veya alacağın doğduğundan bile haberi olmayan ortaklar için öngörülmüş ve hatta limited şirketten ayrıldıktan sonraki döneme ilişkin olarak, bu alacağa ait ödevler kapsamında da sorumlu olacakları kabul edilmiştir.

Maddedeki 'doğrudan sorumlu' olma hali, limited şirket ortaklarının birinci derece sorumlu olduğu anlamına gelmemektedir. Nitekim, maddede önce tüzel kişiye başvurulması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu bakımdan kanuni temsilcilerin ikinci derece sorumlu olması nedeniyle, bazı kaynaklarda ortakların üçüncü derece sorumlu olduğu görüşü yer alsa da; geçtiğimiz yıllarda yayımlanan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı'na göre, ortaklar da ikinci derece sorumlular arasındadır. Zira Danıştay, tüzel kişiden önce ortaklara başvuran idareye karşı, şirketin takip edilmediği def'inin ileri sürülebileceği yönünde çeşitli kararlar vermiştir.

Görüldüğü üzere limited şirket ortakları için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen sorumluluğa göre daha geniş kapsamlı bir sorumluluk öngörülmüştür. Nitekim, Türk Ticaret Kanunu'nun 573'üncü maddesinde düzenlenen bu şirket türünde, ortakların şirket borcundan dolayı sorumlulukları bulunmazken; mezkûr 35'inci maddede de yer

verilen sermaye payları oranındaki sorumluluk, sınırlı sorumluluk olarak da kabul edilebilir. Her ne kadar doktrinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki ortakların sorumluluğuna ilişkin düzenlemenin, Türk Ticaret Kanunu'ndaki kuralın bir istisnası olduğuna yönelik görüşler bulunsa da; bu düzenlemenin bir istisnadan ziyade, kamu alacağının korunması amacıyla getirilmiş 'özel' bir sorumluluk hali olduğu kabul edilmelidir.

Limited şirketlere özgü bu sorumluluğu, ticaret hukukundaki tüzel kişilik perdesinin kaldırılması teorisinin vergi hukukundaki biçimi olarak da değerlendirmek mümkündür. Bu teoride, bir hakkın kötüye kullanılması durumunda, ortaklar için öngörülen sınırlı sorumluluğun, sınırsızlaştırılması söz konusuyken; kanun koyucu, vergi hukukunda kötüye kullanımın fiilen gerçekleşmesini beklemeden limited şirketler için potansiyel olarak gördüğü kötüye kullanıma istinaden 'sınırsız bir sınırlı sorumluluk' öngörmüştür.

Görüldüğü üzere, ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu arasında bir bağlantı bulunmamaktadır. Ancak, ortak ve kanuni temsilci sıfatının aynı kişide birleşmesi halinde, hangi sorumluluk hükümlerinin geçerli olacağı konusunda yaşanan karmaşa, bu konunun ayrıntılı olarak ele alınması zorunluluğunu getirmiştir. Ortaklar ve kanuni temsilciler arasında, idarenin takip yapması bakımından herhangi bir sıralama olmaması ve geçtiğimiz yıllara kadar farklı muamele ve kararlara konu olan bu sorunun 2018 yılında verilen Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile çözüme kavuşturulmaya çalışılması ve bu kararda yer alan gerekçelerin, esas yılı (2013) ile karar yılı (2018) arasında geçen zamanda mükerrer 35'inci maddenin Anayasa Mahkemesince 2015 yılında iptal edilen fıkralarına dayandırılması, çalışmada farklı yönlerden değerlendirilmiştir. Zira, Danıştay kararındaki bazı gerekçelerin geçerliliği aradan geçen süre zarfında ortadan kalkmıştır.

Danıştay'ın mezkûr kararında, ortaklar ve kanuni temsilciler arasında herhangi bir öncelik-sonralık sırasının olmadığı ifade edilmiştir. Böyle bir durum, aynı genel kanunda yer alan hükümlerin aynı anda uygulanabileceği; dolayısıyla, idareye bu konuda tercihte bulunma hakkı verildiği anlamına gelmektedir. Her ne kadar ortakların sorumluluğu, kamu alacağının güvenliği amacıyla getirilmiş bir 'tahsile muhatap olma

sorumluluğu' olsa da; aşağıdaki nedenlerle uygulamada birliğin sağlanması mümkün görülmemektedir.

- Türk Ticaret Kanunu kapsamında tüm ortaklar için öngörülen sorumluluğun bir veya birkaç ortağa ve hatta üçüncü şahıslara müdür sıfatıyla devrinin mümkün olması;
- Kanuni temsilci sıfatı bulunan müdürlerin, borçlu taraf işlemlerinde ortaklardan daha yetkili ve bilgili olmaları dolayısıyla ödevleri tam ve eksiksiz yerine getirmeye daha uygun kişiler olması;
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan 35'inci ve mükerrer 35'inci maddenin, kanun lafzında bir öncelik-sonralık sıralaması yapmaksızın aynı somut olaya uygulanabilir olması;
- Mezkûr iki madde arasında bir sıralama yapılmamasına ek olarak ortaklar ve kanuni temsilciler arasında da herhangi bir teselsül hükmünün bulunmaması;
- Vergi Usul Kanunu'nun sadece vergi ve buna bağlı alacaklar ile vergi cezalarına uygulanabilirliği bakımından özel hüküm niteliğinde olan 10'uncu maddesinin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ortak ve kanuni temsilci arasındaki sıralamada, kapsadığı alacaklar bakımından belirleyici bir rol üstlenmesinin mümkün olmaması;
- Ortak ve kanuni temsilci sıfatının aynı kişi üzerinde birleşmesi halinde uygulanacak hükmün açık olmaması;
- Ortaklar ve kanuni temsilciler arasında kime takip yapılacağının idareye seçimlik bir hak gibi bırakılması;
- Ortaklar ve kanuni temsilciler bakımından bu iki hükmün belirsizlik yaratması;
- Kanun koyucunun iradesiyle açıkça belirlenmemiş bir sıralamanın yargı kararları ile belirlenmesinin zaten mümkün olmaması.

Birçok belirsizlik içeren 35'inci ve mükerrer 35'inci maddeler için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Aksi halde, bu iki maddenin uygulanmasının idareye bırakılmış seçimlik bir hak gibi kullanılması ve yargısal süreçteki değerlendirme farklılıkları; bazı idarelerin ortaklara, bazılarının ise kanuni temsilcilere başvurması sonucunu doğuracak, bu durumun yarattığı uyuşmazlıklar ise yargının yükünü artıracaktır.

Ortak ve temsilcilerin hangi kanun hükmüne göre tarhiyata muhatap tutulacaklarını önceden bilmemeleri, özellikle hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri ile çelişen durumlar yaratmaktadır. Kanun lafzında olmayan bir sıralamanın idare ya da yargı organları tarafından belirlenmesi, genişletici yorum yasağı ve hakimin boşluk doldurması yasağına aykırı olarak değerlendirilmelidir. Kanun koyucu tarafından yapılmayan sıralamanın, zımni olarak idareye tanınmış bir hak olarak değerlendirilmesi; idarenin, birine gidebileceği gibi herkese gidebilecek olmasını, dolayısıyla 'gizli teselsül' gibi bir durumun varlığını akıllara getirmektedir. Kanun sistematiği kapsamında, teselsül hükümlerinin açıkça ifade edilmesi gerekliliği dolayısıyla bu nitelikte bir teselsülün, belirlilik ilkesini ve kanun sistematiğini zedeleyeceği düşünülmektedir.

Sürekli bir dönüşüm içinde olan vergi hukukundaki sorumluluk hükümlerinin, kanunun amacına aykırı olduğu eleştirilerinin yanında, Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararlarına konu olması ve içtihadı birleştirme kararlarına rağmen çözüme kavuşmayan sorunların varlığı, bu değişimin devam edeceğini göstermektedir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, bu sıfatın kazanılması ile kaybedilmesi arasındaki döneme ilişkin bir sorumluluktur. Tüzel kişiler için tasfiye sürecinin başlaması halinde dahi, tasfiye öncesi döneme ait olarak kanuni temsilcilerin sorumluluğunun devam edeceği, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında ifade edilmiştir. Ancak, bazı münferit durumlarda kanuni temsilcinin dönemine ilişkin sorumluluk belirlemesinin yapılması her zaman kolay olmamaktadır. Örneğin, Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda; bir kanuni temsilcinin dönemine ait belgenin, sonraki kanuni temsilci döneminde istenmesi halinde, sonraki kanuni temsilcinin ibraz ödevini yerine getirmemesi nedeniyle -belgenin düzenlendiği dönemde yetkili olsa dahi- önceki kanuni temsilciye sorumluluk yüklenemeyeceğine hükmedilmiştir. Aynı durum, önceki kanuni temsilci döneminde taksitlendirilen bir borcun, sonraki kanuni temsilci döneminde ödenmemesi halinde de geçerli olacaktır. Nitekim, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamandan veya vadeden ziyade, sorumluluğun tespiti için her bir olaya kendi somut maddi koşulları kapsamında yaklaşılması gerekmektedir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun başlangıcı, bitişine göre daha kolay belirlenmektedir. Temsilcinin veya temsil edilenin ölümü, küçüğün reşit olması, kısıtlılığın kalkması veya tasfiye gibi haller hariç, özellikle tüzel kişilerde sorumluluğun bitişi her zaman açık olmamaktadır. Örneğin, azil kararının kanuni temsilciye tebliğ edilmesi ya da kanuni temsilcinin istifa kararının yönetim kuruluna ulaşması bir süreç gerektirdiği için arada geçen sürede temsil yetkisinin kimde olacağı tartışmalı bir konudur. Doktrin, süreyi tescil ve ilan anına bağlayan görüşler ile yetki devrine yönelik sözleşmenin bittiği ana bağlayan görüşler çerçevesinde şekillenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'ndaki kurallara dayanan ilk görüş, görevden alınan bir müdürün, bu tescil ve ilanı yaptırma yetkisinin olmadığı ve vergi ödevlerini de fiili olarak yerine getirme olanağının bulunmadığı halleri açıklamakta yetersiz kalmaktadır. İkinci görüş ise sözleşmenin bitmesinden sonra yetkisi kalmayan kanuni temsilcinin herhangi bir ödevi yerine getirmesi mümkün olmayacağından hareketle, sorumluluğun bitiminde belirleyici olanın tescil ve ilan değil, sözleşmenin taraflardan birince feshi olduğuna dayanmaktadır. Ancak, bu yaklaşım da, yeni bir kanuni temsilci belirlenene kadar geçecek süredeki vergi ödevleri bakımından belirsizlik yarattığından çeşitli eleştirilere konu edilebilir. Vergi kanunlarında bu duruma ilişkin açık bir hüküm olmaması dolayısıyla, temsil edilenin hukuki niteliğine göre değişen durumlar söz konusu olacaktır. Örneğin, anonim şirketlerde kural olarak temsil yetkisi yönetim kurulunda olduğundan, kurulun bu yetkiyi bir başkasına devretmesi ve devralan kişinin istifa etmesi halinde, yetki devredilmemiş gibi kabul edilerek yeni biri seçilene kadar geçen sürede -Türk Ticaret Kanunu'nun 365 ila 367'nci maddelerinde öngörüldüğü haliyle- yönetim ve temsil yetkisi, yönetim kurulunda olacaktır.

Görüldüğü üzere, aradan geçen sürede Vergi Usul Kanunu'ndaki süreç boşluğu gerekçesiyle sorumsuzluğun iddia edilmesi değil; tüzel kişiliğin hukuki niteliğinin, fiili durumunun ve esas sözleşmesinin gereklerine uygun bir sonuca ulaşılması uygun olacaktır. Aksi takdirde, kanuni temsilci yokluğunun kanundaki boşluk ön sürülerek sorumsuzluk yarattığını savunan bir yaklaşımın kanun koyucunun amacına uygun olması mümkün değildir. Kasti olarak kanuni temsilci sıfatının kötü niyetle boşlukta bırakıldığı durumlarda ise gerek Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi kapsamında özün önceliği ilkesi, gerekse de 8'inci maddesi kapsamında özel sözleşmelerin idareyi

bağlamamazlık kuralı gereği, idare tarafından muhatabın kimliği değişmeksizin gerekli takip yapılabilecektir.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung) 35'inci maddesinde *"Pflichten des Verfügungsberechtigten"*, yukarıda belirtilen ikinci yaklaşıma uygun olarak kanuni temsilci ödevleri kapsamında, kişilerin kendi adlarına veya üçüncü şahıslar adına tasarruf yetkisine sahip olması durumunda, bu temsil ve tasarruf yetkisine sahip olunan süre dahilinde ve bu yetkiyi kanuni ve fiili olarak kullanabildikleri ölçüde sorumlu kabul edilecekleri belirtilmektedir. Bu bakımdan vergi uyuşmazlıklarına sebep olan bu süre sınırının ülkemizde de kanun koyucu tarafından bizzat belirlenmesi gerekmektedir.

Kanuni temsilci sorumluluğunun süre yönünden sınırında uygulama ve görüş birliği sağlanmış konulardan biri tasfiye sürecinin başlamasıdır. Nitekim, kanuni temsilcilerin ödev ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemelerin tamamında tasfiye süreci için ayrı fıkralar yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35'inci maddesinde, tasfiyeye giren veya tasfiye edilen tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, tasfiye öncesindeki sorumluluklarının kalkmayacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, tasfiye sonucu ticaret sicilinden silinen tüzel kişilere ait her türlü tarhiyat, -müteselsilen sorumlu olmak kaydıyla- tasfiye öncesi dönemler için, kanuni temsilcilerden herhangi biri; tasfiye dönemi için ise, tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılmaktadır.

Tasfiyeye giren tüzel kişinin limited şirket olması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki özel hüküm kapsamında diğer tüzel kişilerden farklı bir sorumluluk hali söz konusudur. Buna göre, limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlere ilişkin olarak sermaye payları ile sorumlu tutulurken, tasfiye memurları ise tasfiye sonucu dağıtıkları tutarlarla sınırlı olarak sorumlu tutulmaktadır. Ancak, çalışma kapsamında ele alınan nedenlerden dolayı, esasında limited şirketlerin ortaklarının sorumluluğuna ait bu düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun sistematiğine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim, 2018 yılında 7103 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümlerin aynen Vergi Usul Kanunu'na eklenmesi neticesinde, Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan *"amme alacağı"* ifadesi ve limited

şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğu, herhangi bir entegrasyon olmadan ve tasfiye memurunun doğrudan kanuni temsilci sıfatını haiz olmamasına rağmen, 10'uncu madde hükmüne dahil edilmiştir. Bu durum, farklı hukuki niteliğe sahip olan bu iki sorumluluk kurumunun ayrı hükümler çerçevesinde ele alınması ve tasfiye memurlarının sorumluluğunun Vergi Usul Kanunu sistematiğine uygun olarak düzenlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Kanuni temsilcilerin sınırsız sorumluluğunun aksine, tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucunda dağıtılan tutarlar ile sınırlandırıldığından; tasfiye memurları doğrudan kanuni temsilci olarak kabul etmek, aradaki bu sorumluluk farkından ve tasfiyenin hukuki niteliğinden dolayı mümkün değildir. Ancak, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik hükümlerde yer almaları, 'kanuni temsilci gibi' sorumlu olduklarını göstermektedir.

Vergi ceza hukukunda sorumluluk kurumu ise farklı ehliyet ve sorumluluk kuralları itibariyle çalışmada ayrıca ele alınmıştır. Vergi ceza ehliyeti, mükellef ile fail sıfatının aynı kişi üzerinde birleşme zorunluluğu olmaması bakımından önem arz eden bir ehliyettir. Zira, mükellef ve vergi sorumlusunun fail sayılıp sayılmayacağı vergi cezası gerektiren fiilin niteliğine göre değişiklik göstermektedir.

Vergi ehliyetinden farklı olarak, vergi ceza ehliyetine sahip olmak için birtakım şartlar aranmaktadır ve fiil ehliyetinin varlığı bu şartların başında gelmektedir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 332'nci maddesinde küçüklerin ve kısıtlıların vergi cezalarına muhatap tutulamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu madde uyarınca, vergi ehliyetini haiz olan bir küçüğün -kendisine ait bir vergilendirme ilişkisi kapsamında dahi olsa- kanuni temsilcisi tarafından işlenen bir fiil bakımından vergi cezasına yönelik herhangi bir sorumluluğunun doğması mümkün değildir.

Görüldüğü üzere vergi ceza ehliyetinin varlığı, vergi ehliyetini; vergi ehliyetinin varlığı da, vergi ceza ehliyetini gerektirmemektedir. Nitekim, Anayasa'nın 38'inci ve Türk Ceza Kanunu'nun 20'nci maddesi kapsamında cezaların şahsiliği ilkesinin bir yansıması olarak, vergi suçunu işleyen kişinin kendisi cezaya muhatap kabul edilmiştir. Ancak, bu ilkenin bir istisnası olan Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesine göre, -adli nitelikli hukuka aykırılıklar hariç- tüzel kişilerin kanuni

temsilcilerinin fiillerinden doğacak vergi cezalarında muhatap; fiili gerçekleştiren kanuni temsilci değil, tüzel kişiliğin kendisi olacaktır.

