

**T.C.  
ERZİNCAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

# **VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA SORUMLULUK**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Nazlı Kübra ÇELİK**

**Danışman**

**Doç. Dr. Ayhan DÖNER**

**Erzincan 2015**

## **TEZ BİLDİRİMİ**

“**VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA SORUMLULUK**” isimli **Yüksek Lisans**” tezim tarafımda intihal programı ile incelenmiştir. Buna göre tezimde bilimsel etik ihlali ve intihal olarak nitelendirilebilecek herhangi bir durum olmadığını taahhüt ederim.

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir biçimde elde edildiğini; aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi beyan ederim.03/06/2015

**Nazlı Kübra ÇELİK**

## TEZ KABUL TUTANAĞI

### SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu çalışma, Kamu Hukuku Anabilim Dalında jürimiz tarafından **Yüksek Lisans** Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman/ Jüri : Doç. Dr. Ayhan DÖNER

Jüri : Yrd. Doç. Dr. Fetullah BAYRAKTAR

Jüri : Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL

## ÖN SÖZ

Devletin hem idari teşkilatının devamlılığının sağlanabilmesi ve de sosyal devlet olarak toplumun ihtiyaçlarının yerine getirilebilmesi adına kamu finansmanının sağlanmasına ihtiyaç vardır. Türk Vergi sisteminde, vergi ile sağlanan bu kamu finansmanının, vergi tahsilatını güvence altına almak, vergi kaçakçılığının önlemek, vergi idaresinin daha sağlıklı çalışabilmesi amacıyla vergi sorumluluğu müessesesine geniş yer verilmiştir.

Vergi Hukuku Kapsamında Sorumluluk konulu yüksek lisans tezimi hazırlarken araştırmalarımın her aşamasında bilgi, öneri ve desteğini esirgemeyerek çalışmamı tamamlamama katkıda bulunan danışman hocam sayın Doç. Dr. Ayhan DÖNER'e; öğretim elemanı olduğun ilk günden bu yana hiçbir yardımı esirgemeyen Yrd. Doç. Dr. Zülküf AYRANGÖL'e; çalışmalarım süresince fedakârlık göstererek beni destekleyen kıymetli Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi'ndeki öğretim elemanı arkadaşlarıma, tez yazımı süresince oda arkadaşım olan ve gerek akademik gerek manevi desteğini üzerimden eksik etmeyen Ayşenur ŞAHİN CANER'e, aradaki kilometrelere rağmen varlığını her an yanımda hissettiren, en umutsuz en mutsuz anımda umudumu tazeleyen ve bunu bir ömür yapmasını arzu ettiğim Sn. ORUÇ'a, akademisyen olma arzumu desteklemelerinin ötesinde hayatımın her anında, her şart ve her koşulda yanımda olan varlık sebebim kıymetli annem Gülsum babam Fazlı ÇELİK'e, her zaman idolüm olan ablam Av. Bihter ÇELİK'e, mizah kaynağım Mertcan ÇELİK'e ve hayatıma güzellik katan "iyi ki varsınız" diyebildiğim herkese en derin duygularla teşekkür etmeyi kendime bir borç bilirim.

# **VERGİ HUKUKU KAPSAMINDA SORUMLULUK**

**Nazlı Kübra ÇELİK**

**Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Yüksek Lisans Tezi, Nisan 2015**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Ayhan DÖNER**

## **ÖZET**

Türk Vergi sisteminde, esas olarak, vergi tahsilatını güvence altına almak, vergi kaçakçılığının önlemek, vergi idaresinin daha sağlıklı çalışabilmesi amacıyla vergi sorumluluğu müessesesine geniş yer verilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda vergi sorumlusu, alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesinden sorumlu kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi kanunlarında düzenlenen diğer sorumluluk halleri incelendiğinde ise vergi sorumlusu ve vergi sorumluluğun farklı tanımlarının bulunduğu, uygulamada bu kurumun yeterince anlaşılmasına sebebiyet verdiği görülmektedir. Vergi sorumluluğu müessesine hemen hemen tüm vergi kanunlarında yer verilmekle birlikte genel düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. Bu kanun çerçevesinde vergi sorumluluğu, - Kanuni Temsilciler, Vergi Kesenler ve Mirasçılar yönünden incelenmektedir. Vergi sorumluluğu kurumunun öznesi konumunda olan vergi sorumlusunun ise; maddi vergi ödevi olan verginin ödenmesi haricinde verginin kesilmesi, beyanname verme gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu dışında kalan diğer vergi kanunlarında yer alan sorumluluk konusu incelenirken, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci-Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirler, Noterler, Trafik Sicil Memurları gibi birtakım resmi kuruluşlara da sorumluluk yüklendiği görülmektedir. Bu çalışmanın birinci bölümünde, genel hukuk sisteminde yer alan sorumluluk kurumu anlatılacak daha sonra vergi hukukunda dar ve geniş anlamı ile sorumluluk türlerine değinilecektir. İkinci bölümde, vergi hukukunda vergi mükellefi, vergi sorumluları ve temsil konuları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Türk Vergi Mevzuatı içerisindeki çeşitli vergi kanunlarında sorumluluğun yer alış biçimi ve uygulama şekillerine değinilmiştir.

Sonuç b6l6m6nde de vergi sorumluluğu kurumuna ilişkin h6k6mlerin anlaşılamaması ve yetersiz kalması nedeniyle idari d6zenlemeler yapılması gerektiği konusuna değinilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Hukuku, T6rk Vergi Sistemi, Vergi Sorumluluğu, Vergi Sorumlusu

# **LIABILITY UNDER THE TAX LAW**

**Nazlı Kübra ÇELİK**

**Erzincan University, Social Science Institute**

**Master Thesis, April 2015**

**Thesis Advisor: Assistant Professor Ayhan DÖNER**

## **ABSTRACT**

Turkish tax system gives a broad coverage to “tax liability” with a view to ensure collection of taxes, avoid tax evasion and well-functioning of the tax administration. Tax Procedural Law Nr. 213 defines the taxpayer as the person responsible for the payment of tax to the relevant tax office authorized to collect the tax. When we examine the other “terms and conditions of liability” regulated under the tax laws, we see that there are different definitions of taxpayer and tax liability and that such differences cause insufficient understanding of this institution in practice. Although the institution of tax liability is covered under almost all tax laws, the general regulations are made under the Tax Procedural Law. Within the framework of this law, tax liability is examined with regards to Legal Representatives, Tax Collectors and Heirs. The main responsibility of the taxpayer, who is the subject of the tax liability institution, is to pay the tax as a financial obligation but s/he has some formal responsibilities such as the accrual of the taxes and submitting a tax declaration. When we examine the issues related to responsibility under the tax laws other than Tax Procedural Law, we see that some officials such as Public Accountants, Public Accountant and Financial Advisors, Certified Public Accountants, Notary Publics and Traffic Registrars are given responsibility as well. The first part of this study describes the “liability” institution within the general law system and then touches upon the types of liability within the tax law both in narrow and broad sense. The second part analyses the taxpayer, tax responsible, and the issues of representation in tax law. The third part deals with the tax liability as defined under different tax laws in Turkish Tax Legislation and the types of practices

with regards to such definitions. The final part of the study concludes that administrative regulations are required as the provisions on the institution of tax liability are misunderstood or insufficient.