Kişinin mükellef ya da sorumlu olmasından bağımsız olarak vergi ceza ehliyetine sahip olması, sorumluluğun üçüncü şahıslar üzerinde ortaya çıkmasına imkan vermektedir. Örneğin, mükellef veya sorumlu sıfatı bulunmayan bir kişi, Vergi Usul Kanun'unda yer verilen kaçakçılık fiillerinden birini işlemesi halinde cezalandırılabilirken; bir küçük vergi ehliyetine sahip olmasına rağmen, vergi ceza ehliyetine sahip olmadığı için, herhangi bir cezaya muhatap tutulamayacaktır. Ancak, küçüğün cezalandırılamayacak olması, vergi cezasının silineceği anlamına gelmemektedir. Zira, Vergi Usul Kanun'unun 332'inci maddesi uyarınca, cezanın muhatabı kanuni temsilci olacaktır. Görüldüğü gibi, vergi asılları ve fer'ileri için ikinci derece sorumluluğu olan kanuni temsilciler, vergi cezaları için birinci derece sorumluluğa sahiptir. Bu nedenle, kanuni temsilcilerin ödedikleri cezalar bakımından asıl mükellefe rücu hakları da bulunmamaktadır.

Doktrinde 'kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğu' olarak yer alan bu konu, esasında kanuni temsilcinin 'sorumluluğunu' oluşturan sınırın dışında kalmaktadır. Vergi alacağı, temsil edilen küçük veya kısıtlıya ait olsa da; o vergi alacağına bağlı olarak kesilen ceza, küçük ve kısıtlının ceza muhatabı olmaması nedeniyle, kanuni temsilcinin 'sıfatına' değil, doğrudan 'şahsına' kesilmektedir.

Vergi cezaları karşısında tüzel kişilerin ve kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ise doktrinde iki yaklaşım çerçevesinde ele alınmaktadır: İlk yaklaşım, tüzel kişilerin organlarından bağımsız bir iradeye sahip olmadığına dayanmakta ve bu kapsamda cezai sorumluluklarının bulunmaması gerektiği üzerinde yoğunlaşmaktadır. İkinci yaklaşım ise kendi kişilikleri olması dolayısıyla bağımsız iradeye sahip kabul edilmeleri gerektiğine dayanmaktadır. Vergi ceza hukukunda, suçlar bakımından fiili işleyen kişinin kendisi, kabahatler bakımından ise tüzel kişinin kendisi ceza muhatabı olduğundan; Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde yer alan 10'uncu madde atfı kapsamında, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, tıpkı vergi aslı ve fer'ilerinde olduğu gibi, cezalardan da ikinci derece sorumlu tutulmuşlardır.

Vergi Usul Kanunu'ndaki ceza hükümleri itibariyle, tüzel kişiliği olmayan teşekküller ve dar mükellefler için herhangi bir sorumluluk sınırı belirlenmemiştir. Ancak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un birinci maddesinde bu kanun kapsamına giren alacaklar arasında vergi cezaları da sayıldığı için mükerrer 35'inci maddenin sorumluluk hükümlerinin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bir durum için genel kanun niteliği bakımından uygulanması mümkündür. Fakat, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu madde kapsamında vergi asılları için öngörülen kusur sorumluluğunun, mükerrer 35'inci maddesi kapsamında cezalar için kusursuz sorumluluğa dönüşmesi, hakkaniyet ilkesi açısından tartışılması gereken bir konudur.

Görüldüğü üzere, vergi hukukunda temsil ve sorumluluk kurumları sürekli olarak değişikliklere konu edildiğinden, doktrindeki tartışmalar da devamlı güncellenmektedir. Bu durum, çözülemeyen sorunların varlığı nedeniyle, değişimin devam edeceğinin bir göstergesi olarak kabul edilirse, bu kurumların geleceğine yönelik bazı öngörülerde bulunulabilir.

Temsil ve sorumluluk kurumlarının istikrarsız yapısı ve uzun süreden beri hayata geçirilmeye çalışılan değişikliklerin nihai halini yansıtan bir Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı'nın hazırlanmış olması, önümüzdeki dönemlerde yeni değişiklikler olacağına yönelik beklentileri güçlendirmiştir. Taslak olarak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca kamuoyuna duyurulmuş bu metin, uzun zaman sonra yapılan ilk ve tek geniş kapsamlı çalışma olması bakımından önem arz etmektedir.

Taslak kapsamında, kanuni temsilcilerin ödevlerine yönelik olarak yapılan çeşitli sadeleştirmelere; bu sadeleştirme hedefiyle çelişen yeni düzenlemelere; vakıfların tüzel kişiliği olmadığı anlamına gelen eski hükmün metinden çıkarılmasının etkilerine; rücu hakkına ilişkin değişikliklere ve bu değişikliğin ispat külfeti bakımından yaratacağı yeni durumlara; vergi kesenler bakımından devam etmesine karşın, kanuni temsilciler için kaldırılan rücu hakkına; kanun metninde keyfi uygulamalara yol açabilecek ifadelere; ikinci derece sorumlu niteliğinin kaldırılmasına ve son olarak ceza hükümlerindeki değişikliklere yönelik yapılan tespitler sonrasında, kanuni temsil kurumunun özüne tamamen ters olan bu yeni düzenlemelere ilişkin çeşitli değerlendirmelerde bulunulmuştur. Duyurulmasının üzerinden beş yıl

geçmesine rağmen akıbeti henüz belli olmayan bu metnin, mevcut haliyle kanunlaşması durumunda, sorumluluk kurumu bakımından var olan sorunların giderilmesine katkıda bulunması güçtür.

Geçmişten günümüze kadar çok defa değiştirilmiş olan temsil ve sorumluluk kuralları, uluslararası bir kavram olan ve vergi kanunlarının sürekli değişikliğe uğraması anlamına gelen 'vergi karmaşıklığı' (tax complexity) kavramını gündeme getirmektedir. Bu kavram genel olarak vergi sistemindeki karmaşayı ifade eden çatı bir kavram olarak kabul edilmektedir. Vergi karmaşıklığının yüksek olduğu ülkelerde, vergi sisteminin doğru anlaşılabilmesi için mükelleflerin ek maliyetlere katlanma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Özellikle tüzel kişilerde ve grup şirketlerinde vergi kanunlarına nüfuz edilmesini kolaylaştırmak amacıyla kurulan birimlerin yaratacağı yükün, uzun dönemde makro ekonomik sorunlara neden olacağı yönünde çeşitli beklentiler bulunmaktadır. Örneğin; Laffer, Winegarden, Childs; vergi karmaşıklığından kurtulmak için katlanılan bu yöndeki ek maliyetlerin, büyük iş hacmine sahip şirketleri, bu maliyetten kaçınmak için yatırım kararlarını değiştirmeye veya vergilendirilebilir gelirlerini azaltmanın yolları aramaya yönelteceğini savunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda başta sermaye ve şahıs şirketi olarak sınıflandırmaya tabi tutulan tüzel kişiler, yapılarına göre de alt türlere ayrılmaktadır. Yeterince karmaşık olan bu ağ, küreselleşmenin etkisiyle, var olan şirket yapılarının daha da karmaşıklaşmasına neden olurken; yatay ve dikey entegrasyonlar da, grup şirketlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Türk Ticaret Kanunu'nda *"şirketler topluluğu"* olarak ifade edilen oluşum, ortaya çıkan bu yeni yapılardan biridir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 195'inci maddesinde, şirketler topluluğunun esasen ayrı bir varlık olarak tanımlanmadığı; dolayısıyla, çalışmanın üçüncü bölümünde şirket türlerine göre incelenen kanuni temsilcilere ait kuralların, -Türk hukukunda gerçek ve tüzel kişiler dışında başka kişilik formu bulunmaması nedeniyle- grup şirketlerini oluşturan tüzel kişiliğin türüne göre aynen kabul edildiği görülmektedir. Ancak, sürekli gelişen ve dönüşen sosyo-ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak, farklı ülkelerde var olan farklı varlık formlarının ve dolayısıyla sorumluluk kurumlarının

incelenmesi ve bulunulacak önerilere model kabul edilmesi gerekmektedir. Nitekim, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, grup şirketlerine yönelik getirilmiş pek çok vergi güvenlik mekanizması niteliğinde düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemeler, uygulamada birliğin sağlanması amacıyla çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanan rehberlerin model alındığı düzenlemelerdir. Bu kapsamda, Almanya'da olduğu gibi, farklı bir varlık formu kabul edilen grup şirketlerine yönelik düzenlemelerin, genel vergi kanunlarındaki sorumluluk düzenlemeleri bakımından da incelenmesi faydalı olacaktır. Zira, Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung), Türk Vergi Usul Kanunu'nun mehazı olması bakımından, kanun sistematiğini bozmadan entegrasyonun nispeten kolay sağlanabileceği düzenlemeler içermektedir.

Teorik süreç içinde, ayrı tüzel kişilik doktrini (separate entity doctrine) ve işletme doktrin (enterprise doctrine) çerçevesinde, tüzel kişiler için farklı sorumluluk yaklaşımları öngörülmüştür. Ting'e göre şirketler hukukuna özgü paradigmaları değiştiren bu yaklaşımlar, şirketlerin sahip olduğu ayrı tüzel kişiliklerinden ödün vermeleri gerekliliğinden hareketle, ekonomik özün kanuni biçimi geçersiz kıldığı durumları ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, iki doktrin de modern dünyada kendine yer bulmayı başarmıştır. Ayrıca, vergi hukukundaki hakim yaklaşımlar, ayrı tüzel kişilik doktrinine göre tasarlandığından, işletme doktrini ile çelişen bazı durumlar ortaya çıkarmıştır. Bu yüzden, grup şirketlerine yönelik olarak yapılacak sorumluluk düzenlemelerinin konsolidasyon politikasını zorunlu kılması, bu yöndeki sorumluluk düzenlemelerine sahip olan ülkelerin mevzuatlarının incelenmesini gerektirmektedir.

Armour, Hansman, Kraakman'a göre, ticaret şirketleri; tüzel kişilik, sınırlı sorumluluk, devredilebilir hisseler, merkez yönetim ve ortaklar olmak üzere beş temel unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlardan biri olan yönetim, temsili de içermekte ve dolayısıyla kanuni temsilcilerin varlığını gerektirmektedir. Söz konusu şirketlerin grup şirketleri olması halinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun grup bünyesindeki şirketlere müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında dağıtılmasını savunan görüşler ve bu yöndeki teselsül hükümlerine mevzuatında yer veren ülkeler bulunmaktadır. Başta Almanya (Organschaft) ve Avustralya (Single Entity Rule) olmak üzere, benzer düzenlemelerin Fransa, İtalya, Japonya, Hollanda, Yeni Zelanda, İspanya, ABD gibi ülkelerdeki örnekleri incelenmiş; kamu alacağının güvenliği için

grup şirketlerinin tek bir mükellef gibi sorumlu tutulmasına yönelik uygulanan kurallar açıklanmıştır. Ayrıca, ayrı tüzel kişilik yapılarını birleştirmeden, ülkeden çekilen grup şirketleri için de benzer sorumluluk hükümleri öngören Birleşik Krallık uygulamaları da ele alınmış ve son olarak bir kural tasarısı önerisinde bulunulmuştur. Çalışmada sadece öneriye değil; ayrıca, öneriye getirilebilecek eleştiriler ve bu eleştirilerin ortaya çıkmadan çözülmesi için alınabilecek önlemlere yönelik değerlendirmelerde de bulunulmuştur.

Bu öneri, temsil ve sorumluluk kurumlarının, kamu alacağının korunması amacına hizmet etmesinden hareketle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda grup şirketleri için öngörülmüş güvenlik önlemleri niteliğindeki kuralların karakterini taşımaktadır. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kurumlarında olduğu gibi, ilişkili kişi kabul edilen şirketlerin, yapay olarak sorumsuz kalacakları alanlar yaratmalarına fırsat vermeyecek şekilde ek sorumluluk hükümlerinin oluşturulması gerekmektedir.

Nitekim, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik tek bir genel hükümle; gerçek kişilerin, tüzel kişilerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ve dar mükelleflerin kamu alacakları için kusursuz işleyen bir güvenlik mekanizması kurmak mümkün değilken; grup şirketleri gibi sınırsız işlem hacmine sahip yapıların da aynı hükme dahil edilmesi, takibin ve denetimin yapılmasını daha da güçleştirmektedir. Kamu alacağını koruma altına alırken basitlik ilkesini zedeleme ihtimali olan bu yönde bir düzenlemenin, doğru politikalarla etkin ve adil şekilde yürütülebilmesi; ancak, halen uygulanan kuralların ilgili ülkelerdeki etkilerinin de göz önünde bulundurulması ve Türk vergi sistematiğine uygun bir şekilde mevcut kanunlara entegre edilmesi ile mümkündür.

Son olarak, Kobetsky'e göre, bir kural koyulurken uluslararası vergi politikaları bakımından iki amacın varlığı mutlak suretle korunmalıdır. Bunlar, vergi gelirlerinin artırılması ve yeni yatırımlar için elverişli vergisel imkanların sağlanmasıdır. Çalışmada ayrıntılı olarak açıklanan önerinin, birinci amacı gerçekleştirme potansiyelinin çok yüksek olmasına karşın, ikinci amaca zarar vermesi muhtemel olduğundan; getirilecek kuralların, tıpkı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer

alan güvenlik önlemleri gibi kazuistik yöntemle düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sayede, vergi hukukunda sorumluluk kurumunun, uluslararası iş birliklerine uyumu artarken, varlık amacına daha iyi hizmet eden bir yapıya dönüşmesine de imkan sağlanmış olacaktır.

Karmaşık işlemlerin hakim olduğu, buna bağlı olarak da sorumluların ve sorumluluğun tespitinin güçleştiği grup şirketlerinde, ikinci derece sorumlu olan kanuni temsilciler yerine veya onlarla birlikte, grup içindeki bir başka tüzel kişinin kamu borçları için sorumlu tutulmasının, vergi güvenliği bakımından daha etkin bir sorumluluk ilişkisi yaratacağı düşünülmektedir. Ancak, kanuni temsilcinin kendi gerçekleştirdiği işlemlere yönelik doğacak sorumluluktan kaçmasına izin vermesi muhtemel kötüye kullanımın engellenmesi için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamındaki ortakların sorumluluğunun ya da kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğun bir alternatifi olarak veya Vergi Usul Kanunu Taslağı'nda incelendiği üzere sorumluluk şartlarındaki değişiklikler bakımından bir seçenek olarak düşünülmesi ve yukarıda bahsi geçen amaç çatışmasının yaşanmaması için de tüm fizibilite çalışmaları tamamlandıktan sonra böyle bir kuralın varlığının değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Adam, Stuart; Browne, James: **A Survey of UK Tax System**, The Institute for Fiscal Studies, Briefing Note No:9, 2006.

Akbıyık, Cem: "Temsil Yetkisi ve Temel İlişki", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt:55, Sayı:4, İstanbul, 1997, pp: 217-232.

Akbulut, Berrin: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.

Akçaal, Mehmet: "İsviçre Medeni Kanunu'na Göre Kayyımlık Türleri", **Dokuz Eylül üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:20, Sayı:2, 2018, pp:63-87.

Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 14.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.

Akın, İrfan: **Şirketler Topluluğu Sorumluluk Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014.

Akın, Yeliz Neslihan: **4743 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda İdarî Başvuru Yolları ve Başvuru Ehliyeti,** İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Akıntürk, Turgut; Ateş, Derya: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 28.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2019.

Akkaya, Mustafa: "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 46, Sayı:1, 1997, pp:185-208.

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010 *[Aksoy, Vergi Hukuku]*.

Aksoy, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2011 *[Aksoy, Kamu Maliyesi]*.

Akyılmaz, Bahtiyar; Sezginer, Murat; Kaya, Cemil: **Türk İdare Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017 *[Akyılmaz et. al.]*.

Akyol, Şener: **Türk Medeni Hukukunda Temsil**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009.

Alangoya, Yavuz: "Yargılama Sırasında Tarafta (Yanda) İradî Olarak Meydana Gelen Değişme Hakkında Düşünceler", **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 3, Sayı:5, 1969, pp:125-194.

Aliefendioğlu, Yılmaz: **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj),** Ankara, Doğuş Matbaası, 1975.

Altaş, Soner: **Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Altındağ, Mehmet: "Vergi Kanunlarına Göre Sorumluluk Halleri" **Mali Çözüm**, Sayı:58, Ocak-Şubat-Mart, 2002, (Çevrimiçi) http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM58.pdf, 03/04/2021.

Altundiş, Mehmet: "İdari Yargıda Dava Açma Ehliyeti", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:69, 2007, pp:339-376.

Anayurt, Ömer: **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 17.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.

Andres, Denis: "France-Global Guide to M&A Tax: 2018 Edition", pp:1-16, (Çevrimiçi) https://www.taxand.com/wp-content/uploads/2018/08/France_Taxand_MA_guide_2018_v2.pdf, 11/05/2021.

Ansay, Tuğrul: **Anonim Şirketler Hukuku Dersleri**, 3.Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, 1970.

Antalya, O. Gökhan; Topuz, Murat: **Medeni Hukuk**, 3.Baskı, Marmara Hukuk Yorumu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Aral, Vecdi: **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.

Arıkan, Mustafa: "Culpa in Contrahendo Sorumluluğu", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:17, Sayı:1, 2009, pp:69-89.

Armour, John; Hansman, Henry; Kraakman, Reiner: "The Essential Elements of Corporate Law: What is Corporate Law?", Harvard Law School Cambridge, MA 02138, Discussion Paper No. 643, 7/2009, (Çevrimiçi) http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/Kraakman_643.pdf 05/02/2021 *[Armour et. al.]*.

Arslan, Ramazan; Yılmaz, Ejder; Taşpınar Ayvaz, Sema; Hanağası, Emel: **Medenî Usul Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019 *[Arslan et. al.]*.

Aslan, Memduh: "Mirasçıların Vergi Borçlarından Sorumluluğu", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:17, Sayı: 3-4, 2011, pp:127-144.

Ataay, Aytekin M.: "Yaş Tashihi Dâvası - Münhasıran Şahsa Bağlı Haklar", **İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:1, 1957, pp:29-35.