**Key Words:** Tax Law, Turkish Tax System, Tax Liability, Tax Payer



## İÇİNDEKİLER

TEZ BİLDİRİMİ.....	I
TEZ KABUL TUTANAĞI.....	II
ÖN SÖZ.....	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER.....	VIII
KISALTMALAR.....	XI
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK VE TÜRLERİ.....	3
I. GENEL OLARAK SORUMLULUK.....	3
II. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK.....	12
A.Geniş Anlamda Sorumluluk.....	14
B.Dar Anlamda Sorumluluk.....	16
III.VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ.....	18
A.Vergi Hukukunda Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Halleri.....	19
1. Müşterek Sorumlulukta Taraflar Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi.....	20
2. Müteselsil Sorumlulukta Taraflar Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi.....	23
B.Vergi Hukukunda Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk.....	25
C.Vergi Hukukunda Sınırlı ve Sınırsız Sorumluluk.....	26
D.Vergi Hukukunda Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk.....	28
E.Vergi Hukukunda Maddi ve Şekli Ödevlerden Sorumluluk.....	29
F.Vergi Hukukunda Rücu Edilebilen ve Rücu Edilemeyen Sorumluluk.....	31

## İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MÜKELLEFİ, VERGİ SORUMLULARI VE TEMSİL.....	33
I.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULAR.....	33
A.Vergi Mükellefi.....	33
B.Vergi Sorumlusu.....	36

C.Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusunu Birbirlerinden Ayıran Özellikler .....	39
II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU .....	40
A.Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu.....	42
B.Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu .....	44
1. Tüzel Kişiliğe Sahip Teşekküller .....	45
a) Ticaret Şirketleri .....	46
(1) Kollektif Şirket .....	47
(2) Komandit Şirketler .....	48
(3) Adi Komandit Şirketler .....	49
(4) Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirketler .....	50
(5) Anonim Şirketler.....	51
(6) Limited Şirketler .....	53
b) Dernekler .....	54
c) Vakıflar.....	56
d) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	57
e) Kooperatifler.....	58
f) Sendikalar .....	60
2. Tüzel Kişiliğe Sahip Teşekküllerin Vergi Borcu ve Cezalarından Sorumluluğu .....	61
C.Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküller ve Teşekkülleri İdare Edenlerin Vergi Borcu ve Cezaları Karşısındaki Sorumluluğu .....	63
1. Adi Şirketler .....	63
2. Menkul Kıymet Yatırım Fonları .....	65
3. İş Ortaklıkları .....	66
4. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkülleri İdare Edenlerin Vergi Borcu ve Cezalarından Sorumluluğu .....	68
D.Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye’deki Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu.....	68

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ KANUNLARINDA DÜZENLENEN DİĞER SORUMLULUK HALLERİ .....	69
I.VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUĞU .....	69

II. MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU.....	72
III.KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN SORUMLULUĞU .....	74
IV.TASFİYE MEMURLARI VE İFLAS DAİRESİNİN VERGİ SORUMLULUĞU . .....	76
V. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	79
VI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	84
VII. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	88
VIII. EMLAK VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU .....	92
IX.MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	94
X.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	96
XI.BELEDİYE GELİRLER KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	100
XII.HARÇLAR KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU .....	102
XIII.3568 SAYILI SM, SMMM, YMM KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU.....	103
SONUÇ.....	109
KAYNAKÇA.....	112

## KISALTMALAR

bkz.	:Bakınız
C.	:Cilt
D.	:Daire
DVK	:Damga Vergisi Kanunu
E.	:Esas
İİK	:İcra İflas Kanunu
İYUK	:İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	:Karar
KDV	:Katma Değer Vergisi
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	:Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	:Özel Tüketim Vergisi
RG	:Resmi Gazete
S.	:Sayı
s.	:Sayfa
SM	:Serbest Muhasebeci
SMMM	:Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TBK	:Türk Borçlar Kanunu
TCK	:Türk Ceza Kanunu
TMK	:Türk Medeni Kanunu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
VDDGK	:Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VİV	:Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

## GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanının temel kaynağı olan vergilerin tahsilâtını güvence altına almak adına birçok ülkenin vergi sisteminde sorumluluk kurumuna yer verildiği gibi, Türk vergi sisteminde de sorumluluk kurumu düzenlenmiştir.

Esasında vatandaşlar ve devlet arasındaki vergi ilişkisi temelde bir borç-alacak ilişkisi olmakla birlikte taraflara bir takım ek sorumluluklar da yüklemektedir. Vergilendirme ilişkisinde bir tarafta vergi alacaklısı olarak devlet, vergi borçlusu olarak da şahıslar ve kurumlar bulunmaktadır. Vergilendirme işlemi nedeniyle ortaya çıkan hukuki ilişkiye taraf olanların yetki ve sorumlulukları kanunilik ilkesi gereğince Anayasa ve kanunlarda düzenlenmiş durumdadır.

Devlet vergileme yetkisine dayanarak, vergi mükellefi olarak ödeme gücüne sahip şahıs ve kurumları tanımlamıştır. Devlet vergi tahsilâtını daha hızlı ve kolay hale getirmek, vergilendirme ile ilgili ödevlerin eksiksiz şekilde yerine getirilmesini sağlamak ve vergi alacağını güvence altına almak amacıyla hareket etmiştir. Kamu alacaklısı konumunda bulunan devlet bu amaçları doğrultusunda; vergi mükellefi ile hukuki veya ekonomik olarak etkileşim içinde olan bazı üçüncü kişileri, mükellef ile birlikte yahut onun yerine vergi borcunun yerine getirilmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bu nedenle de vergi hukukuna vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir.

Türk vergi hukukunda “vergi sorumlusu” kavramı genel olarak düzenlenmiş, ilgili vergi kanunlarında sorumluluk hallerinde kimin hangi şekilde sorumlu olacağı yönünde düzenleme yapılarak yer verilmiştir. Bu konuda yapılan çalışmaların pek çoğunda da mevcut düzenlemelerdeki sorumluluk hallerinin açıklanması ile yetinilmiştir. Fakat vergi sorumluluğu ve buna bağlı olarak vergi sorumlusu konusu incelendiğinde, pozitif hukukta vergi sorumlusu olarak nitelendirilen kişilerin hukuki nitelikleri ve sorumlulukları arasında önemli farkların ve çeşitlerin olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, genel

düzenlemelerden hareket ederek vergi sorumlusu kavramı ve vergi sorumluluğu konusu ile ilgili yorumlar yapmak, farklı ve hatalı sonuçlara yol açabilmektedir.

Bu çalışmanın konusu Türk vergi hukuku kapsamında sorumluluktur. Çalışmanın birinci bölümünün ilk kısmında genel hukuk sisteminde yer alan sorumluluk kurumu anlatılacaktır. Öncelikle hukuki sorumluluk özel hukuk açısından ele alınacak hukuken sorumluluğun ne anlama geldiği ve sorumluluk türleri açıklanmaktadır. Kamu hukuku açısından ceza, idare ve vergi hukuku açısından sorumluluğun attettiği değerin açıklanacağı son kısımda ise sorumluluk kurumunun vergi hukuku açısından önemine değinilecektir. Çalışmanın ikinci kısmında ise, vergi hukukunda sorumluluk ile ne ifade edildiği geniş ve dar anlamda vergi sorumluluğu kavramları açıklanacaktır. Devam eden kısımda vergi hukukunda sorumluluk türleri tasnif edilip ve Türk vergi hukukunda sorumluluk ile konusunun öznesi konumundaki vergi mükellefi ve vergi sorumlusuna, bu iki şahsı birbirinden ayıran özelliklere değinilecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise Türk vergi hukukunda sorumluluk kurumunun öznesi konumundaki vergi sorumluları anlatılacaktır. Devam eden kısımda ise; kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu ve vergi sorumlularının sorumlulukları incelenecektir. Son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde ise; daha spesifik olarak Türk vergi hukukunda yer alan özel sorumluluk hallerine değinilecektir. Bu kapsamda başta Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanununda düzenlenen sorumluluk halleri haricinde, Türk vergi mevzuatında düzenlenen her bir sorumluluk kurumu hakkında bilgi verilecektir. Sonuç kısmında ise, genel değerlendirme ve Türk vergi hukukunda uygulanan sorumluluk kurumunun daha işlevsel olması için yapılması gereken düzenlemeler hakkında öneriler sunulacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM: VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK VE TÜRLEİ

## I. GENEL OLARAK SORUMLULUK

Kelime anlamı olarak sorumluluk: kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, mesuliyet<sup>1</sup> ve uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma olarak tanımlanmaktadır<sup>2</sup>.

Hukuki manasıyla sorumluluk ise, bir kimsenin, belli olaylar üzerine, aleyhine doğacak hukuksal sonuçlara katlanma yükümlülüğü olarak tanımlanabilir. Hukuk kurallarına aykırı tutum ve davranışlar, doğal olarak bir sorumluluk meydana getirecektir. Hukuk devletinde, hukuk kuralları yalnızca bireyleri değil, devleti de bağlar. Devlet faaliyetlerinin yerine getirilişi ve bireylerle olan ilişkilerini hukuk kurallarına göre düzenlemektedir. Bunun doğal sonucu olarak da hukuk kurallarının çiğnenmesi halinde devletin sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Hukuki sorumluluğun türleri; “kusur sorumluluğu”, “sebepl sorumluluğu” ve “hukuka uygun müdahaleden doğan sorumluluk” (fedakârlığın denkleştirilmesi ilkesi) olmak üzere üçlü bir ayırimla açıklanmıştır<sup>3</sup>.

Kusur sorumluluğunu dar anlamda haksız fiil sorumluluğu olarak da nitelendirmek mümkündür. Nedeni, sorumluluğun zarar veren kişinin kusurlu davranışı dolayısıyla meydana gelmesidir. Burada zararın belirli bir kişiye (süje) bağlı olması, “sübjektif sorumluluk” olarak değerlendirilmesine sebebiyet vermektedir<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup>Türk Dil Kurumu, *Büyük Türkçe Sözlük*, www.tdk.gov.tr (08.09.13).

<sup>2</sup>Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara 2006, s. 1113.

<sup>3</sup>Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2014, s. 493; Kemal Oğuzman/Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2012, C. II, s. 12 vd. Hukuki sorumluluğun türlerini tasnif ederken, hâkimiyet- yaralanma esas ve tehlike esasını sebepl sorumluluğu altında değil, ayrı birer başlık altında incelemiştir.

<sup>4</sup>Eren, s. 493.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 49. maddesine göre; “ *Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür.*” Bu düzenleme ile sorumluluk, kusur ve hukuka aykırı fiile dayandırılmaktadır. Haksız fiilin kurucu unsurlarını, hukuka aykırı fiil, zarar, uygun illiyet bağı ve kusur oluşturmaktadır<sup>5</sup>.

Hukukta sorumluluk kavramının özel hukuk ve kamu hukuku açısından ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir. Kamu hukukunda yer alan sorumluluk kavramı özünde, özel hukuktaki sorumluluğa benzese dahi her iki hukuk dalı da sorumluluk kavramına farklı manalar yüklemişlerdir. İdari yargı alanında, sorumluluk belirlenirken çeşitli durumlarda özel hukukun alt kolu olan borçlar hukukuna müracaat edilmektedir. Dolayısıyla sorumluluk konusu ele alınırken özel hukuk açısından da sorumluluğun nasıl düzenlendiğine kısaca değinmek gerekmektedir.

Sorumluluk kavramının özel hukuk bakımından incelendiği esas alanı borçlar hukuku oluşturmaktadır. Borçlar hukukunda, borç kavramı ile sorumluluk kavramı birlikte kullanılmakta ve “borç” kavramından bahsedilirken ardından değinilmesi gereken konuyu sorumluluk oluşturmaktadır<sup>6</sup>. Bir diğer deyişle, sorumluluk borç ilişkisinden doğmaktadır. Günümüzde, borçlunun sorumluluk sebebi ne olursa olsun, ne ile sorumlu tutulacağı çok açıktır. Gerçek ve teknik anlamda sorumluluk borçlunun, alacaklıya karşı, ediminin ifası gereğince mal varlığı ile sorumlu olmasını ifade eder. Modern hukuk düzenleri temel prensip olarak her borç ilişkisinin akabinde sorumluluk ögesinin bulunması zorunluluğunu kabul etmiştir. Borçlunun

---

<sup>5</sup>Sefa Reisoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*; İstanbul 2011, s.161; Sulhi, S Tekinay/Sermet Akman/Halûk Burcuoğlu/Atilla Altop, *Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 1988 s. 642; Öğretide; Eren, haksız fiilin unsurlarını; fiil, zarar, uygun illiyet bağı, kusur ve hukuka aykırılık olarak beş grupta tasnif etmekte yani fiil ve hukuka aykırılık unsurlarını bir payda da birleştirmemektedir. Bkz: Eren, s. 516 vd; Aynı görüş için bkz: Ahmet M. Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2011, s. 264 vd; Oğuzman/Öz ise Hukuka aykırı fiil, hukuka aykırı fiille zarar verilmesi ve kusur olmak üzere üç kısımda incelemiş illiyet bağını zarar başlığı altında bir alt başlık olarak incelemiştir. Bkz: Oğuzman/Öz; C. II, s. 12 vd.

<sup>6</sup>Gökhan Antalya, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2012, s. 48.



mal varlığının, borcun teminatını oluşturması, alacaklının, borcunu ifa etmeyen borçlunun malvarlığına devlet organları aracılığıyla el koyması, alacaklının, alacağını cebr-i icra yolu ile (zorla) yerine getirebilmesi olanağını sağlayan sorumluluk “...ile sorumluluk” kapsamında değerlendirilmektedir<sup>7</sup>.

Borca aykırılığın mal varlığı ile sorumluluğa neden olacağı ve özgürlüğün kısıtlanmasının mümkün olmadığı Türk Hukuku’nda kabul edilmiş ve bu yönde uygulamaya devam edilmiş olmasına rağmen 03.10.2001 tarih ve 4709 sayılı Kanun ile kanun koyucu mal varlığı ile sorumluluğun esas olduğunu Anayasa güvencesine alma ihtiyacı hissetmiştir<sup>8</sup>. Bu kapsamda Anayasa’nın 38. maddesine “*Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.*” fıkrası eklenmiştir. Fıkra ile kişi hak ve ödevleri kapsamında sorumluluğa ilişkin borca aykırı davranış halinde özgürlüğün kısıtlanamayacağı açıkça düzenlenmiştir.

Borçlunun “neden” sorumlu tutulduğunu açıklayan “...den sorumluluk” da ise; kişinin hukuk düzeninin koymuş olduğu genel davranış kurallarına aykırılık halinde, haksız fiilden sorumluluk, borca aykırı davranıştan sorumluluk yahut hukuki bir ilişkiden, örneğin sözleşmeye aykırılık halinde akdi sorumluluktan bahsedilir; kişinin bu davranışı ile verdiği zararı tazmin etme zorunluluğu ele alınır<sup>9</sup>. Borçlu (zarar veren), alacaklıya (zarar görene) vermiş olduğu zararı tazminle mükelleftir. Zarar verenin, zarar görenin uğramış olduğu zararı gidermesi, tazmin etmesi sorumluluk hukukunun konusunu oluşturacağından sorumluluk hukukuna tazminat hukuku demek de mümkündür<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup>Kemal Oğuzman/Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2012, C. I, s. 16; Eren, s. 83; Necip Kocayusufpaşaoğlu/Hüseyin Hatemi/Rona Serozan/Abdulkadir Arpacı, *Borçlar Hukuku Genel Bölüm*, C. I, İstanbul 2010, s. 27; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altıp, s. 25 vd.; Antalya, s. 48.

<sup>8</sup>Kılıçoğlu, s. 30.

<sup>9</sup>Oğuzman/Öz, s.17;Eren, s. 490; Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı, s. 26; Antalya, s. 48.

<sup>10</sup>Eren, s. 490.

Zarara neden olan fiilin “hukuka aykırı, haksız” nitelik taşıması haksız fiil sorumluluğunun ilk şartıdır. Türk ve İsviçre Hukuku’nda egemen olan ve İsviçre Federal Mahkemesi tarafından kabul edilmiş olan “objektif teoriye” göre; hukuk düzeninin, kişilerin mal varlığını veya şahıs varlığını korumaya yönelmiş (yazılı yahut yazılı olmayan) kurallarına aykırı fiiller hukuka aykırı-haksız- fiillerdir<sup>11</sup>.

Haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için gerekli olan ikinci koşul ise zarardır. Türk Borçlar Kanunu’nun 49. maddesi gereğince tazminat yükümlülüğünün doğması için hukuka aykırı bir fiille, zarara sebebiyet verilmiş olması gerekir. Zarar, mal varlığının mevcut durumuyla, hukuka aykırı fiil olmasa idi arz edeceği durum arasındaki farkı ifade etmektedir<sup>12</sup>.