Atalı, Murat; Ermenek, İbrahim; Erdoğan, Ersin: **Medenî Usûl Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019 *[Atalı et. al.]*.

Avi-Yonah, Reuven S.: **International Tax and International Law** - An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2007.

Ayan, Mehmet: **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, 11.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.

Aydın, Erkan: **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009.

Aydos, Oğuz Sadık: **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)**, Temel Hukuk Dizisi, Dizi Editörü: İbrahim Ermenek, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Bahtiyar, Mehmet: **Ortaklıklar Hukuku**, 13.Baskı, İstanbul, Beta, 2019.

Bank, Steven E.: **Anglo-American Corporate Taxation** - Tracing the Common Roots of Divergent Approaches, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2011.

Barlass, İrfan: **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2016.

Başaran Yavaşlar, Funda; Karaçoban Güneş, Tuğçe; Kapucu, Gizem; Kocatepe, Metin: **Vergi Hukuku ve Uygulama**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.

Başaran Yavaşlar, Funda: **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü** -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.

Batı, Murat; Gafar, Uğur Hakan: "Vergi Ceza Hukukunda "Ne Bis in Idem" İlkesi: Sorumluluk Hükümleri Açısından Farklı Bir Bakış", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, Sayı: 64, Kasım, 2020, pp:15-29.

Bayraklı, Hasan Hüseyin: **Vergi Ceza Hukuku**, 4.Baskı, Afyonkarahisar, Kişisel Yayın, 2018.

Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 49.Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2020.

Böbek, Zinnur: "Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

Bozkurt, Enver: **Hukukun Temel Kavramları**, 13.Baskı, Ankara, Legem Yayıncılık, 2018.

Budak, Ali Cem; Karaaslan, Varol: **Medenî Usul Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2018.

Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, 8.Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Burçkin, Emre: **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, İstanbul, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını-6, 2021.

Can, Mustafa Erdem: "Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu", **Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:7, Sayı:1, Haziran, 2017, pp:61-80, (Çevrimiçi) https://www.jurix.com.tr/article/8067, 20/03/2021.

Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3.Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006 *[Candan, Kanuni Temsilci]*.

Candan, Turgut: "Kusur İlkesinin Vergi Yaptırımları Sistemindeki Anlamı", 07/04/2013, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2013/04/07/92/, 25/05/2021 *[Candan, Kusur İlkesi]*.

Candan, Turgut: "Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu", 18/06/2015, (Çevrimiçi) https://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiligi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/, 25/04/2021 *[Candan, Cezaların Şahsiliği İlkesi]*.

Candan, Turgut: **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019 *[Candan, Kabahatler ve Suçlar]*.

Cansel, Erol; Özel, Çağlar: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt:1, 2.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.

Cathro, Grant: "Tax Consolidation, The Single Entity and Entry History Rules", Allens Arthur Robinson, 22/07/2003, (Çevrimiçi) https://data.allens.com.au/pubs/pdf/tax/m_tiajul.pdf, 15/04/2021.

CFI, Corporate Finance Institute: "C Corp vs S Corp ", (Çevrimiçi) https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/strategy/c-corp-vs-s-corp/, 14/02/2021 *[CFI, C Corp vs S Corp]*.

CFI, Corporate Finance Institute:	"Partnership", (Çevrimiçi) https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/strategy/partnership/, 14/02/2021 *[CFI, Partnership]*.
Cornell Law School, Legal Information Institute,	"Pass-through taxation", (Çevrimiçi) https://www.law.cornell.edu/wex/pass-through_taxation 14/02/2021 *[Cornell, Pass-through taxation]*.
Cornell Law School, Legal Information Institute:	"Partnership" (Çevrimiçi) https://www.law.cornell.edu/wex/corporations, 14/02/2021 *[Cornell, Partnership]*.
Çağan, Nami:	"Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, pp:129-151.
Çağlayan, Ramazan:	**İdare Hukuku Dersleri** "Temel Bilgiler", 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.
Çakmak, Gazi:	**Hukuk Sözlüğü**, 2.Baskı, İstanbul, Umut Kitap, 2015.
Çamoğlu, Ersin:	"Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortakların Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu", **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Prof. Dr. Gülören Tekinalp'e Armağan, Yıl:23, Sayı:1-2, 2003, pp:139-146 *[Çamoğlu, Sorumluluk]*.
Çamoğlu, Ersin:	**Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu**, 3.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010 *[Çamoğlu, Hukuki Sorumluluk]*.
Çebi, Hakan:	**Şirketler Hukuku,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.
Çetin, Süleyman; Ateş, Derya:	**Avukatlık ve Noterlik Hukuku**, 3.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.

Çoban, Ayşegül: "Yargı Kararları Işığında Sosyal Risk İlkesi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:1-2, 2003, pp:319-337.

Çomaklı, Şafak Ertan: **Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008.

Dalcı Özdoğan, Nurcihan: **Müteselsil Sorumluluk**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.

Demirbaş, Timur: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Deniz, Muzaffer: **Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.

Deschenaux, Henri; Tercier, Pierre: **Sorumluluk Hukuku**, trans. by.: Salim Özdemir, Ankara, Kadıoğlu Matbaası, 1983.

Doğrusöz, A. Bumin; Soydan, Başar; Üzeltürk, Hakan; Gökmen, Selahattin; Tan, Mustafa; Oktar, S. Ateş: **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyon Raporu**, İSMMMO, Mayıs, 2016, http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/VUK_TasariTaslakKomisyonRapor.pdf_431.pdf, 20/03/2021 *[Doğrusöz et. al.]*.

Doğrusöz, Ahmet Bumin: **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**, İstanbul, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1992 *[Doğrusöz, Stopaj]*.

Doğrusöz, Bumin: I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu, 1. Bölüm, 3.Oturum, pp:103-109, 2008, (açılış konuşmalarında sunulan bu tebliğ, metinde başlıksız olarak yer almıştır), http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyayınları/tüzelkişillikperdesininaralanması/3.oturum.pdf, 16/05/2021 *[Doğrusöz, Tebliğ]*.

Erdoğan, İhsan; Keskin, A. Dilşad: **Türk Medeni Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.

Erem, Faruk: "Teammüd", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:37, Sayı:1, 1980, pp:15-31.

Eren, Fikret: **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, No. 361, Sevinç Matbaası, 1975 *[Eren, Sorumluluk Hukuku]*.

Eren, Fikret: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 25.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2020 *[Eren, Borçlar Hukuku]*.

Erginay, Akif: **Vergi Hukuku Prensipleri**, Ankara, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik, 1953 *[Erginay, Vergi Hukuku Prensipleri]*.

Erginay, Akif: **Vergi Hukuku**, 13.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1988 *[Erginay, Vergi Hukuku]*.

Ergün, Ömer: **Medeni Hukuk Tüzel Kişilerinin Ehliyet Durumu**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010 *[Ergün, Medeni Hukuk]*.

Ergün, Ömer: **Borçlar Hukuku (Özel Hükümler) Ders Notları**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018 *[Ergün, Borçlar Hukuku]*.

Erişgin, Nuri: **Medeni Hukuk II**, Ed. by: Hayriye Şen Doğramacı, Eskişehir, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2829, 2019.

Erman, Sahir: "Vergi Usul Kanununda Yer Alan Ceza Hukuku Kaideleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Sayı:5, 1959, pp:205-226.

Esener, Turhan: **Sâlahiyete Müstenit Temsil**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.150, Ajans Türk Matbaası, 1961 *[Esener, Temsil]*.

Esener, Turhan: **Borçlar Hukuku I-Akitlerin Kuruluşu ve Geçerliliği**, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 246, 1969 *[Esener, Borçlar Hukuku]*.

Eyuboğlu, İsmet Zeki: **Türk Dilinin Etimoloji Sözlüğü**, İstanbul, Sosyal Yayınlar, 1988.

Federal Ministry of Finance (Bundesministerium der Finanzen): **An ABC of Taxes (2016 Edition)**, 2016.

Feyzioğlu, Bedî N.: **Vergi Hukuku Ders Notları**, İstanbul, 1977 *[Feyzioğlu, Vergi Hukuku]*.

Feyzioğlu, Bedî Necmettin: "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 07, Sayı:01, 1952, pp: 53-89 *[Feyzioğlu, Vakıa]*.

Geçer, Ahmet Emrah: "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı:129, 2017, pp:107-132 (ayrıca, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:20, Sayı:3, 2016, pp:211-236).

Gedik, Gülşen: **Grup Şirketlerinin Vergilendirilmesi Sistemleri ve Konsolidasyon**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Gerçek, Adnan: "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, pp:157-193 *[Gerçek, Vergi Sorumlusu]*.

Gerçek, Adnan: **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017 *[Gerçek, Tahsil Hukuku]*.

Gezder, Ümit: **Türk/İsviçre Hukukunda Culpa in contrahendo Sorumluluğu**, İstanbul, Beta, 2009.

Gökçay, Şerif Emre: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Göktürk, Kürşat; Can, Mehmet Çelebi: "Farklılaştırılmış Teselsülün -Özellikle- Dış İlişki Bakımından Anlamı ve Bankacılık Kanununun Şahsi İflas Sorumluluğu ile Karşılaştırılması" **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, Cilt:2, 2011, pp:247-283.

Görgün, L. Şanal; Börü, Levent; Toraman, Barış; Kodakoğlu, Mehmet: **Medenî Usûl Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019 *[Görgün et. al.]*.

Gözler, Kemal: **Hukukun Temel Kavramları**, 17.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

Gözübüyük, A. Şeref: **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 40.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2020.

Gümüşkaya, Gamze: "Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:343, Mart 2010, pp:200-222.

Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4.Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014.

Güvel, Övünç: "Roma Hukukunda Sorumluluk", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:25, Sayı:2, 2017, pp:275-404.

Hatemi, Hüseyin: **Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998 (bu eser, Necip Kocayusufpaşaoğlu, Hüseyin Hatemi, Rona Serozan, Abdülkadir Arpacı, **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, İkinci Cildi'dir).

Helvacı, İlhan: "Prof. Dr. İlhan Helvacı Dersleri", (Çevrimiçi) http://www.ilhanhelvacidersleri.com/miras-hukuku/miras-hukuku-dersleri/1-hafta-2-ders/miras-hukuku-1-hafta-2-ders-notu, 13/12/2020.

Hettich, Walter; Winer, Stanley L.: "Rules, Politics and The Normative Analysis of Taxation", **Handbook of Public Finance**, Chapter 5, ed. by.: Jürgen G. Backhaus, Richard E. Wagner, USA, Kluwer Academic Publishers, 2004, pp:109-137.

HM Revenue&Custom: "Incapacitated Persons: A Modern Approach", https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/192144/incapacitated_persons.pdf, 20/02/2021.

Ho, Virginia Harper: "Theories of Corporate Groups: Corporate Identity Reconceived", **Seton Hall Law Review**, Vol:42, No:3, 2012, pp:879-951.

IRS (Internal Revenue Service): "Passthrough Entity Straddle Tax Shelter", (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/businesses/passthrough-entity-straddle-tax-shelter, 14/02/2021 *[IRS, Passthrough]*.

IRS, (Internal Revenue Service): "Limited Liability Company (LLC)", (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/limited-liability-company-llc, 14/02/2021 *[IRS, LLC]*.

Işık, Atiye Merve: **Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Işıktaç, Yasemin: **Hukuk Felsefesi**, 6.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.

İçel, Kayıhan; Donay, Süheyl: **Karşılaştırmalı ve Uygulamalı Ceza Hukuku Genel Kısım 1. Kitap**, 3.Baskı, İstanbul, Beta Yayınevi, 1999.

İldeş, Abidin: "6183 sayılı Kanundan Kaynaklı Güncel Uyuşmazlıklar" Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, Mesleki Uyum Semineri Notları, 28/04/2020, (Çevrimiçi) https://rayp.adalet.gov.tr/resimler/25/dosya/6183sayilikanun11-09-20203-56-pm.pdf, 25/04/2021.

İnan, Ali Naim; Yücel, Özge: **İnan Borçlar Hukuku**, 4.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014.

İnceoğlu, M. Murat : **Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil**, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2009.

Kaneti, Selim; Ekmekçi, Esra; Güneş, Gülsen; Kaşıkçı, Mahmut: **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019 *[Kaneti et. al.]*.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011 *[Karakoç, Genel Vergi Hukuku]*.

Karakoç, Yusuf: **Vergi Ceza Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019 *[Karakoç, Vergi Ceza Hukuku]*.

Kaya, İlknur: "Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme", **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı:1, Cilt:6, Ocak 2020, pp:133-157.

Kayar, İsmail: **Ticaret Hukuku**, 5.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018 *[Kayar, Ticaret Hukuku]*.

Kayar, İsmail: **Borçlar Hukuku - Genel Hükümler Özel Borç İlişkileri**, 11.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019 *[Kayar, Borçlar Hukuku]*.

Kayıhan, Şaban; Ünlütepe, Mustafa : **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Kervankıran, Emrullah: **Anonim Şirketlerin Tasfiyesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2015.

Kirazcı, Emrullah: "Ferdi Bir İşletme Sahibinin Ölümü Halinde Mirasçıların GVK ve VUK Çerçevesinde Sorumluluk ve Ödevleri", **Vergi Raporu**, Sayı:53, Haziran-Temmuz 2001, pp:15-24.

Kılıçoğlu, Ahmet M.: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2017.

Kırbaş, Sadık: "Vergi Hukukunda Vekilin Konumu ve Yetkileri", **Vergi Dünyası**, Temmuz, 1991, Sayı:119, (Çevrimiçi) http://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/vergi-hukukunda-vekilin-konumu-ve-yetkileri-934, 02/03/2021 *[Kırbaş, Vekilin Konumu]*.

Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar**, 21.Baskı, İstanbul, Siyasal Kitabevi, 2018 *[Kırbaş, Vergi Hukuku]*.

Kızılot, Şükrü; Şenyüz, Doğan; Taş, Metin; Dönmez, Recai: **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007 *[Kızılot et. al.]*.

Kobetsky, Michael: **International Taxation of Permanent Establishment** – Principles and Policy, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2011.

Koca, Mahmut; Üzülmez, İlhan: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 13.baskı Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.

Kocahanoğlu, Osman Selim: **Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları**, 2.Baskı, İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1983.

Koçak, Muhsin: **Vergi-İcra Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Koşar, Metin: "Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM.'nin Sorumluluğu (II)", **Mali Çözüm**, Sayı:158, Mart-Nisan 2020, pp:323-348.

Kumrulu, Ahmet: "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Cilt:1, Sayı:3, Eylül 1988, pp:412-439 *[Kumrulu, Teselsül]*.

Kumrulu, Ahmet: "Vergi Yargısında Sorunlar", **6.Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Şafak Matbaacılık (Ankara), 21-23 Mayıs 1990, Antalya, pp:119-136 *[Kumrulu, Vergi Yargısı]*.

Kunter, Nurullah: **Suçun Kanunî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1949.

Kunter, Nurullah: **Suçun Maddî Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1955.

Kurtulmaz, Nihan: **Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2017.

Kutlu Sungurbey, Ayfer: **Yetkisiz Temsil**, İstanbul, Yasa Yayın ve Basım, 1988.

Laffer, Arthur B.; Winegarden, Wayne H.; Childs, John: "The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity" The Laffer Center, 2011, (Çevrimiçi) http://www.txfairtax.org/FAQ/PDF/ComplexityofTaxCode.pdf, 04/02/2021 *[Laffer et. al.]*.

Lowrey, Ying: "U.S. Sole Proprietorships: A Gender Comparison, 1985-2000", **Publication 1136**, June, 2005, pp:121-137, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1092867, 14/02/2021.

Luchaire, François: "1789 Beyannamesinin Güncelleştirilmiş Anlamı", trans. by.: Aydın Gülan, **İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi**, Cilt:10, Sayı:1-3, Yıl: 1989 (Haziran 2011), pp:126-142.

Makaracı, Aslı; Öktem Çevik, Seda; Tek, Gülen Sinem; Gündüz, Ş. Deren: **Medeni Hukuk Temel Kavramlar ve Kişiler Hukuku Pratik Kitabı**, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2020 *[Makaracı et. al.]*.

Memiş, Yusuf: **Noterlerin Hukukî Sorumluluğu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.

Mitteis, Ludwig: **Die Lehre von der Stellvertretung,** nach römischem Recht, mit Berücksichtigung Des österreichischen Rechts, Scientia Verlag, 1962 *(1885 yılı Viyana tekrar baskısı)*.

Morse, Geoffrey; Williams, David W.: **Davies: Principles of Tax**, Seventh Edition, Sweet & Maxwell Ltd., UK, 2012.

Musgrave, Richard A.; Musgrave, Peggy B.: **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill International Editions-Finance Series, International Edition, United States, 1989.

Mutluer, Kâmil: "Vergi Usul Kanunu'nun Şumulü", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt:5, Sayı:2, 1969, pp:297-313.

Mutluer, M. Kâmil; Dayanç Kuzeyli, N. Nilay: **Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2019.

Mutluer, M. Kâmil; Dayanç, N. Nilay: **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, 4.Baskı, Ankara, Turhankitabevi, 2014.

Narter, Recep: "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Mayıs 1994, (Çevrimiçi) https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1842, 07/11/2020.

Narter, Sami: **Kusursuz Sorumluluk, Haksız Fiil Sorumluluğu ve Tazminat Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2016.

Nazalı, Ersin: **Vergisel ve Yeni Türk Ticaret Kanunu Yönüyle Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye, Devir, Birleşme Bölünme ve Tür Değişimi İşlemleri**, 5.Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018.

Nemli, Arif: **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Üniversitesi Yayınları: 2565, İktisat Fakültesi Yayınları: 441, 1979.

Neumark, F. *(Fritz):* "Verginin Tarifi ve Mahiyeti", Etüdler, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Sayı:1, Trans. By. Sabri F. Ülgener, 1936, pp:371-396, *(Orijinal eserde yazarın adı "F." olarak yer almaktadır) [Neumark, Verginin Tarifi].*

Neumark, F. *(Fritz):* **Gelir Vergileri Teori ve Pratik,** Trans by: M. Orhan Dikmen, İstanbul, Milli Mecmua Basımevi, 1945 *(Orijinal eserde yazarın adı "F." olarak yer almaktadır) [Neumark, Gelir Vergileri].*

Neumark, F. *(Fritz):* **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi,** İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1946 *(Orijinal eserde yazarın adı "F." olarak yer almaktadır) [Neumark, Gelir Vergisi].*

Nomer, Haluk N.: "Halefiyet ile Rücû Hakkı Arasındaki İlişki, Özellikle Sosyal Sigortalar ile Özel Sigortaların Rücû Hakları Bakımından Halefiyetin Rolü", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, Cilt: LV, Sayı: 3, 1997, pp: 243-260.

Oğuz, Habip: "Sorumluluk Hukukunda Kusur", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı:28, 2016, pp:273-286.

Oğuzman, M. Kemal; Barlas, Nami: **Medenî Hukuk**, 24.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2018.

Oğuzman, M. Kemal; Öz, M. Turgut: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Cilt I, 12.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2014.

Oğuzman, M. Kemal; Seliçi, Özer; Oktay-Özdemir, Saibe: **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, 18.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019 *[Oğuzman et. al.]*.

Oktar, S. Ateş: "Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:37, 1997, pp:155-189 *[Oktar, Ek Mali Yükümlülükler]*.

Oktar, S. Ateş: "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:25 (Özel Sayı), Nisan-Haziran 1997, pp:63-105 *[Oktar, Vergi Kesenlerin Sorumluluğu]*.

Oktar, S. Ateş: "Kaçakçılık Suçları Üzerine Düşünceler", **Vergi Sorunları**, Sayı:144, Eylül 2000, pp:75-93 *[Oktar, Kaçakçılık Suçları]*.

Oktar, S. Ateş: "Sahte Fatura Kullanılmasında Sorumluluk" **Vergi Sorunları**, Sayı: 167, Ağustos 2002, pp:116-130 *[Oktar, Sorumluluk]*.

Oktar, S. Ateş: "Yalan Beyanda Bulunma Suçu ve Gerçeğe Aykırı Vergi Beyannamesi Verilmesinde Hürriyeti Bağlayıcı Ceza", **Yaklaşım**, Sayı:144, Aralık 2004, pp:22-27 *[Oktar, Yalan Beyanda Bulunma Suçu]*.

Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, 2.Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018 *[Oktar, Türk Vergi Sistemi]*.

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku**, 15.Baskı İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020 *[Oktar, Vergi Hukuku]*.

Oktar, Salim Ateş; Tunç, Zinnur: "Vergi Hukukunda Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanmayacağı Hükmü Dolayısıyla Mücbir Sebeplerin Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme" **Vergi Dünyası Dergisi**, Yıl:39, Sayı:468, Ağustos, 2020, pp:6-18 *[Oktar, Tunç, Yanılma Hali]*.

Oktar, Salim Ateş; Tunç, Zinnur: "Vergi Usul Hukukunda Zor Durum" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:475, Mart 2021, pp:27-38 *[Oktar, Tunç, Zor Durum]*.

Oktar, Salim Ateş: "Vergi Kuralı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı:60, 2016, pp:1-14 *[Oktar, Vergi Kuralı]*.

Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumî Esasları**, Cilt:3, 3.Baskı, İstanbul, İsmail Akgün Matbaası, 1966.

Ortaç, Fevzi Rifat ; Ünsal, Hilmi: **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.

Ortaç, Fevzi Rifat: "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990.

Ozanemre Yayla, Hatice Tolunay: "Borcun Naklinin Borca İlişkin Benzer Etkili Diğer Hukuki Kurumlar Karşısında Teorik Sınırları", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Cilt:22, Sayı:3, 2016, pp:2927-2948.

Öncel, Muallâ; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 27.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2018 *[Öncel et. al.]*.

Öncel, Muallâ: "Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:35, Sayı:1, 1978, pp:9-16 *[Öncel, Takas]*.

Öncel, Muallâ: "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Yayın No:522, 1983, pp:39-55 *[Öncel, Sorumluluk]*.

Önen, Mesut: **Hukukun Temel Kavramları**, 3.Baskı, İstanbul, Der Yayınevi, 1991.

Öner, Erdoğan: **Vergi Hukuku**, 12.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.

Özcan, Hüseyin: **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yeni Desen Matbaası, 1975.

Özel, Çağlar; Burçkin, Emre: "Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğuna İlişkin Özel Durumlar", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı:385, Ekim, 2020, pp:11-30.

Özel, Çağlar: "Türk Özel Hukukunda Sözleşme Dışı Sorumluluk Olgularına Genel Bakış" **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 2000, pp: 415-432.

Özel, Salih: **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

Öztan, Bilge: **Medenî Hukuk'un Temel Kavramları**, 43.Baskı, Ankara, Turhan Polat Eğitim Vakfı İktisadi İşletmesi, 2019.

Öztürk, İlhami: "Kanuni Temsilci Sıfatıyla Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluğu", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:416, Nisan, 2016, pp:239-252.

Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku,** Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2020.

Piketty, Thomas; Saez, Emmanuel: "How Progressive is the U.S. Federal Tax System? A Historical and International Perspective" **Journal of Economic Perspectives**, Vol:21, N:1, Winter 2007, pp:3-24, (Çevrimiçi) https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/jep.21.1.3, 04/02/2021.

Postacıoğlu, İlhan E.: **Medenî Usul Hukuku Dersleri**, İstanbul, Sulhi Garan Matbaası, 1959.

Pulaşlı, Hasan: **Şirketler Hukuku Genel Esaslar**, 6.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2020.

Reisoğlu, Safa: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 21.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2010.

Rençber, Altan: **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, İstanbul Ceza Hukuku ve Kriminoloji Arşivi Yayın No:11, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Roberto, Vito: "Farklılaştırılmış Teselsülün Problemleri" (*Probleme der differenzierten Solidarität*) **Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** trans. by: Ezgi Başak Demirayak, Sadık Çapa, Sayı:3, Cilt:2, 2016, pp:143-159.

Rosen, Harvey S.; Gayer, Ted: **Public Finance**, 9th Edition, The McGraw-Hill Series Economics, United States, 2009.

Rupert, Timothy J.; Anderson, Kenneth E.; Hulse, David S.: **Person's Federal Taxation 2020 - Individuals**, Pearson, USA, 2020 *[Rupert et. al.]*.

Saban, Nihal: "Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991 *[Saban, Sorumluluk]*.

Saban, Nihal: "Birleşik Devletler Temyiz Mahkemesinin Bir Kararı Işığında Alter Ego Doktrini ve AATUHK 35 ve Mük. 35 md.", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:90, Mart, 1996, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/birlesik-devletler-temyiz-mahkemesinin-ir-karari-isiginda-alter-ego-doktrini-ve-aatuhk-35-ve-muk-35-md/3486, 05/04/2021 *[Saban, Alter Ego Doktrini]*.

Saban, Nihal: "Vergi Usul Kanunu Madde 10: *Olgu ve Dil*" **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi**, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, Cilt:19, Sayı:2, 2013, pp:271-281 *[Saban, Olgu ve Dil]*.

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 9.Baskı, İstanbul, Beta Basım, 2019 *[Saban, Vergi Hukuku]*.

Sarılı, Mustafa Ali: **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004 *[Sarılı, Sorumluluk]*.

Sarılı, Mustafa Ali: **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., 2018 *[Sarılı, Türk Vergi Hukuku]*.

Schmölders, Günter: **Genel Vergi Teorisi**, 4.Baskı, trans. by.: Salih Turhan, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2149, Fakülteler Matbaası, 1976.

Scott, Peter: "The Single Entity Rule: The Need to Clarify The Effect and Limits of The Cornerstone of Australia's Tax Consolidation Regime", **Australian Tax Forum**, Vol. 35, Issue 3, 2020, p:296-313.

Serozan, Rona: **Medeni Hukuk Genel Bölüm / Kişiler Hukuku**, 8.Baskı, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2018.

Silahşör, Mert: "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu", **Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2016, pp:67-79.

Soos, Piroska, E.: "The Origins of Taxation at Source in England", **Taxation - Critical Perspectives on The World Economy**, Volume I, ed. by.: Simon James, London, Routledge, 2002, pp:49-59, (Çevrimiçi) https://books.google.com.tr/books?hl=tr&lr=&id=MVhk9a629EUC&oi=fnd&pg=PA49&dq=Origins+of+Taxation+at+Source+in+England&ots=d-zErxa1G-&sig=K4-B9kIQrTr0ZbIVUPjwZaXVnSw&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false, 22/03/2021.

Söğütlü, Özlem: **Roma Özel Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.

Sözüer, Adem: **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayını, 2020.

Susam, Nazan: **Kamu Maliyesi**, 4.Baskı, İstanbul, Beta, 2020.

Şafak, Ali: **Ansiklopedik Hukuku Sözlüğü**, Ankara, Selim Kitabevi, 4.Baskı, 2002.

Şen, Hüseyin; Sağbaş, İsa: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 3.Baskı, Ankara, Barış Arıkan Yayınları, 2017.

Şener, Esat: **Miras Hukuku**, Birinci Kitap, Ankara, Olgaç Matbaacılık, 1977 *[Şener, Miras Hukuku]*.

Şener, Esat: **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2001 *[Şener, Hukuk Sözlüğü]*.

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018 *[Şenyüz et. al.]*.

Şenyüz, Doğan: **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002 *[Şenyüz, Özel Hukuk Sözleşmeleri]*.

Şenyüz, Doğan: **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 10.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017 *[Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku]*.

Şirin, Z. Ertunç: “"Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyeleri" ve "Tüzel Kişi Müdürler"in Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Bağlamında Konumları”, **Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:11, Sayı:139, Mart-Nisan, 2016, pp:75-90, (Çevrimiçi) https://jurix.com.tr/article/4953, 05/04/2021.

Tandoğan, Halûk: **Vekâletsiz İş Görme**, İstanbul, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları No.109, Fakülteler Matbaası, 1957.

Taşkan, Yusuf Ziya: **Vergi Hukuku**, 2.Baskı, Ankara, Adalet Yayınevi, 2019.

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

Tekinay, Selâhattin Sulhi; Akman, Sermet; Burcuoğlu, Halûk; Altop, Atillâ: **Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993 *[Tekinay et. al.]*.

Ting, Antony: **The Taxation of Corporate Groups Under Consolidation -** An International Comparison, Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, 2013.

Tunç, Zinnur: "Yeni Tip Coronavirüs (COVID-19) Salgının Motorlu Taşıtlar Üzerindeki Etkisine Bağlı Vergisel Beklentiler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:467, Temmuz 2020, pp:50-60.

Tunç, Zinnur: "Gayrimaddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Kapsamında Vergilendirilmesi" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:388, Ocak 2021, pp:109-125.

Tunnel, Larry; Ricketts, Robert: **Taxation Essentials of LLCs and Partnerships**, AICPA, Durham-USA, 2019.

Turhan, Salih: **Vergi Teorisi ve Politikası**, 7.Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020.

Türker, Masum; Pekdemir, Recep; Selvi, Yakup; Yılmaz, Fatih: **Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)**, Ankara, TÜRMOB Yayınları-198, 2003 *[Türker et. al.]*.

Uçar, Onur: "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti", **Vergi Sorunları**, Sayı:295, Nisan 2013, pp:215-223.

Uluatam, Özhan: **Vergi Hukuku**, Birinci Cilt - Genel Esaslar, 2.Baskı, Ankara, Adım Yayınları, 1994.

Uzun, Fatih Burak: "Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 6, Sayı:2, 2016, pp:11-48.

Velidedeoğlu, Hıfzı V.; Kaynar, Reşat: **Türk Medenî Hukuku**, İstanbul, Nurgök Matbaası, 1961.

von Tuhr, Adreas: **Borçlar Hukukunun Umumî Kısmı**, Birinci Cilt, trans. by.: Cevat Edege, İstanbul, Yeni Matbaa, 1952.

Yalçın, Hüseyin; Gürboğa, Erkan: **Stopaj - Kaynakta Vergilendirme**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1997.

Yanlı, Veliye: "Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu" **Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı'ndan Ayrı Bası**, İstanbul, 1999, p:743 *(çok yazarlı bu kitabın ilk baskısı, 1999 İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayınıdır).*

Yaralı, Levent: **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

Yelbaşı, Cengiz: **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Sim Matbaacılık, 2014.

Yiğit, Uğur: **Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.

Yılmaz, Binhan Elif: **Maliye**, 4.Baskı, İstanbul, Der Yayınları, 2020.

Yılmaz, Süleyman; Yıldırım, Abdulkerim: **Medeni Hukuk-I**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020.

Yılmaz, Süleyman: "Türk Borçlar Kanunu Tasarısında Sebep Sorumluluklarına İlişkin Yeni Hükümler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:59 Sayı:3, 2010, pp:551-578.

Yördem, Yılmaz: **Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğunda Farklılaştırılmış Teselsül İlkesi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017.

Yüce, Mehmet: **Vergi Yargılama Hukuku**, 6.Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.

Yurtsever, Hatice: "Vergi Hukukunda İradi Temsil", **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Aralık, 2013, pp:113-120.

Zeytin, Zafer; Ergün, Ömer: **Türk Medeni Hukuku**, 4.Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Zorlu, Salâhaddin: **Vergi Hukuku**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No:1980/222, Başbakanlık Basımevi, 1981.

DİĞER KAYNAKLAR

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa Antlaşmaları Serisi, No.5, (Çevrimiçi) https://www.danistay.gov.tr/upload/avrupainsanhaklarisozlesmesi.pdf, 17/21/2019.

Hukuk Lûgatı ve Hukuk Terimleri Sözlüğü, Site Yayınları Hukuk Dizisi No:1, İstanbul, 1964.

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Birleşmiş Milletler, 10 Aralık 1948 Tarihli ve 217 A(III) Sayılı Karar. 7217 Sayılı ve 27/05/1949 Tarihli Resmi Gazete.

Mecelle-i Ahkâm-ı Adliyye, Haz: Yaşar Güçlü, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019 *[Mecelle]*.

Springer Fachmedien Wiesbaden, **Kompakt-Lexikon Internationale Wirtschaft**, Springer Gabler, Wiesbaden, 2013.

T.C. Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, (Çevrimiçi) http://www.sozluk.adalet.gov.tr, 19/10/2019.

Tax Complexity Index, (Çevrimiçi) https://www.taxcomplexity.org, 12/06/2021.

TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi, 1/324 Esas No'lu Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu, Rapor Sıra Sayısı:96, Karar Tarihi: 11/01/2008, https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=54946, 16/02/2021 *[TTK Genel Gerekçesi]*.

TBMM Mevzuat Bilgi Sistemi, AATUHK Mükerrer 35/5-6'ncı Maddenin Gerekçesi, (Çevrimiçi) https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/maddedetaylari?psira=78440, 20/11/2020.

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, **Güncel Türkçe Sözlük**, (Çevrimiçi) https://sozluk.gov.tr, 19/10/2020.

Türk Hukuk Kurumu, **Türk Hukuk Lûgatı**, 3.Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1991 *[Türk Hukuk Lûgatı]*.

Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı, (Hazine ve Maliye Bakanlığınca kamuoyuna sunulmuştur), http://www.iib.org.tr/files/downloads/PageFiles/%7B7bb397f6-1291-4beb-9b7c-a7ba07cc0620%7D/Files/VergiUsulKanunuTasarisi.docx, 13/04/2021 *[VUK Taslağı]*.

MEVZUAT

1086 Sayılı (Mülga) Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu, 622,623,624 Sayılı ve 02,03,04/07/1927 Tarihli Resmi Gazete.

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, 13168 Sayılı ve 07/04/1969 Tarihli Resmi Gazete.

1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu, 13195 Sayılı ve 10/05/1969 Tarihli Resmi Gazete.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 13576 Sayılı ve 11/08/1970 Tarihli Resmi Gazete.

1512 Sayılı Noterlik Kanunu, 14090 Sayılı ve 05/02/1972 Tarihli Resmi Gazete.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 10700 Sayılı ve 06/01/1960 Tarihli Resmi Gazete.

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 11342 Sayılı ve 23/02/1963 Tarihli Resmi Gazete.

1980 Sayılı Muvazene Vergisi Kanunu, 2110 Sayılı ve 29/05/1932 Tarihli Resmi Gazete.

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2128 Sayılı ve 19/06/1932 Tarihli Resmi Gazete.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703-4-5 Sayılı ve 10-11-12/01/1961 Tarihli Resmi Gazete.

2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 2662 Sayılı ve 25/03/1934 Tarihli Resmi Gazete.

2430 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 2701 Sayılı ve 15/05/1943 Tarihli Resmi Gazete (kanunun, 3257 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki orijinal metni için (Çevrimiçi) https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/2701.pdf, 20/02/2021.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 17354 Sayılı ve 29/05/1981 Tarihli Resmi Gazete.

2575 Sayılı Danıştay Kanunu, 17580 Sayılı ve 20/01/1982 Tarihli Resmi Gazete.

2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 17580 Sayılı ve 20/01/1982 Tarihli Resmi Gazete.

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 17580 Sayılı ve 20/01/1982 Tarihli Resmi Gazete.

2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 18313 Sayılı ve 15/02/1984 Tarihli Resmi Gazete.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 18563 Sayılı ve 02/11/1984 Tarihli Resmi Gazete.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Genel Gerekçesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/cilt_2_3065_sayili_kanun.pdf, 18/05/2020.

3239 Sayılı *(çeşitli vergi kanunlarında düzenleme yapılması hakkında)* Kanun, 18955 Sayılı ve 11/12/1985 tarihli Resmi Gazete.