Haksız fiil sorumluluğunun ortaya çıkmasındaki üçüncü koşul ise kusurdur. Kusur; hukuka uygun olmayan, hukuk düzeninin kınadığı bir irade veya irade noksanıdır<sup>13</sup>. Hukuka aykırı sonucu isteyen veya hukuka aykırı sonucu önlemek için gerekli iradeyi göstermeyen kimse kusurludur. Borçlar Kanunu’nda kusursuz olarak sorumluluk getiren özel düzenlemeler haricinde genel olarak “kusur prensibi” benimsenmiştir<sup>14</sup>. Kusur ise kendi içerisinde kasıt ve ihmal olmak üzere ikiye ayrılır. Kasıt; hukuka aykırı sonucun istenmesi halinde söz konusudur<sup>15</sup>. Haksız fiili yapan kimse hukuka aykırı sonucu ön görmüş ve bunu istemişse, kasten hareket etmiştir. İhmalde ise; hukuka aykırı sonucun doğması istenmemiştir. Ancak şartların gerektirdiği tedbirlerin

---

<sup>11</sup>Kılıçoğlu; s. 262 vd; Oğuzman/Öz; s. 14; Reisoğlu, s. 162 dipnot. 2 ve 3; Eren, s. 516; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop; s. 640 vd.

<sup>12</sup>Kılıçoğlu, s. 283; Oğuzman/Öz, C. II, s. 38 vd; Reisoğlu, s. 168; Eren, s. 520 vd; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s. 640 ve s. 732 vd.

<sup>13</sup>Reisoğlu, s. 169; Oğuzman/Öz, C. II, s. 53; Kılıçoğlu, s. 296; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s. 663.

<sup>14</sup>Eren, s. 492; Reisoğlu, s. 169.

<sup>15</sup>Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop; s. 665; Reisoğlu, s. 170; Oğuzman/Öz C. II, s. 55; Kılıçoğlu, s. 298; Eren, s. 574.

alınmaması, gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi nedeni ile haksız fiil sonucu zararın doğmasına sebebiyet verilmiş olması durumu söz konusudur<sup>16</sup>.

Haksız fiil sorumluluğunun doğabilmesi için gerekli olan son ve dördüncü şart ise uygun illiyet bağıdır. Haksız fiil sebebiyle ortaya çıkan bir zararı tazmin borcunun doğabilmesi için, bahsi geçen haksız fiil ile zarar arasında bir sebep, sonuç bağıının bulunup bulunmaması illiyet bağıının konusunu teşkil etmektedir<sup>17</sup>.

Türk Borçlar Kanunu kusursuz sorumluluk türlerini hakkaniyet, özen ve tehlike-denkleştirme sorumluluğu olmak üzere üç şekilde düzenlemiştir. Hakkaniyet sorumluluğu TBK'nın 65. maddesinde de "*Hakkaniyet gerektiriyorsa; hâkim ayırt etme gücü bulunmayan kişinin verdiği zararın, tamamen veya kısmen giderilmesine karar verir.*" yönünde bir düzenlemesi yer almaktadır. Özen sorumluluğunda ise aslolan, olağan sebep sorumluluğudur. Burada kanunda belirtilen objektif özen yükümlülüğünün yerine getirilmemesi sonucu doğan bir sorumluluk söz konusudur. Sorumluluk türleri arasında en ağır olan sorumluluk tehlike sorumluluğudur. Öyle ki; sorumluluk şartları gerçekleştiğinde, sorumlu olanın bu sorumluluktan kurtulmak için herhangi bir imkân mevcut değildir<sup>18</sup>.

Sorumluluk hukukuna giriş yapılan bu bölümde; sorumluluk kurumuna dair temel prensiplere, kuruma hâkim olan esas ilkelere de kısaca değinmenin çalışmanın ilerleyen kısımlarında konunun anlaşılması açısından yardımcı olacaktır. Sorumluluk kurumunun temel prensiplerini oluşturan ilkeler; kişisel sorumluluk, mal varlığı ile sorumluluk, sınırsız sorumluluk ve kıymet itibariyle sorumluluk ilkeleridir.

---

<sup>16</sup>Eren, s. 576; Kılıçoğlu, s. 298; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s. 667; Reisoğlu, s.170; Oğuzman/Öz, C.II s. 56.

<sup>17</sup>Reisoğlu, s. 173; Oğuzman/Öz, C.II, s.45; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop; s. 763; Kılıçoğlu, s.291; Eren, s.573.

<sup>18</sup>Mustafa Tiftik, *Türk Hukukunda Tehlike Sorumluluklarının Genel Kural İle Düzenlenmesi Sorunu*; Ankara 2005, s. 30 vd; Eren, s. 501; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, s. 672; Eren, s. 501; Reisoğlu, s. 177; Kılıçoğlu, s. 307.

*Kişisel Sorumluluk İlkesi:* Borcun yerine getirilmesinden, ifasından, sadece borçlunun birey olarak sorumlu olup, üçüncü kişilerin, ailesinin, üyesi olduğu topluluğun sorumlu olmayacağını düzenleyen ilkedir<sup>19</sup>.

*Malvarlığı ile Sorumluluk İlkesi:* Borçlunun edimin ifasından dolayı sadece mal varlığı ile sorumlu olmasıdır. Borçlu edimini ifa etmediği takdirde, alacaklı, alacağını cebri icra ile devlet organları aracılığıyla (zorla), borçlunun malvarlığına başvurarak elde etmeye çalışır<sup>20</sup>. Tarihte borç sorumluluğuna ilişkin olarak borcunu ifa etmeyen borçlunun köleleştirilmesi, rehnedilmesi<sup>21</sup> söz konusu olmasına rağmen günümüzde kişisel sorumluluk söz konusu değildir<sup>22</sup>.

*Sınırsız (Tam) Sorumluluk İlkesi:* Borçlu mal varlığında yer alan bütün unsurlardan sorumlu olmasıdır<sup>23</sup>. Ancak kanunda bu durumun istisnaları mevcuttur<sup>24</sup>.

*Kıymet (Parasal Değer) İtibariyle Sorumluluk:* Alacaklının, borçlunun yerine getiremediği edimi için alacağını karşılamaya yetecek mallarına haciz koydurabilmesini düzenlemektedir. Ancak alacaklının borçlunun mallarını aynen

---

<sup>19</sup>Antalya, s. 49; Eren, s. 84.

<sup>20</sup>Baki Kuru/Ramazan Arslan/Ejder Yılmaz, *İcra İflas Hukuku*, Ankara 2012, s. 29; Hakan Pekcanitez/Oğuz Atalay/Meral Özkan Sungurtekin/ Muhammed Özokes, *İcra ve İflas Hukuku*, Ankara 2011, s. 47; Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Alttop, s. 25 vd.

<sup>21</sup>Antalya, s. 49; Eren, s. 84; Oğuzman/Öz, C.I, dipnot. 59, s. 16.

<sup>22</sup>Kuru/Arslan/Yılmaz, Günümüzde, istisnai olarak, borç için hapis ve para cezasına kanunlarda ön görülen hallerde başvurulmaktadır görüşünü savunmaktadır. Söz konusu durumu İİK'nın 344. maddesi gereğince nafakaya ilişkin kararlara uymama, 3 aya kadar tazyik hapsine karar verilebileceği, İİK'nın 76. maddesi gereğince de üç ayı geçmemek şartı ile mal beyanında bulunmayan borçlu, alacaklının talebi üzerine beyanda bulununcaya kadar icra mahkemesi hâkimi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere hapisle tazyik olunabileceği düzenlemesiyle açıklamaktadır, Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 31. Ancak bu görüşe katılmamaktayız. Kanaatimizce burada verilen hapis cezası borçtan dolayı değildir. İİK'da düzenlenen nafakaya ilişkin kararlara uymama ve mal beyanında bulunmama özel bir ceza hükmüdür. Verilen tazyik hapsi cezası bu hükümlere dayanan mahkeme kararına uymama neticesindedir. İlgili kanun hükümleri bu şekilde yorumlanmalıdır. Aksi halde Anayasa hükmüne istisna getirilmiş ve anayasaya aykırı bir kanuni düzenleme yapılmış olacaktır.

<sup>23</sup>Kuru/Arslan/Yılmaz, s. 30; Antalya, s. 49; Eren, s. 85.