3505 Sayılı *(çeşitli vergi kanunlarında düzenleme yapılması hakkında)* Kanun, 20015 Sayılı ve 10/12/1988 Tarihli Resmi Gazete.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 20194 Sayılı ve 13/06/1989 Tarihli Resmi Gazete.

4 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 30479 Sayılı ve 15/07/2018 Tarihli Resmi Gazete.

4108 Sayılı *(çeşitli vergi kanunlarında düzenleme yapılması hakkında)* Kanun, 22301 Sayılı ve 02/06/1995 Tarihli Resmi Gazete.

4369 Sayılı *(çeşitli vergi kanunlarında düzenleme yapılması hakkında)* Kanun, 23417 Sayılı ve 29/07/1998 Tarihli Resmi Gazete.

442 Sayılı Köy Kanunu, 68 Sayılı ve 07/04/1924 Tarihli Resmi Gazete.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 23866 Sayılı ve 04/11/1999 Tarihli Resmi Gazete.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, 24607 Sayılı ve 08/12/2001 Sayılı Resmi Gazete.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 24783 Sayılı ve 06/06/2002 Tarihli Resmi Gazete.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11751 Sayılı ve 11/07/1964 Tarihli Resmi Gazete.

492 Sayılı Harçlar Kanunu, 11756 Sayılı ve 17/07/1964 Tarihli Resmi Gazete.

5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 25531 Sayılı ve 23/07/2004 Tarihli Resmi Gazete.

5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 25611 Sayılı ve 12/10/2004 Tarihli Resmi Gazete.

5253 Sayılı Dernekler Kanunu, 25649 Sayılı ve 23/11/2004 Tarihli Resmi Gazete.

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, 25673 Sayılı ve 17/12/2004 Tarihli Resmi Gazete.

5275 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun, 25685 Sayılı ve 29/12/2004 Tarihli Resmi Gazete.

5300 Sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu, 25730 Sayılı ve 10/02/2005 Tarihli Resmi Gazete.

5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, 25745 Sayılı ve 04/03/2005 Sayılı Resmi Gazete.

5326 Sayılı Kabahatler Kanunu, 25772 (Mükerrer) Sayılı ve 31/03/2005 Tarihli Resmi Gazete.

5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 25817 Sayılı ve 16/05/2005 Tarihli Resmi Gazete.

5393 Sayılı Belediye Kanunu, 25874 Sayılı ve 13/07/2005 Tarihli Resmi Gazete.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 25983 (Mükerrer) Sayılı ve 01/11/2005 Sayılı Resmi Gazete.

5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 7228 Sayılı ve 09/06/1949 Tarihli Resmi Gazete.

5432 Sayılı (Mülga) Vergi Usul Kanunu, 7233 Sayılı ve 15/06/1949 Tarihli Resmi Gazete *[‘(Mülga) VUK’].*

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 26200 Sayılı ve 16/06/2006 Tarihli Resmi Gazete.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 26205 Sayılı ve 21/06/2006 Tarihli Resmi Gazete.

5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 26479 Sayılı ve 31/03/2007 Tarihli Resmi Gazete.

5718 Sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun, 26728 Sayılı ve 12/12/2007 Tarihli Resmi Gazete.

5737 Sayılı Vakıflar Kanunu, 26800 Sayılı ve 27/02/2008 Tarihli Resmi Gazete.

5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 26898 (Mükerrer) Sayılı ve 06/06/2008 Tarihli Resmi Gazete.

5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 27277 Sayılı ve 03/07/2009 Tarihli Resmi Gazete

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, 27836 Sayılı ve 04/02/2011 Tarihli Resmi Gazete.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 27836 Sayılı ve 04/02/2011 Tarihli Resmi Gazete.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846 Sayılı ve 14/02/2011 Tarihli Resmi Gazete.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 8464 Sayılı ve 18/07/1953 Tarihli Resmi Gazete.

6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu, 28460 Sayılı ve 07/11/2012 Tarihli Resmi Gazete.

6360 Sayılı Kanun, 28489 Sayılı ve 06/12/2012 Tarihli Resmi Gazete.

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, 12056 sayılı ve 23/071965 Tarihli Resmi Gazete.

659 Sayılı Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri ve Özel Bütçeli İdarelerde Hukuk Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Kanun Hükmünde Kararname (KHK), 28103 Sayılı ve 02/11/2011 Tarihli Resmi Gazete.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9353 Sayılı ve 09/07/1956 Tarihli Resmi Gazete.

7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30373 (Mükerrer 2) Sayılı ve 21/03/2018 Tarihli Resmi Gazete.

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30971 Sayılı ve 07/12/2019 Tarihli Resmi Gazete.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 10231 Sayılı ve15/06/1959 Tarihli Resmi Gazete.

743 Sayılı (Mülga) Türk Kanunu Medenisi, 339 Sayılı ve 04/04/1926 Tarihli Resmi Gazete *(çalışmada, Türkçeye çevrilmiş konsolide metninden yararlanılmıştır),* (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/kanunlar/turk-kanunu-medenisi-743, 02/04/2021.

755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 321 Sayılı ve 14/03/1926 Tarihli Resmi Gazete.

903 Sayılı Türk Kanunu Medenisinin Birinci Kitabının İkinci Babı Üçüncü Faslının Değiştirilmesi, Bu Kanuna Bazı Madde ve Fıkralar Eklenmesi, Bazı Vakıfların Vergi Muafiyetinden Faydalandırılması Hakkında Kanun, 12655 Sayılı ve 24/07/1967 Tarihli Resmi Gazete.

ABD Milli Gelir Kanunu, IRC-Internal Revenue Code, 22/10/1986, (Çevrimiçi) https://www.irs.gov/privacy-disclosure/tax-code-regulations-and-official-guidance, 04/02/2021.

Alman Gelir Vergisi Kanunu "Einkommensteuergesetz", Yürürlük Tarihi: 16/10/1934, (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html, 22/02/2021.

Alman Medeni Kanunu, (BGB-Bürgerliches Gesetzbuch), Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*German Civil Code*" http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_bgb/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/bgb/index.html, 17/02/2021.

Alman Vergi Usul Kanunu (AO-Abgabenordnung), Yürürlük Tarihi: 01//01/1977. Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*The Fiscal Code of Germany*" http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html, 17/02/2021.

Almanya Anayasası, *"Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland",* Yürürlük tarihi: 24/05/1949. Çalışmada, Anayasa'nın resmi İngilizce çevirisinden *"Basic Law for the Federal Republic of Germany"* http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0598 faydalanılmıştır. Ayrıca orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/gg/index.html, 17/02/2021.

B.07.1.GİB.4.06.18.02-3210-7920-146 Sayılı ve 18/03/2011 Tarihli Özelge, (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr, 28/08/2020.

Commonwealth Consolidated Acts, Income Tax Assessment Act 1997, (Çevrimiçi) http://www5.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1997240/s701.1.html, 11/02/2021.

Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 31365 Sayılı ve 05/01/2021 Tarihli Resmi Gazete.

Fransız Medeni Kanunu - Code civil des Français, Kabul Tarihi: 21/03/1804, Art.1382, (Çevrimiçi) http://data.legilux.public.lu/file/eli-etat-leg-memorial-1804-5-fr-pdf.pdf Çalışmada Kanunun İngilizce çevirisinden faydalanılmıştır. *"Civil Code of the French, Translated by Georges ROUHETTE, Professor of Law, with the assistance of Dr Anne ROUHETTE-BERTON, Assistant Professor of English"* http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Codigo-Civil-Frances-French-Civil-Code-english-version.pdf , 05/03/2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 4008 Sayılı Kanunla İlgili Gerekçe, Genel Gerekçe, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/4008_S._K._Gerekcesi.pdf, 16/05/2020.

Gümrük Yönetmeliği, 27369 (Mükerrer) Sayılı ve 07/10/2009 Tarihli Resmi Gazete.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 28982 Sayılı ve 26/04/2014 Tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi) https://gib.gov.tr/gibmevzuat, 20/03/2021.

Limited Şirketler Kanunu, *"Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung",* Yürürlük tarihi: 10/05/1892, çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden "*Limited Liability Companies Act"* http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gmbhg/index.html , faydalanılmıştır. Ayrıca orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/gmbhg/index.html, 17/02/2021.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, 29286 Sayılı ve 05/03/2015 Tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi) https://gib.gov.tr/node/88079, 20/03/2021.

Serbest Mesleklerin Ortaklıkları Hakkında Kanun (Ortaklık Hukuku) *"Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe",* Yürürlük tarihi: 01/07/1995. Çalışmada, Kanunun resmi İngilizce çevirisinden *"Act on Partnership Companies of Members of Independent Professions"*, http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_partgg/index.html faydalanılmıştır. Ayrıca, orijinal metin için qv: (Çevrimiçi) http://www.gesetze-im-internet.de/partgg/index.html, 17/02/2021.

Tahsilat Genel Tebliği, Seri:A, Sıra No:1, 26568 Sayılı ve 30/06/2007 Tarihli Resmi Gazete *[Çalışmada GİB tarafından çıkarılan tüm güncel tahsilat genel tebliğlerinin güncellenmiş halini barındırması bakımından '1 No'lu Tahsilat Genel Tebliği' olarak anılmıştır],* (Çevrimiçi) https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_10042020.pdf, 17/02/2021.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği 28101 Sayılı ve 31/10/2011 Tarihli Resmi Gazete.

The Companies Act 2006 (Consequential Amendments, Transitional Provisions and Savings) Order 2009 (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/uksi/2009/1941/contents, 06/02/2021.

Türkiye Büyük Millet Meclisi S. Sayısı: 357, Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan Bütçe Komisyonu Raporu, (1/716), 11/10/1985, (Çevrimiçi) https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf, 25/03/2020

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Madde Gerekçeli, TBMM, Ankara, 2008, (Çevrimiçi) https://acikerisim.tbmm.gov.tr, 15/11/2019.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 17863 (Mükerrer) Sayılı ve 09/11/1982 Tarihli Resmi Gazete.

UK Public General Acts, Companies Act 2006, c.46, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/pdfs/ukpga_20060046_en.pdf, 06/02/2021.

UK Public General Acts, Corporation Tax Act 2010, 03/03/2010, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/pdfs/ukpga_20100004_en.pdf, 10/02/2021.

UK Public General Acts, Finance Act 2012, 17/07/2012, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/14/pdfs/ukpga_20120014_en.pdf, 20/02/2021.

UK Public General Acts, Finance Act 2020, 22/07/2020, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/pdfs/ukpga_20200014_en.pdf, 10/02/2021.

UK Public General Acts, Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003, 03/03/2003, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/pdfs/ukpga_20030001_en.pdf 11/02/2021.

UK Public General Acts, Income Tax Act 2007, 20/03/2007, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf, 10/02/2021.

UK Public General Acts, Limited Liability Act 1855, 14/08/1855, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1855/133/pdfs/ukpga_18550133_en.pdf, 12/02/2021.

UK Public General Acts, Partnership Act 1890, 14/08/1890, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1890/39/pdfs/ukpga_18900039_en.pdf, 06/02/2021.

UK Public General Acts, Taxes Management Act 1970, 12/03/1970, (Çevrimiçi) https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1970/9/pdfs/ukpga_19700009_en.pdf, 20/02/2021.

Uzlaşma Yönetmeliği, 23600 Sayılı ve 03/02/1999 Tarihli Resmi Gazete.

İÇTİHAT

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:19/03/1987, E:1986/5, K:1987/7, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/, 25/03/2020 (karar, 19632 Sayılı ve 12/11/1987 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:06/01/2005, E:2001/487, K:2005/2, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/, 27/01/2021 (karar, 25979 Sayılı ve 27/10/2005 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:14/01/2015, E:2014/114, K:2015/9, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/, 08/12/2020 (karar, 29384 Sayılı ve 12/06/2015 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:19/03/2015, E:2014/144, K:2015/29 https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/ (karar 29315 sayılı ve 03/04/2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır). Ayrıca, itirazın gerekçesini de içeren karar metni için qv: (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2014-144-k-2015-29-t-19-3-2015, 27/01/2021 *[*AYM-2015/29*]*.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:22/04/2015, E.:2015/35, K.:2015/40, 29364 Sayılı ve 23/05/2015 Tarihli Resmi Gazete, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr, 02/01/2021.

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:13/12/2017, E:2016/14, K:2017/170, (Çevrimiçi) https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, 27/01/2021 (karar, 30311 Sayılı ve 24/01/2018 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Anayasa Mahkemesi Kararı, Karar Tarihi:30/05/2019, Başvuru Numarası:2015/11192, (Çevrimiçi) https://www.anayasa.gov.tr, 10/02/2021 (karar 30836 Sayılı ve 19/07/2019 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, Karar Tarihi:07/02/2012, E.:2009/1, K.:2012/2, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/Arama, 11/04/2021.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Karar Tarihi:11/12/2018, E:2013/1, K:2018/1 (karar 30807 sayılı ve 20/06/2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) *[İBKK-2018/1]*.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:29/11/2002, E.:2002/361, K.:2002/444, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:27/02/2004, E.:2003/363, K.:2004/27, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:01/04/2005, E.:2004/238, K.:2005/57, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:12/10/2011, E.:2011/236, K.:2011/582, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:12/10/2011, E.:2011/390, K.:2011/583, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/,13/02/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:27/03/2019, E.:2019/320, K.:2019/270, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/01/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:03/07/2019, E.:2018/1158, K.:2019/490, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 19/03/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/09/2019, E.:2019/212, K.:2019/588, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/03/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:21/10/2020, E.:2019/626, K.:2020/1070, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 13/03/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:21/10/2020, E.:2019/698, K.:2020/1072, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:21/10/2020, E.:2019/700, K.:2020/1074, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2019/975, K.:2020/1266, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2019/1738, K.:2020/1262, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 25/04/2021.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Karar Tarihi:18/11/2020, E.:2020/1111, K.:2020/1270, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 22/03/2021.

Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:13/11/2000, E.:2000/3231, K.:2000/3840, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 02/03/2021.

Danıştay, 2. Daire, Karar Tarihi:27/03/2001, E.:2001/246, K.:2001/773, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 02/03/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:06/03/1996, E.:1995/4820, K.:1996/630, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 16/03/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:12/03/1997, E.:1996/1467, K.:1997/923, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 19/03/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:09/06/1999, E.:1998/4481, K.:1999/2394, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 01/03/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:12/03/2003, E.:2000/4685, K.:2003/1082, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 16/03/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:16/04/2013, E.:2013/980, K.:2013/1371, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 20/03/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:11/02/2015, E.:2013/5782, K.:2015/580, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat, 25/04/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:25/04/2016, E.:2013/246, K.:2016/3142, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat, 25/04/2021.

Danıştay, 3. Daire, Karar Tarihi:25/01/2021, E.:2020/3276, K.:2021/234, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 20/04/2021.

Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:29/04/1997, E.:1997/3659, K.:1997/1325, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:31/05/2010, E.:2008/1480, K.:2010/3415, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 22/03/2021.

Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:24/05/2011, E.:2011/2014, K.:2011/4464, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:22/03/2016, E:2014/3525, K:2016/1244, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 13/03/2021.

Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:03/11/2020, E.:2016/10624, K.:2020/4199, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 24/03/2021.

Danıştay, 4. Daire, Karar Tarihi:16/11/2020, E.:2016/12231, K.:2020/4341, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

Danıştay, 6. Daire, Karar Tarihi:13/11/2020, E.:2016/8683, K.:2020/10889, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay, 6. Daire, Karar Tarihi:24/12/2020, E.:2020/10431, K.:2020/13607, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay, 7. Daire, Karar Tarihi:18/12/1977, E.:1996/360, K.:1997/4767, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

Danıştay, 7. Daire, Karar Tarihi:09/04/2015, E.:2013/2272, K.:2015/1931, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/Arama, 11/04/2021.

Danıştay, 8. Daire, Karar Tarihi:03/10/2013, E.:2010/7144, K.:2013/6893, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 11/04/2021.

Danıştay, 9. Daire, Karar Tarihi:05/11/1997, E.:1996/6261, K.:1997/3372, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/05/2020.

Danıştay, 9. Daire, Karar Tarihi:14/07/2009, E.:2007/5234, K.:2009/1707, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/05/2020.

Danıştay, 9. Daire, Karar Tarihi:20/05/2013, E.:2010/2642, K.:2013/4854, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/05/2020.

Danıştay, 9. Daire, Karar Tarihi:26/12/2013, E.:2013/11310, K.:2013/12989, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/, 20/04/2021.

Danıştay, 11. Daire, Karar Tarihi:15/10/1997, E.:1996/5119, K.:1997/3571, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 20/01/2021.

Danıştay, 11. Daire, Karar Tarihi:21/09/2000, E.:1999/2966, K.:2000/3472, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

Danıştay, 13. Daire, Karar Tarihi:17/01/2019, E.:2018/3662, K.:2019/180, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 21/03/2021.

Danıştay, 13. Daire, Karar Tarihi:29/05/2019, E.:2019/1209, K.:2019/1889, (Çevrimiçi) http://emsal.danistay.uyap.gov.tr, 20/03/2021.

Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:15/04/1985, E.:1985/3, K.:1985/9, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 19/11/2020.

Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:29/12/2003, E.:2003/90, K.:2003/100, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:04/05/2009, E.:2008/424, K.:2009/118, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:06/06/2011, E.:2011/64, K.:2011/127, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:04/07/2011, E.:2011/45, K.:2011/156, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

Uyuşmazlık Mahkemesi, Hukuk Bölümü, Karar Tarihi:22/06/2020, E.:2020/275, K.:2020/371, (Çevrimiçi) http://kararlar.uyusmazlik.gov.tr, 16/11/2020.

Yargıtay, 2. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:01/07/2020, E.:2020/3650, K.:2020/7346, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Yargıtay, 3. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:07/05/2009, E.:2009/5232, K.:2009/8026, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Yargıtay, 3. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:16/12/2020, E.:2020/9937, K.:2020/7856, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Yargıtay, 6. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:21/05/2012, E.:2012/6054, K.:2012/7574, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 24/03/2021.

Yargıtay, 8. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:14/10/2020, E.:2018/6370, K.:2020/6211, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 05/03/2021.

Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:29/05/2019, E.:2016/2911, K.:2019/12527, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:02/07/2020, E.:2020/1325, K.:2020/7035, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Yargıtay, 9. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:21/12/2020, E.:2017/20491, K.:2020/19203, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:24/11/2020, E.:2020/6756, K.:2020/6925, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 01/03/2021.

Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:14/12/2020, E.:2020/8466, K.:2020/7076, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:30/12/2020, E.:2020/11193, K.:2020/7894, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:27/09/2001, E.:2001/5007, K.:2001/8710 (karar, Candan, **Kabahatler ve Suçlar**, p:105/*181. dipnot*'tan alınmıştır).

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:15/01/2020, E.:2019/4104, K.:2020/193, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 08/09/2020.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:21/01/2020, E.:2019/9078, K.:2020/442, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 08/09/2020.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:03/02/2020, E.:2017/2787, K.:2020/729, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 08/09/2020.

Yargıtay, 11. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:05/02/2020, E.:2017/31, K.:2020/861, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 08/09/2020.

Yargıtay, 13. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:05/05/2014, E.:2014/15188, K.:2014/14303, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 03/03/2021.

Yargıtay, (kapatılan) 18. Ceza Dairesi, Karar Tarihi:08/09/2020, E.:2020/687, K.:2020/8843, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 20/03/2021.

Yargıtay, 20. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:01/04/2019, E.:2018/2619, K.:2019/2177, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 04/03/2021.

Yargıtay, 20. Hukuk Dairesi, Karar Tarihi:25/02/2020, E.:2019/5039, K.:2020/971, (Çevrimiçi) https://karararama.yargitay.gov.tr, 05/03/2020.

EKLER

EK-1: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35'inci Maddesinin 5'inci ve 6'ıncı Fıkralarını İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı

T.C. Anayasa Mahkemesi - İptal Davaları / İtiraz Başvuruları - Genel Kurulu
Esas No.: 2014/144
Karar No.: 2015/29
Karar tarihi: 19.03.2015

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI [530]

İTİRAZ YOLUNA BAŞVURAN : *Danıştay Dördüncü Dairesi*

İTİRAZIN KONUSU : *21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine, 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraların Anayasa'nın 2. maddesine aykırılığı ileri sürülerek iptallerine karar verilmesi istemidir.*

I- OLAY

Kanuni temsilcisi olduğu dönemden kalma şirket vergi borçlarının tahsili amacıyla aracına haciz uygulaması yapılan davacının, söz konusu haczin iptali istemiyle açtığı davada, itiraz konusu kuralın Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bulan Mahkeme, iptalleri için başvurmuştur.

II- İTİRAZIN GEREKÇESİ

Başvuru kararının gerekçe bölümü şöyledir:

"Beykoz Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından, davacı .'in ilgili dönemde kanuni temsilcisi olduğu ileri sürülen . Ticaret Limited Şirketi'nin vergi borçlarının tahsili amacıyla davacının aracına uygulanan haczin iptaline karar veren İstanbul 6. Vergi Mahkemesinin 16.4.2013 tarih ve E:2012/2083, K:2013/998 sayılı kararının bozulması istemiyle yapılan temyiz başvurusuna ait dosya incelendi:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna 4108 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 35 inci maddede, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği, bu madde hükmünün, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı, temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceği hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu maddenin gerekçesinde, "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel

[530] İtirazın gerekçesini de içeren karar metni, (Çevrimiçi) https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2014-144-k-2015-29-t-19-3-2015'dan alınmıştır, 27/01/2021 (karar, 29315 Sayılı ve 03/04/2015 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanunun cebri tatbikata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir. Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığından kanuni temsilciler hakkında tatbikata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda sağlamayacaktır. Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir." denilmektedir.

Belirtilen düzenlemenin yürürlüğe girmesiyle birlikte ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın genel yaklaşımı, "6183 sayılı Kanun, 1 inci maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımmen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35 inci maddenin uygulanma olanağı bulunmadığı, nitekim Kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35 inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırıma gidilmiş olduğu, bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği" şeklindedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen son iki fıkrasında, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmüştür.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde, "Madde ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde ibare değişikliği yapılması ve maddeye bir fıkra eklenmesi öngörülmektedir. Maddede yapılan ibare değişikliği ile borçludan tahsil edilemeyen dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklık getirilmektedir. Madde hükmünün Kanunun 1 inci ve 2 nci maddesi kapsamına giren amme alacakları için uygulanacağı hususu metinde belirtilerek, özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile ilgili olarak oluşan tereddütler giderilmektedir. Maddede yapılan bir diğer düzenleme ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya

teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları belirtilmekte ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların kanuni temsilci veya teşekkülü idare eden olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir." denilmektedir.

Bu haliyle, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin 5766 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle eklenen son fıkrayla, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin mükerrer 35 inci madde kapsamında yapılabilmesinin mümkün hale geldiği görülmektedir.

Bu kapsamda, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda görevlendirilen kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk, bu görevin gereği gibi yerine getirilmemiş olmasının bir sonucu olup, bu husus mezkur fıkrada "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden ..." şeklinde yer aldığından, maddeyle getirilen sorumluluğun, esas itibarıyla bir kusur sorumluluğu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Sorumluluk için kanuni temsilciye düşen ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezalarının mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen sorumlulukta ise, kanuni temsilcilere yüklenen bir görevin yerine getirilip getirilmediğine bakılmaksızın kanuni temsilcilik sıfatının taşınıyor olması yeterli kabul edilmekte ve bu haliyle esasen kusursuz sorumluluk ilkesinin benimsenmiş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen sorumluluğun, 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde öngörülen sorumluluğa, kıyasla daha geniş tutulduğu ve sadece kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış bulunması koşulunun gerçekleşmesinin yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, vergi alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, vergi alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı öngörülmektedir.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin son fıkrasında kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağının hüküm altına alınmasıyla yukarıda belirtildiği üzere vergi alacaklarının takibinin mükerrer 35 inci madde kapsamında yapılabilmesinin mümkün hale geldiği, buna karşın, 213 sayılı Kanunda kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesiyle benzer hükümler içeren ancak sorumluluk için kusur arayan 10 uncu maddenin de aynı anda tatbik edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durum ise, aynı maddi olaya iki ayrı yasal düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşturmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, . Ticaret Limited Şirketi'nin 30.12.2011 tarihinde ortakların aldığı karara göre davacı .'in şirketteki hisselerinin tamamını 30.12.2011 tarihinde noter tasdikli hisse devir ve temlik sözleşmesiyle devretmesiyle ortaklıktan ayrıldığı, ayrıca davacının müdürlüğünün de sona erdiğinin oybirliğiyle karara bağlandığı, 30.12.2011 tarihinde ticaret siciline tescil edilen bu hususun 11.1.2012 tarihli Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği, söz konusu şirket tarafından 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41 inci maddesine göre takip eden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar verilmesi gereken ve süresinde verildiği anlaşılan 2011/12

nci dönem katma değer vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 26.1.2012 tarihine kadar ödenmesi gerekirken ödenmediği, yine şirket tarafından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98 inci maddesine göre takip eden ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar verilmesi gereken ve süresinde verildiği anlaşılan 2011/10-12 nci dönem muhtasar beyanname üzerine tahakkuk eden verginin 26.1.2012 tarihine kadar ödenmesi gerekirken ödenmediği, aynı şekilde şirket tarafından 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre takip eden yılın dördüncü ayının birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gereken ve süresinde verildiği anlaşılan 2011 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden verginin 30.4.2012 tarihine kadar ödenmesi gerekirken ödenmediği, tahakkuk eden ancak ödenmeyen bu vergilerin tahsili amacıyla şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin 29.5.2012 tarihinde şirkete tebliğ edilmesine karşın ödenmemesi üzerine yapılan malvarlığı araştırması sonucu şirket adına kayıtlı taşınmaza ve taşıta rastlanılmadığı, bütün bankalar nezdinde yapılan araştırmalar sonucu şirkete ait herhangi bir değere de ulaşılamadığı, bunun üzerine 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası, vergi alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, vergi alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı hükmü esas alınarak uyuşmazlık konusu vergilerin doğduğu tarihte şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin 3.7.2012 tarihinde tebliğ edilmesine karşın, herhangi bir ödeme yapılmaması nedeniyle tanzim edilen 31.8.2012 tarihli haciz bildirisi üzerine davacının aracına dava konusu haczin tatbik edildiği anlaşılmıştır.

Anayasanın 152 nci maddesinde, "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır." şeklinde düzenlenme yapılmıştır.

Bu bağlamda, uyuşmazlığa uygulanacak olan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin Anayasaya aykırılık sorunu taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anayasanın 2 nci maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir." denilmek suretiyle Devletin hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Anayasanın 73 üncü maddesinde ise "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmü mevcuttur. Anayasa Mahkemesinin bir çok kararında da belirtildiği gibi, hukuk devleti, insan haklarına dayanan bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan; her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve yasalarla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, Anayasa'nın ve yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri bulunduğu bilincinde olan devlettir.

Hukuk devleti ilkesinin ön koşullarından biri olan hukuk güvenliği ile kişilerin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmaktadır. Hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletinde yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Vergi mükelleflerinin ve sorumlularının ne kadar vergi ödeyeceğini, sorumluluklarının kapsam ve sınırını önceden bilmesi, bunların sosyal, ekonomik ve hukuksal

davranışlarına yön veren ve geleceğe ilişkin karar almalarını mümkün kılan hukuk güvenliğinin ön koşuludur. Herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre düzene sokabilmesi için hukuk güvenliği ve belirlilik gerekir. Zira, dinamik olan ve yeni gelişmelerden çabukça etkilenen ekonomik yaşam belirlilik ve kararlılık ister. Hukuki güvenlik ilkesi vergilemenin belirliliğini de içerir.

"Siyasi Haklar ve Ödevler" bölümünde yer alan vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak ve günümüzdeki yaklaşımlara uyarak bizzat ekonomi içerisinde yer almaması dikkate alındığında, kamu giderlerini karşılayabilmek için en önemli gelir kaynağı olan vergilerin toplanabilmesi için, devletin bu yetkisini kullanması ve vergi koyması kaçınılmazdır. Anayasa'nın 5 inci maddesinde belirtilen toplumun refah ve huzurunun sağlanması için devletin yeni vergiler ihdas etmesi veya bazı istisna ve muafiyetleri kaldırması en tabii hakkıdır. Ancak, vergideki "yasallık ilkesi" ile amaçlanan unsur belirlilik olduğuna göre, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarını belirleyen yasal düzenlemeler, hukuk devletinin doğal sonucu olarak bir hukuki güven sağlamaktadır. Vatandaşların, devlete güven duyabilmeleri, maddi ve manevi varlıklarını özgürce geliştirebilmeleri için hukuk güvenliğinin sağlanması gerekir.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızlılık sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte, bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin vazgeçilmezlerindendir. Anayasaya aykırılığı tartışılan 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde öngörülen düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını arttırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatın sağlanması olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak, her türlü yasal yükümlülüğü yerine getiren kanuni temsilcilere hiç bir kusur atfetmek mümkün değilken sadece bu sıfatı nedeniyle Kanun zoruyla müteselsil sorumlu tutulmaları bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedelediği gibi hukuk güvenliği ilkesiyle de bağdaşmaz. Bireyin kanuni temsilcisi olmadığı dönemde ve başkası tarafından yapılması zorunlu olan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı ortaya çıkan vergi alacaklarından müteselsil sorumlu tutulması hukuki güvenlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturur.

Öte yandan, 213 sayılı Kanunda kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesiyle benzer hükümler içeren ancak sorumluluk için kusur arayan 10 uncu maddenin aynı anda tatbik edilmesi sonucunu doğuran mükerrer 35 inci maddeye 5766 sayılı Kanunla eklenen son fıkranın hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan, uygulanacak yasal düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır olmasını gerektiren ve bireylerin hukuksal güvenliğinin sağlanması bakımından da önem arz eden belirlilik ilkesine aykırı düşmektedir.

Bu durumda, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı ve kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanunda yer alan hükümlerin, mükerrer 35 inci maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı yolundaki düzenlemeler Anayasanın 2 nci maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa'ya aykırı olduğu kanısına varıldığından, Anayasa'nın 152 nci ve 2949 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 28 inci maddesi uyarınca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35 inci maddesine 5766 sayılı Kanunla eklenen son iki fıkrasının iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulmasına, davanın bu sebeple geri bırakılmasına, dava dosyasının tamamının tasdikli bir

örneğinin Anayasa Mahkemesi Başkanlığı'na gönderilmesine 29/04/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi."

III- YASA METİNLERİ

A- İtiraz Konusu Yasa Kuralı

Kanun'un itiraz konusu kuralları da içeren mükerrer 35. maddesi şöyledir:

"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Mükerrer Madde 35-*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.)Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/4 md.)Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."

B- Dayanılan Anayasa Kuralı

Başvuru kararında, Anayasa'nın 2. maddesine dayanılmıştır.

IV- İLK İNCELEME

Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü hükümleri uyarınca Serruh KALELİ, Serdar ÖZGÜLDÜR, Osman Alifeyyaz PAKSÜT, Zehra Ayla PERKTAŞ, Recep KÖMÜRCÜ, Burhan ÜSTÜN, Engin YILDIRIM, Nuri NECİPOĞLU, Hicabi DURSUN, Erdal TERCAN, Muammer TOPAL, Zühtü ARSLAN, M. Emin KUZ ve Hasan Tahsin GÖKCAN'ın katılımlarıyla 11.9.2014 tarihinde yapılan ilk inceleme toplantısında, dosyada eksiklik bulunmadığından işin esasının incelenmesine OYBİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

V- ESASIN İNCELENMESİ

Başvuru kararı ve ekleri, Raportör Ömer DURAN tarafından hazırlanan işin esasına ilişkin rapor, itiraz konusu yasa kuralları, dayanılan Anayasa kuralı ve bunların gerekçeleri ile diğer yasama belgeleri okunup incelendikten sonra gereği görüşülüp düşünüldü:

A- Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle Eklenen Beşinci Fıkranın İncelenmesi

Başvuru kararında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu, kural ile öngörülen sorumluluk hâlinin ise kusursuz sorumluluk olduğu, kanuni temsilcilerin kendilerinin görevde olmadıkları dönemde gerçekleşen iş ve işlemlerden sorumlu tutuldukları, bu durumun adalet ve hakkaniyet ilkeleri ile bağdaşmadığı belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kural, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını düzenlemektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni

kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık olan devlettir.

Kanun koyucu, Anayasa'ya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması ve keyfi davranmaması gerekir.

Bu bağlamda, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli kaynağın elde edilmesi adına Devletin, vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsilini sağlamak üzere hukuki düzenlemeler yapma konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak, bu konuda bireylerin haklarının ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devleti olmanın bir gereğidir.

İtiraz konusu kuralın getiriliş amacının; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının, amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya özel ödeme sürelerinde farklı şahısların olması hâlini de kapsadığı görülmektedir.

Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ ile Kadir ÖZKAYA bu görüşe katılmamışlardır.

B- Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle Eklenen Altıncı Fıkranın İncelenmesi

Başvuru kararında, itiraz konusu kural ile 213 sayılı Kanun kapsamında olanlar da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamına alındığı, 213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluğun benimsenmiş olduğu, kural ile öngörülen sorumluluk hâlinin ise kusursuz sorumluluk olduğu ve kanuni temsilcilerin kendilerine yüklenilen bir görevi yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın anılan sıfatı taşımalarının sorumlu tutulmaları için yeterli kabul edildiği, her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluştuğu, kişilere uygulanacak kanuni düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olması gerektiği belirtilerek kuralın, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu kuralda, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmektedir.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını düzenleyen kuralın iptaline yönelik yukarıda yer alan gerekçeler, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin

bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngören kural bakımından da aynen geçerlidir.

Hukuk devletinde kanunlarla kişilerin ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam alanlarına yöneltilen müdahaleler öngörülebilmeli ve geleceğe dönük planlar buna göre yapılabilmelidir. Belirlilik ilkesi, vergi ve diğer kamu alacakları açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimi gibi vergi ve diğer alacakların esaslı unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını gerektirir.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır.

213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir.

Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ ile Kadir ÖZKAYA bu görüşe katılmamışlardır.

VI- SONUÇ

21.7.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine, 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen beşinci ve altıncı fıkraların Anayasa'ya aykırı olduklarına ve İPTALLERİNE,Hicabi DURSUN, Muammer TOPAL, M. Emin KUZ ile Kadir ÖZKAYA'nın karşıoyları ve OYÇOKLUĞUYLA, 19.3.2015 tarihinde karar verildi.

KARŞIOY GEREKÇESİ

Başvuru kararında, itiraz konusu kurallarla, 213 sayılı Kanun kapsamında olanlar da dâhil olmak üzere tüm amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamına alındığı, 213 sayılı Kanun'da kusura dayalı sorumluluk benimsendiği halde, kurallar ile kusursuz sorumluluk getirildiği, böylece her türlü kanuni yükümlülüğünü yerine getiren kanuni temsilcilere hiçbir kusur atfetmek mümkün değilken bile salt bu sıfatları nedeniyle ve kanun zoruyla müteselsilen sorumlu tutuldukları, bunun bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeleyeceği, hukuk güvenliği ilkesiyle bağdaşmayacağı, kişilere uygulanacak kanuni düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılabilir olması gerektiği ileri sürülerek Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle iptali istenilmiş ve Mahkememizce iptaline karar verilmiştir.