<sup>24</sup>Kuru/Arslan/Yılmaz, dipnot 3, s. 30. Alacaklının alacağına kavuşması için borçlunun mal varlığına el konulması da mutlak değildir. Bazı insani ve kamu düzeni düşünceleri ile borçlunun bazı mal, hak ve alacaklarının haczedilemeyeceği İİK'nın 82. ve 83. maddesi gereğince kabul edilmiştir.

kazanması mümkün değildir. Alacaklı icra vasıtası ile satılan mallarının satış bedellerinden tatmin edilir. Rehinli alacaklının ancak rehin konusu eşyanın değerinden tatmin edileceğine ilişkin ilke, Roma Hukukunda “*lex commissoria yasağı*” olarak kabul edilmiştir<sup>25</sup>. Nihayetinde sorumluluk para ile sorumluluğa dönüşmekte, paraya çevrilemeyen alacaklar ise aynen icranın konusuna girmektedir. Aynen icra da (aynen ifa) ceza tehdidi ve kolluk kuvvetiyle yerine getirilmektedir<sup>26</sup>.

Hukuki kapsamda sorumluluğun genel hatları ile anlatıldığı bu bölümde kamu hukuku kapsamında ceza hukuku ve idare hukukunda sorumluluğun düzenleniş şekline kısaca değinmekte bir beis görülmemektedir.

*Ceza Hukukunda Sorumluluk:* Ceza hukukunda sorumluluğun temelini cezai sorumluluk oluşturmaktadır. Cezai sorumluluğun tarihsel gelişimi sürecinde, başkasının fiilinden sorumluluk ve objektif sorumluluk evrelerinden geçtiği, en son kusurlu sorumluluğun kabul gördüğü anlaşılmaktadır<sup>27</sup>. Kusurlu sorumlulukta ise, bir fiilin suç olarak nitelendirip sorumluluğuna gidilebilmesi için söz konusu fiili gerçekleştiren şahsın bu fiili maddi olarak gerçekleştirmiş olmasının haricinde kusurlu olarak gerçekleştirmiş olması şartı aranmaktadır. Kusurluluğun oluşabilmesi ise, failin isnad yeteneğine sahip olması, failin akli yeterliliği ve akıl sağlığına sahip olması esastır<sup>28</sup>. Isnad yeteneği sorumluluktan önce gelir bu sebepten sorumluluktan ayrılması gerekmektedir<sup>29</sup>. Isnad yeteneği, bir kişinin bir neticeyi meydana getirecek durumda olabildiğini anlatırken, sorumluluk ise, bu kişinin gerçekleştirdiği netice sonucunda cezaya çarptırılması

---

<sup>25</sup>Zehra Dereli, *Lex Commissoria Yasağı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD. Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2009, s. 15; [www.acikarsiv.ankara.edu.tr](http://www.acikarsiv.ankara.edu.tr), (09.10.2013).

<sup>26</sup>İİK 343. madde; Antalya, s. 50; Eren, s. 85

<sup>27</sup>Sulhi Dönmezer/Sair Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, C. II, İstanbul 1999, s. 197; Nevzat Toroslu, *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara 2012, s. 186.

<sup>28</sup>Dönmezer/Erman, s. 145; Zeki Hafizoğulları/Muharrem Özen, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s. 268; Timur Demirbaş, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s. 325; Mahmut Koca/İlhan Üzülmüş, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s. 272; Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s. 315.

<sup>29</sup>Dönmezer/Erman; s. 145.

yahut zararı tazmin etmesini düzenlemektedir<sup>30</sup>. Türk Ceza Kanunu'nun 31. maddesinin, 2. fıkrasında “...işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması ...”, ve aynı Kanununun 32. maddesinde ise, “...işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli ölçüde azalmış bulunan...” yönündeki düzenlemelerle kanunda kusurluluğun unsurlarının algılama ve irade olduğu belirtilmiştir<sup>31</sup>. Nihayetinde, genel kaideler anlamında, ceza hukukunda bir fiilin suç teşkil etmesi onun kanunda belirtilen yaptırıma (müeyyideye) tabi tutulmasını gerektirmektedir.

*İdare Hukukunda Sorumluluk:* İdare hukuku alanında sorumluluk kavramı medeni hukuka göre daha geniş bir alanı içine almaktadır. İdarenin hukuka aykırı işlem ve eylemlerde bulunması hukuk devletinde gerçekleşmemesi gereken bir olgudur. Kişiler, idarenin hukuka aykırı olarak gerçekleştirmiş olduğu eylem ve işlemlerden ötürü maddi ve manevi zarara uğradıkları takdirde idarenin bu zararı tazmin etmesi gerekmektedir. Hukuk devletinde idare sadece kusurlu davranışlarından değil, kimi durumlarda kusuru olmadığı eylem ve işlemlerden doğan zararı da tazmin etmektedir. İdari sorumluluk kavramını Gözler; “*İdarenin bir kişiye verdiği zararın, idarenin mal varlığından bazı değerlerin zarar gören kişinin mal varlığına cebri icra olarak aktarılmasıyla tazmin edilmesi.*” olarak tanımlamaktadır<sup>32</sup>. Dolayısıyla idari sorumluk bir malvarlığı sorumluluğu olduğundan bu sorumluluğa idarenin mali sorumluluğu da denilmektedir.

Anayasa'nın 2. maddesinde düzenlenen hukuk devleti ilkesi gereğince; bu ilkeyi benimseyen bir devletin hukuka uygun hareket etmesi gerekmektedir. Ancak idare, hukuka uygun davransa bile sorumluluğunun doğduğu alanlar

---

<sup>30</sup>Dönmezer/Erman, s. 145; Demirbaş, s. 325; Mehmet Emin Artuk/Ahmet Gökçen/Ahmet Caner Yenidünya, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s. 479 vd; Koca/Üzülmez, s. 269.

<sup>31</sup>Artuk/Gökçen/Yenidünya, s. 482; İlgili maddelerin gerekçeleri için: Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, *Türk Ceza Hukuku Mevzuatı C. I*, Ankara 2012 s. 166 vd; İzzet Özgenç, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012, s. 351.

<sup>32</sup>Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, C. II, Bursa 2009, s. 1011.

olacaktır. Burada idarenin kusursuz sorumluluğundan bahsedilecektir. Kusursuz sorumluluk kavramını temellendirirken Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan başka bir ilke olan, sosyal devlet ilkesini göz önünde bulundurulması gerekecektir. Zira sosyal bir devlette, idare toplum yararına çalışacaktır ancak bu aşamada bir zarar meydana geliyorsa, sosyal devlet olmanın gereği olarak devletin bu zararı da tazmin etmesi gerekecektir<sup>33</sup>.

İdarenin özel hukuk kişisi gibi hareket ettiği durumlarda kamu hukuku ilişkisinden bahsedilmeyecektir. Zira burada idare kamu gücünü kullanmak adına bir işlem ya da faaliyette bulunmamaktadır. Burada idare özel kişi ile yapmış olduğu sözleşme hükümlerine göre hareket edecektir ve konunun temelleri idari sözleşmeler kapsamında düzenlenmektedir<sup>34</sup>.

İdare bir şahıs değil, bir örgütlenmedir. Bu nedenle idarenin sorumluluğu özel hukukta bahsedildiği gibi şahsın kusuruna gidilerek değerlendirilemez. Sistemin işleyişinden kaynaklanan bir kusur olduğundan dolayı bu duruma hizmet kusuru denilmektedir<sup>35</sup>. Hizmet kusuru kendisini, hizmetin kötü işlemesi, geç işlemesi yahut hiç işlememesi olarak göstermektedir<sup>36</sup>.

İdare hukukunda sorumluluğun tek kaynağını 20. yüzyılın başlarına kadar kusur ilkesi oluşturmaktaydı. Ancak geçen yüzyıldan bu güne tazminat hukukunun sosyal bir nitelik kazanması ile kusur ilkesi eleştirilmeye başlanmış, zarar kusurlu bir davranıştan meydana gelmese bile, toplumun zarar ile mağduru

---

<sup>33</sup>Ahmet Nohutçu, *İdare Hukuku*, Ankara 2011, s. 446.

<sup>34</sup>Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa 2007, s. 716.