İtiraz konusu kurallar; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını ve kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin kurallar ile düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngörmektedir.

Kamu alacağı kavramı, Türk mali literatürüne 6183 sayılı Kanun ile girmiş olup, devletin, kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklarını

anlatmaktadır (Adnan Gerçek, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa 2011, s.1 Aktaran: Gözde Erkin, Kamu İcra Hukukunda Kamu Alacakları, Gençbaro, Hukuk ve Yaşam).

Devletin ve yetkili idarelerin vergi, resim, harç gibi kamu gücünden doğan alacaklarıyla kamu hizmetlerinin karşılığı olarak doğan alacaklar ve kamu hizmetleri uygulaması ile idari sözleşmeden doğan alacaklar kamu alacağı sayılmaktadır. Bu alacaklar, tahakkuk aşamasından sonra tahsil edilebilecek bir aşamaya gelmekte ve "kamu alacağı" niteliğini kazanmaktadırlar.

Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin üretilerek topluma sunulabilmesi için yapılması gereken harcamaların temel kaynağını oluşturmaktadır (Ateş Oktar, Vergi Hukuku, İstanbul 2009, s.288. Aktaran: Gözde Erkin, a.g.m.).

Kamu harcamalarının zamanla pek çok nedene bağlı olarak artış göstermesi, bu harcamaların finansmanında kullanılacak kamu alacaklarının korunması ve gecikmeksizin tahsili konusu üzerinde titizlikle durulması gereğini ortaya çıkarmış ve sonuçta kamu hizmetlerinin sağlıklı ve devamlı biçimde yerine getirilmesi ile kamu alacaklarının korunması ve zamanında tahsili arasında doğrusal bir bağlantı kurulmuştur (Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısının Gerekçesi, T.C. Başbakanlık Muamelat Umum Müdürlüğü, Tetkik Müdürlüğü, S. 6-3229, 7/ 425, 18. XI. 1952, T.B.M.M. Tutanak Dergisi, C. 24, S. 1, Dönem IX, Toplantı 3, s. 286. Aktaran: Gözde Erkin, a.g.m.).

Bu nedenle de, kamu alacaklarının normal yollarla tahsili gerçekleşmediğinde, kamusal zora başvurulması öngörülmüştür. 6183 sayılı Kanun da, kamu alacaklarının yükümlülerce gerek isteyerek, gerek zorla ödenmesi usullerini düzenleyen bir kanun olarak yürürlüğe konulmuştur (Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku,Ankara, Turhan Kitapevi, 2008.Aktaran: Gözde Erkin, a.g.m.).

Söz konusu Kanun'un itiraz konusu kuralları da içeren, "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği, bu madde hükmünün, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı, temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilecekleri, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu şahısların kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları ve kanuni temsilcilerin sorumlulukları konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı hükme bağlanmıştır.

Maddenin, iptal istemine konu son iki fıkrası hükmüne göre, eski kanuni temsilcinin dönemine ilişkin olarak, eski kanuni temsilci ile yeni kanuni temsilcinin sorumluluğu birlikte devam etmektedir. Uygulamanın bu şekilde olması bazı durumlarda eski kanuni temsilcinin, bazı durumlarda da yeni kanuni temsilcinin aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Kimi zaman yeni kanuni temsilci, kimi zaman da eski kanuni temsilci, kendi kasıt veya ihmalinden kaynaklanmayan fiiller nedeniyle ödenmemiş bulunan kamu alacağından sorumlu olabilecektir.

Dolayısıyla bu bağlamda, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yazılı müteselsil sorumluluk uygulamasının, kişinin, bir başkasının işlediği fiilden sorumlu tutulması sonucunu doğurduğu, oysa kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmeleri için kasıt ve ihmallerinin bulunması şartının aranması gerektiği söylenebilir.

Ancak, belirtildiği üzere, 6183 sayılı Kanunla korunan alacağın kamu alacağı olması ve vergi ve diğer kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde hayati önem taşıması nedeniyle, söz konusu hizmetler için gerekli kaynağın elde edilmesi adına, kamu alacaklarının takip ve tahsili için özel hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle, kolaylık ve hızlılık sağlanması bazen bir zorunluluk olarak ortaya çıkabilir.

5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı Kanun'da genel olarak şirket ortakları ve kanuni temsilcilerin, kamu borcu nedeni ile sorumluluklarını artıran, genişleten ve müteselsil sorumluluk esası getiren düzenlemeler yapılmıştır. Kararın gerekçesinde de belirtildiği üzere, kanun koyucunun kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gitmesinde ve müteselsil sorumluluk getirmesinde Anayasaya aykırı bir yön bulunmamaktadır.

5766 sayılı Kanun'un gerekçesinde, 6183 sayılı Kanun'un mevcut hükümlerinin uygulamasına ilişkin yargı kararları dikkate alınarak uygulamaya açıklık getiren düzenlemelere yer verildiği, öngörülen değişiklikler ile 6183 sayılı Kanun'un temel felsefesi korunarak amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkan verilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Düzenlemeden beklenen kamu yararının, kamu alacaklarında ilgililerinin sorumluluklarını artırarak ve müteselsil sorumluluk getirerek daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilâtın sağlanması, böylece sürüncemede bırakılmasının önlenmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında da ifade edildiği üzere, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde taşıdığı önem nedeniyle, vatandaşların haklarının ve hukukun genel ilkelerinin göz önünde bulundurulması koşuluyla, kanun koyucu tarafından idarelerin kamu alacaklarının tahsilinde birtakım ayrıcalıklı yetkilerle donatılması, asıl kamu borçlusunun kanuni temsilcilerine bazı sorumluluklar yükleyebilmesi mümkündür.

Ayrıca, kanuni temsilcilerin, temsilcisi oldukları kamu alacağı borçlusuna ilişkin görevlerini, faaliyetlerini, konumlarını, üstlendikleri sorumluluklarını ve temsilcilik görevlerini yürürlükte olan kurallara göre belirleyip yerine getirmeleri halinde, müteselsil sorumluluk kapsamında mal varlıklarından istenebilecek bir borcun oluşmasını engelleyebilecekleri, böyle bir borcun oluşması halinde öncelikle asıl borçlunun mamelekinden ödenmesini sağlayabilecekleri, esasen bunun görevleri olduğu, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl kamu borçlusuna rücu edebileceklerinin yasal güvenceye bağlandığı gözetildiğinde, itiraz konusu kural bakımından, kasıt veya kusurları olmaksızın müteselsilen sorumlu tutulan kanuni temsilciler açısından ileri sürülen sakıncaların ortaya çıkmasının önlenebilmesi de mümkündür.

Diğer taraftan, altıncı fıkrada, kanuni temsilcilerin sorumlulukları konusunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlerin, mükerrer 35. maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağı öngörülmek suretiyle uygulamada ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı; bu itibarla, mezkûr hükmün belirsizlik oluşturması bir yana, uygulamadaki belirsizliği giderdiği düşünülmektedir.

Belirtilen çerçeve içerisinde, kanun koyucunun, kamu alacağını güvenceye almak ve sürüncemede kalmasını önlemek bakımından, kanuni temsilciler için müteselsil sorumluluk öngörmesinde Anayasa'ya aykırı bir yönün bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle itiraz başvurusunun reddi gerektiği görüşüyle, aksi yönde oluşan çoğunluk kararına katılmıyoruz.

EK-2: Kamu Alacağının Kanuni Temsilci ve Ortaklardan İstenebilmesi Hakkında İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı

T.C. Danıştay Başkanlığı - İçtihatları Birleştirme Kurulu
Esas No.: 2013/1
Karar No.: 2018/1
Karar tarihi: 11.12.2018

İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI [531]

Limited şirketlere ait vergi borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, şirket kanuni temsilcisinden tahsili yoluna gidilmeden şirket ortaklarının takip edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesinin Danıştay Başkanı tarafından istenmesi ve dosyanın İçtihatları Birleştirme Kuruluna havale edilmesi üzerine, konuyla ilgili kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten ve Raportör Üyenin açıklamaları ile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlendikten sonra gereği görüşüldü;

I) KONU İLE İLGİLİ KARARLAR :

1- Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 23.05.2012 tarih ve E:2009/1023, K:2012/2892 sayılı karar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiş, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun limited şirketlerde idare ve temsil yetkisini düzenleyen 540. maddesinde ise, limited şirketlerle ilgili olarak aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlemlerini idareye ve şirketi temsile yetkili oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 4369 sayılı Kanun'la değişik 35. maddesinde ise, limited şirket ortaklarının şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdürden) aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, şirketten tahsil olanağı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcinin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilemediği taktirde hisseleri oranı ile sınırlı olmak üzere şirket borcunun ilgili olduğu dönemde, şirkete ortak olan ortakların takibe alınması gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibe tabi tutulmasında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.

2- Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 30.04.2014 tarih ve E:2014/144, K:2014/307 sayılı karar:

Limited şirket borcunun tahsili amacıyla davacı adına ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 11.04.2013 tarih ve E:2010/9949, K:2013/3284 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin mal

[531] Karar 30807 Sayılı ve 20/06/2019 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

varlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesinin mümkün olduğu, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiğinin anlaşılması üzerine kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlendiği, daha sonra ortak olan davacının takip edildiği belirtildiğinden, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının şirket ortağına başvurulmadan önce şirketin kanuni temsilcisi nezdinde yapılan takibat neticesinde tahsilinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunun araştırılması ve bunun sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rûcu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkan tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Kanun'da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Vergi Mahkemesinin ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulca da uygun bulunmuştur.

3- Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 10.04.2012 tarih ve E:2010/7241, K:2012/1183 sayılı karar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, bu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan şeklinde ise limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacağı kurala bağlanarak, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi, ilgilileri tüm borçtan rücu olanağı tanıyarak müteselsilen sorumlu tutmuşken, 6183 sayılı Kanun ortakları sermaye payları düzeyindeki borçtan sorumlu tutmuş, şirket varlığından tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, kanuni temsilcilerin sorumluluğu veya ortakların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde bir öncelik sırası öngörülmemiştir.

Bu durumda ortak sıfatı ile takibi mümkün bulunan davacının, şirket tüzel kişiliğine ait kamu alacağından hissesi oranında sorumlu tutulabilmesi, kamu alacağının tüzel kişinin malvarlığından tahsil olanağının kalmadığının saptanmasını gerektirmekte olup, borçlu şirket hakkındaki takibatın sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı da araştırıldıktan sonra oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, öncelikle kanuni temsilcinin takibi gerektiği yolundaki Vergi Mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

4- Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 24.05.2012 tarih ve E:2009/8328, K:2012/2051 sayılı karar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, temsilciler veya teşekkülü idare edenlerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecekleri hükmüne yer verilmiş, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un olay tarihinde yürürlükte bulunan 35. maddesinde ise; limited şirketin ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından

dolayı ortakların vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları belirtilmiştir.

Bu yasal düzenlemelerin ve bu düzenlemelere ilişkin yerleşik yargı kararlarının birlikte değerlendirilmesinden; limited şirketten tahsili olanaksız hale gelen vergi alacağının kanuni temsilcilerin takibi suretiyle tahsiline 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca çalışılması gerektiği ve kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarının tamamından sorumlu olduğu, limited şirketten tahsili olanaksız hale gelen vergi borçlarından dolayı şirket ortaklarının ise, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca takip edilebileceği, bu takibin de şirketin borçlarının tamamı için değil olay tarihinde yürürlükte olan haliyle ortakların şirketteki sermayeleri kadar olacağı anlaşılmaktadır.

Yukarıda metni yazılı hükümlerde birbirinden bağımsız olarak, kanuni temsilciler ve ortaklar için farklı takip usulleri öngörülmüştür. Kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının takibinde, vergi borcunun öncelikle şirket tüzel kişiliğinden tahsili yoluna gidilmesi, her iki Kanun'un birbirine paralel hükümleri olup, borcun tahsilinin mümkün olmaması halinde ise kanuni temsilci veya ortak arasında bir öncelik sırası öngörülmemiştir.

Bu durumda, Vergi Mahkemesi kararının, kanuni temsilci hakkında da takip yollarının tüketilmesi gerektiği yolundaki gerekçesinde yasal isabet bulunmamakla birlikte, şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden ortağın takibine geçilemeyeceğinden ve davacının ilgili dönemde sorumluluğu yalnızca şirkete koyduğu sermaye kadar olduğundan ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle temyiz istemi reddedilmiştir.

5- Danıştay Yedinci Dairesince verilen 19.02.2015 tarih ve E:2011/7163, K:2015/844 sayılı karar:

Temyiz başvurusu; Limited Şirket adına tahakkuk ettirilen gümrük, katma değer ve dampinge karşı vergi ile hesaplanan gecikme faizinin, şirket ortağı sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrini iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

Mahkeme kararı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, limited şirkete ait vergi borçlarının önce şirket tüzel kişiliğinden, sonra kanuni temsilciden aranması, tahsil edilemezse ortağa gidilmesi gerektiği gerekçesine dayanmakta ise de; anılan Kanun'da, ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığından Mahkemenin bu gerekçesi yerinde görülmediği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

II) DANIŞTAY BAŞSAVCISININ DÜŞÜNCESİ:

Limited şirketlerle ilgili olarak, şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacaklarının, şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takip edilmesinin gerekip gerekmediği konusunda, Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Üçüncü Dairesi, Danıştay Dördüncü Dairesi ve Danıştay Yedinci Dairesi kararları arasında var olduğu ileri sürülen aykırılığın; içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesi istemiyle Danıştay Başkanınca re'sen açılan ve havalesi üzerine Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

A) Olay ve Hukuki Durumla İlgili Saptamalar:

Hukuk sistemimize özgü "içtihatları birleştirme kurumu"nun işletilebilmesi için, aykırı içtihatların aynı maddi olaydan kaynaklanması değil, aynı hukuki sorunların farklı çözüme kavuşturulmuş olması yeter koşul olarak aranmakla birlikte, aykırılık bulunduğu ileri sürülen içtihatlara konu uyuşmazlıkların; asıl borçlu konumundaki limited şirketlerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacağının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine dayanılarak, şirket ortaklarından tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesinden kaynaklandığı anlaşıldığından, kararlarda hem maddi olay yönünden, hem de hukuki uyuşmazlıklar yönünden birlik-aynılık bulunmaktadır.

Öte yandan, yukarıda anılan kararlar incelendiğinde; uyuşmazlıkların çözümünde dayanılan yasa kurallarının farklı yorumunun söz konusu olmadığı, başka deyişle, içtihat ayrılığının; aynı yasa hükmünün farklı yorumuna değil, limited şirketlerle sınırlı olarak, şirketin mal varlığından karşılanamayan kamu alacağının takip ve tahsilinde, şirket ortakları ile şirketin kanuni temsilcisi

(veya temsilcileri) arasında öncelik-sonralık bakımından bir sıralama bulunup bulunmadığı konusundaki görüş ayrılığına dayandığı anlaşılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairesinin kararlarında limited şirketten tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, ortakların veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde kanun koyucunun herhangi bir öncelik-sonralık sırası öngörmediği kabul edilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise Kurulun ve diğer dairelerin aksine, limited şirket ortaklarının sorumluluğunun, öncelikle kanuni temsilcinin takibine bağlı olduğu görüşünde olup, bu görüşünü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birlikte değerlendirilmesine dayandırmıştır.

B) Değerlendirme:

1) Usul yönünden:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 35. maddesi ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddesinde ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin öncelikle sorumlu tutulmaları gerektiğine dair açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktada, kanunda düzenlenmeyen bir alanın içtihatları birleştirme yoluyla çözüme kavuşturulup kavuşturulamayacağı sorusu akla gelebilirse de, Anayasa Mahkemesinin 12.06.1969 tarih ve E: 1968/38; K: 1969/34 sayılı kararında belirtildiği üzere; içtihadı birleştirme kararı, o zamana değin hukuk alanında hukuk kuralı olarak bulunmayan yeni bir kural koymayı erek edinmiş olan bir hukuk işlemi değil, ancak ve ancak belli bir olaya uygulanacak yasanın veya nesnel nitelikte olan tüzük ve yönetmelik kuralları gibi öbür hukuk kurallarından hangisinin, hangi anlamda uygulanacağını saptamak için verileceğinden, aynı hukuki durumda bulunan kişilerin (limited şirket ortaklarının) ödenmeyen kamu alacaklarına ilişkin sorumluluklarını düzenleyen kanun hükmünün (6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin) hangi aşamada uygulanabileceği konusundaki görüş aykırılıklarının içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi, içtihatları birleştirme kurumunun amacına uygundur.

2) Esas yönünden:

Limited şirket ortakları için özel bir düzenleme içeren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesinin ilk hali, "Limited ortaklıkların ödenmiyen ve tahsil imkânı bulunmayan âmme borçlarından dolayı ortaklar vaz'ettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tâbi tutulurlar." şeklinde iken, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesi ile yapılan değişiklikle "Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar." şeklinde düzenlenmiş; daha sonra, 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile, "şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağı" ibaresi, "şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı" olarak değiştirilmiş ve anılan maddeye, ortaklar arasında müteselsil sorumluluk öngören iki fıkra eklenmiştir.

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri ile, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin ve varsa bunların temsilcilerinin, kanundan kaynaklanan ödevlerin yerine getirilmemesinden doğan sorumlulukları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenmiş; kanuni temsilcilerle tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin ve varsa bunların temsilcilerinin, 213 sayılı Kanun kapsamında bulunmayan amme alacaklarından doğan sorumlulukları da, 6183 sayılı Kanun'a 4108 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle 02.06.1995 tarihinde eklenen mükerrer 35. maddede yer almıştır.

Gerek kanuni temsilciler için getirilen sorumluluğun koşul ve kapsamlarını düzenleyen, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi; gerekse limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi, sorumlulukların nitelikleri, kapsam ve sınırları bakımından farklı hükümler içermektedir. 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi; vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen, 213 sayılı Kanun

kapsamındaki vergi ve vergiye bağlı alacaklarla sınırlı olarak kabul ederken, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi; vergisel ödev konusunda yükümlü olup olmadığına bakılmaksızın, temsil edilenin mal varlığından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan, (213 sayılı Kanun'un kapsamına girmeyen gümrük vergi ve resimleri dahil) 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde belirtilen tüm kamu alacaklarından kanuni temsilciyi sorumlu tutmuştur. Ayrıca, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi, lafzı gereği kanuni temsilcileri belli bir süreyle, yani kanuni ödevleri yerine getirmekle yükümlü oldukları süre ile sınırlı olarak sorumlu tutarken, mükerrer 35. maddede (özellikle 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen fıkra hükümleri dikkate alındığında) böyle bir belirleme yapılmamıştır.

Limited şirket ortakları ise, mevcut düzenlemeye göre, gerek 213 sayılı Kanun, gerekse 6183 sayılı Kanun kapsamındaki amme alacaklarının şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kısmından hisseleri oranında sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer taraftan; 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesini değiştiren 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesine ait gerekçede; ...Limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için şirketin ortaklarından tahsile gidildiğinde, ortaklar koydukları sermaye miktarı kadarından sorumlu tutulabildiğinden, şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsili yapılamadığı, dolayısıyla mevcut hükmün koruma işlevini görmediği; ...yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirildiği ve amme alacağının tamamının güvence altına alındığı belirtilmiş; maddeye ikinci ve üçüncü fıkra ekleyen 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesine ait gerekçede ise; maddede yapılan ibare değişikliği ile limited şirketten tahsil edilemeyen, dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarından ikincil sorumlu olan şirket ortaklarının sorumluluklarının başlayabilmesi için açıklayıcı hüküm getirildiği; limited şirketin amme borçlarından, eski ve yeni ortakların ne şekilde sorumlu olacakları hususunun da düzenlendiği, açıklamasına yer verilmiştir.

Yine 5766 sayılı Kanun'un, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine beşinci ve altıncı fıkraların eklenmesine dair 4. maddesine ait gerekçede de; maddede yapılan ibare değişikliği ile borçludan tahsil edilemeyen, dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklık getirildiğinden, bahsedilmiştir.

Anılan Kanun hükümleri ve bu hükümlerde değişiklik yapan Kanun hükümlerine ait gerekçeler göz önünde alındığında; kanun koyucunun, limited şirketlerin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı sorumluluğu bulunan kanuni temsilcileri ile şirket ortaklarını, sorumluluk sınırları ve kapsamları itibarıyla farklı düzenlemelere tabi tutması nedeniyle, bu kişilerin takibi için öncelik-sonralık şeklinde bir sıralamayı öngörmediği sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte; 6183 sayılı Kanun'un "Kanundaki terimler" başlıklı 3. maddesinde yer alan, bu Kanun'daki amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini; tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimlerinin de, amme borçlusundan tahsil edilemeyen ve tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade ettiği yolundaki hükümden hareketle, kanuni temsilcilerin amme borçlusu sıfatını haiz olarak, şirket ortaklarından önce takip edilmeleri gerektiği ileri sürülebilir. Nitekim; Yedinci Dairenin 19.02.2015 tarih ve E:2011/7163, K:2015/844 sayılı kararına konu Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesinin 07.06.2011 tarih ve E:2010/2538, K:2011/1446 sayılı kararında yer alan; amme borçlusu ifadesinden, öncelikle tüzel kişiliğin kendisinin, sonra da kanuni temsilcisinin anlaşılması ve idarece, amme alacağının tahsili için 6183 sayılı Kanun'a göre yapılacak takiplerde de bu sıraya uyulmasının icap ettiği, şeklindeki gerekçe bu belirlemeye dayanmaktadır. Ancak; Kanun'un 35. maddesi ile mükerrer 35. maddesinde "amme borçlusu" teriminin değil, sırasıyla, "şirket" ve "tüzel kişilerle küçükler ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller" ibarelerinin kullanılmış olması; tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı deyiminin tanımından hareketle yapılan bu tarz bir yorumu kanuna aykırı kılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle; Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Üçüncü Dairesi, Danıştay Dördüncü Dairesi ve Danıştay Yedinci Dairesi kararları

arasındaki içtihat aykırılığında, içtihadın, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

III) KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER:

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. maddesinin 1., 2.ve 3. fıkrası:

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."

2- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Limited şirketlerin amme borçları" başlıklı 35. maddesinin 1. fıkrası:

"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."

3- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Kavram" başlıklı 573. maddesinin 1. ve 2. fıkrası:

"Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler."

Aynı Kanun'un 623. maddesinin 1. fıkrası:

"Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir."

IV) KONUNUN İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİNE GEREK OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

Belirtilen kararlardan başka kararları da bulunan Danıştay Dokuzuncu Daire ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasında oluşan yorum farkı devam etmiş ve Daire ile Kurul ve diğer vergi dava daireleri yönünden bu görüşler devamlılık kazandığından aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan aykırılığın, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine oybirliğiyle karar verilerek işin esasına geçildi.

V) KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

Tüzel kişilerde, vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu feri niteliktedir. Vergi alacağı için şirket tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya kanuni temsilcilere veya ortağa başvurmak mümkün değildir.

Dolayısıyla vergi alacağının limited şirket kanuni temsilcileri veya ortaklarından tahsil edilebilmesi için, limited şirket hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü tüm cebri takip yollarının uygulanması, tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasının saptanması gerekmektedir.

Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup,

aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.

Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir.

Bu açıklamalar karşısında, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır.

VI) SONUÇ:

Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır.

Bu nedenle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY

Limited Şirkete ait vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda vergi borcunun şirket kanuni temsilcisinden tahsili yoluna gidilmeden, şirket ortaklarının takip edilip edilemeyeceği hususunda, Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Üçüncü, Dördüncü, Yedinci Dairelerinin kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi ihtiyacı doğmuş bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi kanuni temsilcilerin ödevlerini ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ise limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenlemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi kanuni temsilcileri vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutmaktadır. Anılan maddede kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihmal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Tüzel kişilerin mükellef olmaları halinde bunların varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlığından alınması şeklinde "özel nitelikli bir tahsil" usulü benimsenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde ise, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup, kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmalarına neden olmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluk hükmü, aynı Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde belirtilen tüm alacakları kapsar niteliktedir.

Bu durumda kanuni temsilcilerin temsil ettiği kişinin vergi borçlarından sorumluluğunu düzenleyen iki farklı hüküm bulunmakta olup, hangi kanun hükmünün uygulanacağı sorunu, 6183 sayılı Kanun'a 4108 sayılı Kanun ile eklenmiş mükerrer 35. maddenin gerekçesinde yer alan "...Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin,

teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'a mükerrer 35. madde eklenmiştir." ifadesi ile ayrıştırma yapılarak açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ve buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması gerekir.

Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluğa göre "özel hüküm" niteliği taşımaktadır.

Nitekim 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen ve "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede yer alan sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmünü taşıyan fıkra, Anayasa Mahkemesinin 19/03/2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararıyla, "213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dahil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır." gerekçesiyle iptal edilmiş ve 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde kanuni temsilciler için öngörülen özel tahsil usulünün uygulanmasındaki önceliği ortadan kaldıran 6183 sayılı Kanun'a eklenen düzenlemenin hukuki belirsizliğe neden olduğu ifade edilmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının amme alacakları ile ilgili sorumlulukları düzenlenmiş ve şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları öngörülmüştür.

29/06/1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesine göre, limited şirketlerde aksi kararlaştırılmadıkça, ortakların hepsi müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkilidirler. Bununla birlikte, şirket sözleşmesinde veya genel kurul kararıyla ortaklardan biri veya birkaçına ya da ortak olmayan kişilere kanuni temsilci yetkisi verilebilmektedir. 13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 623. maddesinde ise, limited şirketin yönetim ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği belirtilerek, şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsilinin müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği, en azından bir ortağın şirketin yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği öngörülmüştür.

Anılan maddelerin değerlendirilmesinden limited şirketlerde, sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla yetkilendirilen kanuni temsilcilerin, şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi borcunun tümünden sorumlu iken ortakların sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.

Limited şirketlerde vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, özel hüküm niteliğindeki 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulanması ve kanuni temsilcinin varlığından takip ve tahsile öncelik verilmesi, daha sonra şirket borçlarından müteselsil sorumlu olan ortak veya ortakların 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde öngörüldüğü üzere sermaye hissesi oranında sorumluluğuna gidilmesi gerekir.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın bu ödevlerini yerine getirmeyen ve vergi borcunun tamamından sorumlu olan kanuni temsilciden tahsilat gerçekleştiği takdirde sadece sermaye hissesi oranında sorumlu olan ortaklar hakkında takip yapılmasına gerek kalmayacaktır.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirirken kusurlu davranan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden, doğrudan 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca limited şirket ortağının sorumluluğuna gidilmesi durumunda ise, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin hiç uygulanmaması ihtimali söz konusu olacaktır. Zira böyle bir durumda, limited şirketin

malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun, kanuni temsilciden önce limited şirket ortaklarından sermaye hisseleri oranında takibi yapılarak amme alacağının tahsili gerçekleştirilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen ve limited şirketin vergi borcunun tamamından sorumlu bulunan kanuni temsilci hakkında herhangi bir takip yapılmaksızın, vergilendirme ile ilgili bir ödevi olmayan ve vergi borcunun doğmasında herhangi bir kusuru bulunmayan limited şirket ortağı hakkında amme alacağının takip edilmesinin adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaştığını söylemek mümkün değildir.

Diğer yandan limited şirketin önce ortağına veya ortaklarına gidilmesi, amme alacağının eksik ya da fazla tahsil edilmesine de yol açacaktır.

Limited şirketlerde aynı anda hem ortağın, hem de kanuni temsilcinin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle hukuki belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca kanuni temsilcinin varlığından kısmen tahsil edilebildiği takdirde ortak veya diğer ortaklar tahsil edilemeyen kısımdan sermaye hisseleri oranında sorumlu olacak iken, vergi borcunun kanuni temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakların ödeme yapma konusunda çekimser kalmasına yol açacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereği ödediği sermaye miktarından fazla olacak şekilde sermaye hissesi oranında vergi borcunun ödenmesinden kişisel malvarlığı ile sorumlu olan ortak veya ortakların, ödemek zorunda olduğu vergi borcunun ödediği sermayeyi kısmen veya tamamen kaybetmesine yol açıp açmadığı noktasında belirsizlik yaşayacağı kuşkusuzdur. Ortak veya ortakların ödeyeceği vergi borcunun tutarı konusundaki yaşayacağı bir belirsizlik ise hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelecektir.

Oysa önce kanuni temsilciden takibin tamamlanmasından sonra tahsil edilemeyen vergi borcu tutarı için ortakların hisseleri oranında sorumluluğuna gidilmesi, bu konuda oluşan tereddütleri ortadan kaldıracağı için hukuki belirsizliği önleyecektir.

Dolayısıyla limited şirketlerde vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden doğrudan ortak veya ortakların sorumluluğuna ya da hem kanuni temsilcinin hem de ortak veya ortakların sorumluluğuna gidilmesine imkan tanıyan seçimlik bir hak olduğunu söylemek ya da öncelik sonralık ilişkisi olmadığını iddia etmek anılan hukuk ilkelerinin ihlali anlamına gelecektir.

Tüm bu nedenlerle şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, tahsil edilmemesi halinde sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesinin hukuka uygun olacağı, içtihadın Dokuzuncu Daire kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

(XX) KARŞI OY

Limited şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarının amme alacağına dönüşmesi sonrası tahsili konusunda 213 sayılı Yasa'nın 10. maddesi ile 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesi vergi idarelerinin dayanak kurallarıdır.

Uygulamada, vergi idareleri vergi alacağının tahsili için öncelik sıralaması yapmadan şirket ortaklarına da kanuni temsilcilere de yönelmektedirler.

Yukarıda aktarılan her iki yasanın kurallarında da öncelik sıralaması öngörülmemiştir.

Vergi idareleri bakımından öncelik sıralaması bulunmaması, alacağın tahsili için bir güvence oluşturmaktadır.

Ancak, gerek kanuni temsilci gerekse şirket ortağı bakımından kendilerine yönelik olarak alacakla hangi aşamada muhatap olacaklarını bilmeleri önemli olmaktadır.

Alacağın güvenceye bağlanmış olmasında öncelik sıralamasının bulunmaması vergi idareleri bakımından önemli olarak değerlendirilmezken "Hukuki Belirlilik" ilkesi bağlamında öncelik sıralaması vergi borçlusu için önem arzedecektir.

Hukuka saygılı ve kuralları önemseyen idareler, idare edilenlere güvence oluşturmalıdır.

Aynı şekilde, idarenin işlemleri ile muhatap olan veya olması muhtemel bulunan kişiler de kendilerini idare karşısında güvende hissetmelidirler.

Bu bağlamda "Hukuki belirlilik" ilkesi, idarelerin uygulamalarında dikkate almaları gereken bir ilkedir.

İdarelerce bu ilkenin gözetilmemesine gerekçe olarak yukarıda belirtilen dayanak yasa kuralları gösterilse de, yargı yerlerinin bu ilkeyi uygulama konusunda işlevsel olması gerektiği düşüncesindeyim.

İşte bu çerçeve yaklaşımla hukuki belirlilik ilkesinin uygulanması bakımından idarelere yol gösterilmesi ve idare edilenler açısından da hukuki güvence oluşturulması için öncelik sıralamasının önemsenmesi gerekmektedir.

Öncelik sıralamasında da, şirket ortaklarından başlanılması ve tahsil imkansızlığı halinde şirket kanuni temsilcisine sonraki aşamada yönelinmesi hukuki belirlilik ilkesini hayata geçirecek ve hukuka uygunluk oluşturacaktır.

Açıkladığım görüş ve gerekçe ile çoğunluk görüşünden oluşan karara katılmıyorum.

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Zinnur TUNÇ

Unvanı: Araştırma Görevlisi

ORCID: 0000-0001-6793-4957

Derece	Üniversite	Alan	Mezuniyet
Lisans	İstanbul Üniversitesi	İktisat Fakültesi Maliye Bölümü	2013
Yüksek Lisans	İstanbul Üniversitesi	Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı	2016
Doktora	İstanbul Üniversitesi	Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı	2021

Akademik Unvanları:

Araştırma Görevlisi, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ağustos 2016 – *(Halen Devam Etmektedir).*

Yüksek Lisans Tezi:

Böbek Z., Transfer Fiyatlandırmasında İlişkili Kişi (2016), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR.

Doktora Tezi:

Tunç Z., Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk (2021), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Danışmanı: Prof. Dr. S. Ateş OKTAR.

Bilimsel Kuruluş Üyelikleri:

Uluslararası Vergi Araştırmaları Derneği (IFA-International Fiscal Association)

Yayınları:

Böbek Z., "Transfer Fiyatlandırmasında Emsal Tespitine İlişkin Yeni Yöntemler", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Cilt: 60, No:2, ss.55-83, 2017.

Tunç Z., "The Effects of Inheritance and Transfer Tax on The Income Distribution", 33th International Public Finance Conference, Antalya, Türkiye, 8-12 Mayıs 2018, pp:431-434.

Tunç Z., "Veraset ve İntikal Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri, Türkiye ve Belçika Karşılaştırması", Maliye Araştırmaları-2, Ed. by: İpek S., Ekin Yayınevi, Bursa, 2018, pp:57-76 *(Bildiriden Türetilmiş Kitap Bölümü)*.

Tunç Z., "Motor Vehicles Tax: Some Problems and Evaluations", 34th International Public Finance Conference, Antalya, Türkiye, 24-27 Nisan 2019, pp:78-84.

Tunç Z., "Motorlu Taşıtlar Vergisine İlişkin Bazı Sorun ve Değerlendirmeler", Maliye Araştırmaları 3, Ed. by.: Oktar A., Taşkın Y., On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, pp:315-331 *(Bildiriden Türetilmiş Kitap Bölümü)*.

Tunç Z., "Yeni Tip Coronavirüs (COVID-19) Salgınının Motorlu Taşıtlar Üzerindeki Etkisine Bağlı Vergisel Beklentiler", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl:39, Sayı:467, Temmuz 2020, pp:50-60.

Oktar S.A., Tunç Z., "Vergi Hukukunda Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanmayacağı Hükmü Dolayısıyla Mücbir Sebeplerin Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme" Vergi Dünyası Dergisi, Yıl:39, Sayı:468, Ağustos 2020, pp:6-18.

Tunç, Z., "Gayrimaddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Kapsamında Vergilendirilmesi" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:388, Ocak 2021, pp:109-125.

Oktar S.A., Tunç Z., "Vergi Usul Hukukunda Zor Durum" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:475, Mart 2021, pp:27-38.

Taşkın, Y., Tunç Z., "Uzay Araştırmalarına Ayrılan Bütçenin Artırılmasında Finansman Arayışı ve Bir Finansman Kaynağı Olan Vergiler Açısından Mükellef Uyumunun Araştırılması", 1. Uzay Ekonomisi Uzay Hukuku ve Uzay Bilimleri Sempozyumu, İstanbul, Türkiye, 29-30 Mayıs 2021.