<sup>35</sup>Özay ise hizmet kusurunu; "... bir açıdan hizmetin bünyesinde görülen kusuru, başka bir açıdan ise bu hizmeti yürüten idare tüzel kişiliğine atf olunan bir kusuru ifade etmekte olduğunu, hizmet dolayısıyla işlenen şahsi kusurları dışına bırakan, 'salt kişisel kusurun' tersi olan, doğrudan doğruya idarenin sorumluluğunu gerektiren daha dar ve teknik bir terim." olarak açıklamaktadır. İl Han Özay, *Günişığında Yönetim*, İstanbul 2002, s. 731.

<sup>36</sup>Ramazan Çağlayan, *İdarenin Kusursuz Sorumluluğu*, Ankara 2007, s. 133; Oğuz Sancaktar, *İdare Hukuku*, Ankara 2012, s. 674; Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*; C. II, İstanbul 1960, s. 1810; Gözler, *Dersler*, s. 725; Gözler, s. 1057; Şeref Gözübüyük/Turgut Tan, *İdare Hukuku*, C. I, Ankara 2010, s. 864; Ender Ethem Atay/Hasan Odabaşı, *İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları*, Ankara 2010, s.76 vd, Özay, s. 735 vd; Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku*, Ankara 2012, s. 695 vd; Cengiz Derdiman, *İdare Hukuku*, Bursa 2011, s. 135.

baş başa bırakmasının adilane olmayacağı görüşü ağırlık kazanmaya başlamıştır<sup>37</sup>.Türkiye’de kusursuz sorumluluk kavramının tam anlamı ile uygulanması, 1961 Anayasasını takip eden dönemde mümkün olmuştur. 1961 Anayasası’nın 114. maddesinin son fıkradaki, “*İdare kendi eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür.*” ifadesi idarenin kusursuz sorumluluğunu da kapsamaktadır<sup>38</sup>. İdarenin sorumluluğunun ana nedenini hizmet kusurunun oluşturması, idarenin kusursuz sorumluluğuna ikincil derecede bir işlev yüklemektedir<sup>39</sup>. Hizmet kusurunun varlığı aranmadığı hallerde, idari faaliyet ile zarar arasında bir illiyet bağı bulunmadığı zamanlarda, idarenin sorumlu tutulması ilkesi kabul edilmiştir<sup>40</sup>.

Çalışmanın esas konusunu oluşturan *vergi hukukunda sorumluluk* kurumu içerisinde geçen kavramların daha iyi anlaşılabilmesi adına özel hukuk ve kamu hukuku açısından sorumluluk kurumuna kısaca ve genel olarak değinilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, doğrudan vergi hukukunda sorumluluk konusu ele alınacağından özel hukuk ve kamu hukukunda yer alan sorumluluk kavramları yeniden açıklanmayacak, sadece vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin bilgi verilecektir. Genel olarak sorumluluğun anlaşıldığı düşüncesi ile vergi hukukunda sorumluluk konusuna giriş yapmasında bir beis görülmemektedir.

## II. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

İdare ve kişiler arasında vergilendirmeden kaynaklanan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denilmektedir<sup>41</sup>. Egemenliğini sürdürmek amacıyla devlet, ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara vergilendirme yetkisini kullanarak ulaşmaktadır<sup>42</sup>. Vergilendirme ilişkisinin taraflarından vergi alacaklısını devlet, vergi borçlusunu

---

<sup>37</sup>Zahit İmre, *Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri*, İstanbul 1949, s. 49.

<sup>38</sup>Özay, s. 741.

<sup>39</sup>Atay, s. 709; Çağlayan, s. 152.

<sup>40</sup>Metin Günday, *İdare Hukuku*, Ankara 2002, s. 329; Gözübüyük/Tan, s. 872; Günday, s. 329; Çağlayan, s. 152; Danıştay 10. D. 8.10. 1996, E. 995/2388, K. 996/58-93; Gözübüyük/Tan, s. 973.

<sup>41</sup>Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Ankara 2012, s. 71.

<sup>42</sup>Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 4.



da gerçek veya tüzel kişi olabilen vergi borçluları-mükellefler oluşturmaktadır. Vergilendirme ilişkisi kamu hukukunun kapsamı dâhilinde olup ve bu ilişkinin pasif tarafını vergi borçlusunu oluşturmaktadır. Vergi borçlusunu, belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemekle yükümlü olan kişidir. Ancak vergiyi ödeme görevi dışında vergi borçlusunun defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi şekli yükümlülükleri de mevcuttur<sup>43</sup>. Zarar eden bir ticari işletme sahibinin vergi borcu olmasa bile gelir vergisi beyanname verme zorunluluğunun bulunması<sup>44</sup> şekli yükümlülüklerin devam ettiğine örnek olarak gösterilebilir<sup>45</sup>. Devlet vergi tahsilâtını kolaylaştırmak, hızlandırmak, vergi alacağını güvence altına alabilmek adına her zaman asıl vergi borçlusunu olarak adlandırılan vergi mükelleflerine başvurmamaktadır. Bunun yerine, vergi mükellefi ile iktisadi yahut hukuki ilişki içerisinde olan üçüncü kişileri mükellef ile birlikte veya mükellefin yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmaktadır<sup>46</sup>.

Vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin tanımlama Vergi Usul Kanunu'nda yapılmış olmasına rağmen diğer vergi kanunlarında da ayrıca (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu vb.) vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Vergilendirme ilişkisinin borçlu tarafında sorumluluk geniş ve dar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aşağıda, vergi hukukunda geniş ve dar anlamıyla sorumluluk ele alınıp incelenmeye çalışılacaktır.

---

<sup>43</sup>Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk" *Prof. Dr. Fadıl H. SUR'un Anısına Armağan*, Ankara 1983, s. 39.

<sup>44</sup>Gelir Vergisi Kanunu'nun 85/2. Maddesi.

<sup>45</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 72; Öncel, s. 39.

<sup>46</sup>Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 3, Ankara 2005, s. 157.

## A. Geniş Anlamda Sorumluluk

Sorumluluk en geniş manası ile “bir vergi borcunun hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğu olarak tanımlanabilir<sup>47</sup>. Bu tanımdan, mükelleflerin vergi borcundan sorumlu oldukları sonucu açıkça çıkarılmaktadır. Geniş anlamda sorumluluk, vergi sorumlusu haricinde vergi mükellefini de kapsayacak şekilde vergi borcunun maddi ve şekli ödevlerinin yerine getirilmesini ifade etmektedir.

Hukukun genel kurallarında ve çalışmanın girişinde de ifade edildiği gibi, borç ilişkisinin kurulduğu anın hemen ardından sorumluluk ilişkisi gelecektir<sup>48</sup>. Bu durumda vergi mükellefi aynı zamanda vergi borcunun da sorumlusudur. Sorumluluğun ortadan kalktığı hallerde, borç da ortadan kalkacaktır. Zira borç ve sorumluluk ilişkisi, birbirinden ayrılmayacak kavramlardır. 6183 sayılı Kanunun 105. maddesinde belirtilen herhangi bir sebebin<sup>49</sup> gerçekleşmesi ile Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağını kısmen veya tamamen terkin etmesi bu duruma örnek gösterilebilir. Terkin halinde, tahakkuk etmiş bir vergi borcunun tahsili imkânsız hale gelmekte böylece, idarenin vergi alacağından vazgeçmesi söz konusu olmaktadır. Terkinde kişinin sorumluluğuna gidilemediği için borç da ortadan kalkacaktır.

Vergi mevzuatı incelendiğinde, sorumluluğun geniş anlamda kullanıldığını ifade eden hükümler mevcuttur. Bu hükümlerde, vergi mükellefinin kendi borcundan sorumlu olduğu düzenlenmiştir. Örnek olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. ve 13. maddelerinde düzenlenmiş olan mükellefle ilgili maddelerde bir bina yahut arazinin mülkiyetine elbirliği ile sahip olan maliklerin, bu gayrimenkullerin vergilendirilmesinden müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Buradaki sorumlulukta, vergiyi doğuran olay birden

---

<sup>47</sup>Öncel, s. 41.

<sup>48</sup>Antalya, s. 48.

<sup>49</sup>6183 sayılı Kanun, 105. Madde: *Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don zararlı hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzeyen afetler yüzünden zarara maruz kalan varlıklarının ve mahsullerinin en az üçte birini kaybedenler adına tahakkuk ettirilmiş ve afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili amme alacakları İcra Vekili Heyeti kararıyla kısmen veya tamamen terkin olunur.*

fazla kişinin bünyesinde gerçekleşmiş, aynı vergi borcu için birden fazla mükellef ortaya çıkmıştır. Her mükellefin ayrı borcunun sorumlusu olduğu belirtilmiştir. İlgili maddelerde belirtilen sorumlu olmak deyişi, geniş anlamda mükellefin kendi borcundan sorumluluğunu ifade etmektedir. Ancak vergi hukukunda, mükellefin sorumlulukla bir arada bulunmayan borçluluğu ya da borçsuz sorumlu olduğu durumları da mevcuttur<sup>50</sup>.

Sorumluluğun bulunmadığı borçluluk halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ancak tarhi gerçekleşmemiş olan vergilendirme işlemlerinde bahsedilmektedir. Burada; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile soyut olarak vergi alacağı doğmaktadır ancak, vergi tarh ettirilmediği sürece vergi alacağı somut olarak borç haline dönüşmemiş olacaktır. Tarh işlemi gerçekleşmediği için vergi borcu haline dönüşen herhangi bir durum oluşmayacak, böylece sorumluluktan da bahsedilemeyecektir. Vergi tarihini gerçekleşmesinden sonra da meydana gelen vergi borcuna da sınırsız bir sorumluluk yüklenmesi mümkün değildir. Zira tarhi gerçekleşmiş ve tahakkuk etmiş ancak zamanında ödenmemiş olan vergi borçları eksik borç<sup>51</sup> haline dönüşecektir.

Zamanaşımına uğramış olan bir vergi borcu artık eksik borç olacak ve alacaklı vergi idaresi tarafından, mükellef borcu ifaya zorlanamayacak dava konusu edilemeyecektir. Vergi mükellefinin burada sorumluluğu ortadan kalkacağı için vergiyi ödemesi beklenmeyecektir. Mevzuatta VUK'un 113. maddesi zamanaşımını tanımlarken sürenin geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkmasıdır şeklinde bir düzenleme yapsa da; hukuken ortadan kalkan idarenin bu alacağı dava etme yetkisidir. Alacak halen daha mevcut bulunmaktadır. Aksini düşünmek eksik borç kavramına aykırı hale gelecektir. Zira zamanaşımına uğramış olan vergi borcunun eksik borç olduğunun bir diğer ispatı ise, 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinin, 2. fıkrasında mükellefin kendi rızası

---

<sup>50</sup>Öncel, s. 42.

<sup>51</sup>Eksik Borç: İfa edilmemesi durumunda, yargısal yollara başvurulma olanağı bulunmayan ancak borçlunun kendi iradesine göre ödeyebileceği fakat ödemeye zorlanamayacağı borçlardır. Daha detaylı bilgi için bkz. Oğuzman/Öz s. 15 vd.

yapacağı ödemelerin kabul olacağını düzenlemesidir. VUK'un 113. maddesinde bahsedildiği gibi alacak ortadan kalksa idi mükellefin rıza dâhilinde ödeme yapmasını gerektirecek bir durum da ortaya çıkması mümkün olmayacaktı. Bu konu ile ilgili olarak çalışmanın ilerleyen kısımlarında sınırlı ve sınırsız sorumluluk başlığı altında daha detaylı açıklama yapılmıştır.

Geniş anlamda sorumluluğun düzenlendiği bir başka sorumluluk ise borçsuz sorumluluktur. Burada gelecekte doğacak ya da doğması muhtemel bir vergi borcu güvence altına alması için veya mali kaygılar ile henüz doğmamış bir vergi borcu için ödemede bulunulması durumunda ortaya çıkmaktadır. Mükellef, devam etmekte olan faaliyet yılının sonuçlarını nasıl kapatacağını bilmeden ki bu kâr ya da zararlar da sonuçlanabilir, geçen yıl ödemiş olduğu vergileri referans alarak vergi ödevini ifa etmektedir. Bu durumda kendisi için o yıla ait vergiyi doğuran olaylar tamamen gerçekleşmemiştir. Bahsi geçen sistemde, sorumluluk borçtan önce doğmaktadır. Kanaatimizce bir uygulamaya başvurulmasının temel amacı, alacağı güvence altına almanın ötesinde hazineye vadesinden önce mali bir kaynak yaratma çabasıdır. Türk vergi sisteminde bu duruma benzer bir durum olarak, 6183 sayılı Kanunda düzenlenen ihtiyati tahakkuk kurumu gösterilebilir. Fakat ilgili Kanunun 17. ve 20. maddeleri arasında düzenlenen kurumda tahakkuk eden vergi ve resimlerin, vergi mevzuatında düzenlenen ödeme dönemleri gelmeden tahsil olunmasına izin verilmemiştir. Tahsil zamanı geldiğinde ise, ihtiyati haciz hükümleri uygulanacağı için yine mükellefiyetle birlikte sorumluluk meydana gelmiş olacaktır<sup>52</sup>.

## **B. Dar Anlamda Sorumluluk**

Mükellefiyet ile sorumluluk çoğunlukla bir arada bulunmakla birlikte, vergi hukukunda mükellefiyetin ve sorumluluğun aynı şahıs üzerinde toplanmadığı, mükellefin haricinde vergi ödevini yerine getirmekle sorumlu olan üçüncü şahıslar vergi sorumlusu olarak yer almaktadır. Dar anlamda

---

<sup>52</sup>Öncel, s. 43 vd.

sorumluluğun kapsamını da bu şahısların yüklenmiş olduğu ödevler oluşturmaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin ödevler maddi ve şekli ödevler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genelde, vergi ödevinden bahsedildiğinde vergi borcunu ödeme şeklindeki maddi edim anlaşılmaktadır. Ancak, vergilendirmeye ilişkin ödevler, maddi ve şekli ödevler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Maddi ödev kapsamına tahakkuk etmiş vergi borcunun ödenmesi girmekte iken, şekli ödevler kapsamına; bildirimde bulunma, usulüne uygun defter tutma, defter ve belgeleri saklama ve istendiğinde ibraz etme, beyanname verme vb. şekli işlemler girmektedir.

Vergi hukukunda dar anlamda sorumluluktan anlaşılması gereken, geniş anlamdaki sorumlulukta olduğu gibi kişinin kendi borcundan sorumlu olması değil, aksine vergiyi doğuran olayın kendi bünyesinde gerçekleşmediği üçüncü kişinin, mükellefin şekli ödevini yerine getirmek ya da gerektiğinde mükellefin vergi borcunu ödeme sorumluluğunu üstlenmesi durumudur<sup>53</sup>.

Çalışmanın ikinci bölümünde detaylıca anlatılacak olan, küçükler, kısıtlılar, vergileri kesinti yoluyla alınan mükellefler ve diğer mükellefler yukarıda belirtilen şekli ödevleri kendileri yerine getirmemektedirler. Bu mükelleflerin şekli ödevlerini yerine getirmekle sorumlu olan kanuni temsilcileri, vergiyi kaynaktan kesenleri ya da diğer sorumluları mevcut bulunmaktadır. Bu sorumlular, kendi mükellefiyetleri olmadığı halde şekli vergi ödevini yerine getiren kişilerdir. Ancak vergi sorumluların, sorumluluğu kapsamında VUK'un 10. ve 11. maddesinde yer alan düzenleme gereği, görevlerini kast ya da ihmal sonucu yerine getirmemeleri durumunda şekli ödev sorumluluğunun haricinde maddi sorumluluklarının da doğacağını belirtilmesi gerekmektedir.

Dar anlamda sorumluluğu bünyesinde toplayan vergi sorumluları VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Kanun metnindeki bu

---

<sup>53</sup>Öncel, s. 44 vd.

tanımlamadan vergi sorumlusunun sadece maddi ödeve ilişkin sorumluluğu bulunduğu yönünde bir anlam çıkabilmektedir. Kanun koyucu bunun önüne geçebilmek için takip eden fıkrada, bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağını belirtmiştir. Böylece, mükellef için geçerli olan bütün ödevleri sorumlular içinde geçerli kılmış, sorumluların, sorumluluk sahasını genişletmiştir. Aslında vergi sorumluları, kanun hükümleri dâhilinde kendilerine verilen ödevleri gerçekleştirdiklerinde, sadece şekli ödevlerden sorumlu olmaktadır<sup>54</sup>. Sorumluların kendi mal varlıklarından maddi edimde bulunmaları sadece görevlerini kast ve ihmal ile yerine getirmedikleri zaman ortaya çıkacaktır. Ancak vergi mevzuatında istisnai olarak şekli ödev yüklemeyen maddi ödevden sorumluluğu düzenleyen hükümler de bulunmaktadır. Örnek olarak VUK'un 251. maddesindeki karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğuna ilişkin, işverene yanında çalıştırdığı hizmet erbabının vergisini ve gecikme zammını ödemesi açısından vergi idaresine muhatap olacağı hükmü örnek gösterilebilir.

Kısaca, vergi hukukunda dar anlamla sorumlulukla ifade edilen, mükellefin şekli ödevini yerine getirmek ya da gerektiğinde mükellefin vergi borcunu ödeme sorumluluğunu üstlenen vergi sorumlularının sorumlulukları kastedilmektedir.

### **III. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ**

Vergi ödevlerinin dar ve geniş manada neyi ifade ettiği yukarıda açıklanmıştır. Vergi kanunlarında düzenlenen pek çok ödev, vergi sorumlularına yüklenmektedir. Bu başlık altında, sorumluluk hukuku açısından, sorumluluğun farklı türleri ve nitelikleri ele alınacaktır. Sorumluluk türleri ve nitelikleri farklı olacağından, vergilendirme ilişkisinde taraflar açısından doğuracağı sonuçlarda elbette farklılık gösterecektir. Bu farklılıkların değerlendirilmesi de çalışmamızın bir başka sonucunu ortaya koyacaktır.

---

<sup>54</sup>Öncel, s. 45.

İlk aşamada; yapılan tasnifte, birden fazla kişinin sorumlu tutulmasında belirli bir sıranın takip edilip edilmeyeceğini inceleyen müşterek ve müteselsil sorumluluktan bahsedilecektir. Sonrasında; sorumluluğun nereden kaynaklandığı-doğduğunu açıklayan, kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluk başlığında bakılacaktır. Ayrıca sorumluluğun unsurları yönünden sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayrımı yapıp konu açıklanacaktır. Vergileme ilişkisinde kişilerin sorumlu tutulup tutulamayacağı yönünden ise, kusurlu ve kusursuz sorumluluk ayrımına gidilecektir. İlerleyen tasniflerde vergi sorumlusunun maddi ve şekli ödevleri yönünde bir ayrıma gidilecektir. Sorumluluk türlerinde son olarak; maddi ödevler açısından yapılması gereken önemli bir ayrım ise, sorumlunun vergi mükellefi adına yapmış olduğu işlemlerin hangilerinin rücu edilen hangilerinin rücu edilemeyen sorumluluk kapsamında olduğu incelenecektir.

Yukarıda sayılan sorumluluk türleri incelendikten sonra vergi mükellefi, vergi sorumlusu ve bu kavramların birbirinden ayırt edilmesi ile kavramlar arası ilişkiler konusu önem kazanacaktır. Bu sebeple, daha sonraki kısımda Türk vergi hukukundaki sorumluluğa değinilecektir.

### **A. Vergi Hukukunda Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk Halleri**

Sorumluluk kurumuna vergi hukukunda yer verilmesinin başlıca nedenlerinden birisi, vergi borcundan birden fazla kişinin sorumlu tutularak kamu alacağının güvence altına alınmasının sağlanmasıdır. Bu sebeple tahakkuk etmiş olan vergi borcundan birden fazla kişinin sorumlu tutulması müşterek veya ortaklaşa sorumluluk, aynı anda birden fazla kişinin her birinden istenmesi ise müteselsil veya zincirleme sorumluluk olarak adlandırılmaktadır.

Borç ilişkisinin borçlu tarafında birden fazla kişinin bulunması ve bu şahısların sorumluluğuna gidilmesi, müşterek sorumluluğu oluşturmaktadır. Müşterek borç ilişkisinin, borçlu kısmında borçtan sorumlu olan birden çok kişi bulunmaktadır. Birden çok kişinin borçtan sorumlu olmasının esası, tarafların iradesinden yahut kanundan kaynaklanmaktadır. Konumuz gereği vergi borcunun kanundan doğması sebebi ile aşağıda kanundan doğan müşterek sorumluluk

incelenecektir. Müşterek sorumlulukla ilgili olarak; özellikle alacaklıya karşı borçluların her birinin borcun ya belirli bir kısmından yahut tamamından sorumlu olacaklarının belirtmesi gerekmektedir<sup>55</sup>.

Müteselsil sorumlulukta ise sorumluluğun temelini, kanundan doğan müteselsil borçluluk ilişkisi oluşturmaktadır. Müteselsil sorumluluğun tanımı ile ilgili olarak, TBK'nın sorumluluk hukuku ile ilgili kuralları arasında bir açıklamaya yer verilmemektedir. Kanun'un sözleşme hukuku ile ilgili kuralları arasında yer alan ve müteselsil borçluluğu düzenleyen 162. ve devamındaki maddelerden faydalanılarak bir tanımlama yapılmaktadır. Müşterek sorumluluğun en önemli özelliği, zarar görene, zararının tamamı veya bir kısmını istediği sorumludan talep edebilme imkânını tanınmasıdır. Sorumlu kimselerin sorumluluğu, zararın tamamı tazmin edilinceye değin devam etmektedir<sup>56</sup>. Borçlar hukuku kapsamında alacaklı kişi zarar gören olarak tanımlanırken, vergi hukukunda, vergilendirme ilişkisinde zarar gören kişi elbette alacağını tahsil etme çabasında olan vergi idaresi olacaktır. Müteselsil sorumluluğun kanundan doğan bir borç ilişkisi olduğu yukarıda belirtilmiştir. Müteselsil sorumluluğu ifade etmek üzere müteselsil borçluluk kavramının da kullanılmakta hatta öğretilerde pasif teselsül, zincirleme borçluluk, dayanışmalı borçluluk terimlerinin kullanıldığına da rastlanılmaktadır<sup>57</sup>.

### **1. Müşterek Sorumlulukta Taraflar Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi**

Vergi hukukuna müşterek sorumluluk kurumunun getirilmesinin temel nedeninin vergi alacağını güvence altına alınması isteği olduğu yukarıda açıklanmıştır. Vergi idaresi, müşterek sorumlu tutulan kişilerden alacağını belirli bir sıra ile talep etmektedir. Vergi hukukunda müşterek sorumluluğun işleyişi şu şekilde gerçekleşmektedir. Vergi idaresi alacağını önce mükelleften talep edecek, şayet alamaz ise vergi sorumlusuna başvuracaktır. Öncelikli olarak

---

<sup>55</sup>İhsan Erdoğan, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2013, s. 33.

<sup>56</sup>Ali Haydar Yağcıoğlu, *Haksız Fiil Sebebiyle Aynı Zarardan Birden Fazla Kimsenin Müteselsil Sorumluluğu*, Ankara 2014, s. 7.

<sup>57</sup>Turgut Akıntürk, *Müteselsil Borçluluk*, Ankara 1971, s. 30 vd.



verginin ödenmesi mükellefin ödevidir. Türk vergi hukukunda müşterek sorumluluk türüne kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğunda rastlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesindeki düzenlemeye göre; kanuni temsilcinin, mükellefin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için birtakım koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk etapta, vergi idaresinin kanuni temsilciye başvurduğu tarihte temsil edilen mükellefin bir vergi borcunun mevcut olması gerekmektedir. Elbette, hukuken mükelleften talep edilemeyecek olan vergi borcunun kanuni temsilciden talep edilmesi beklenemez. Örneğin zamanaşımına uğramış bir vergi borcu için mükellef ifaya zorlanamayacağı gibi kanuni temsilci de ifaya zorlanamayacaktır<sup>58</sup>.

Kanuni temsilciden vergi alacağıın talep edilebilmesi için mükellef ya da vergi sorumlularının malvarlığından tamamen veya kısmen tahsilinin maddi olarak mümkün olamaması gerekir. Bahsi geçen imkânsızlık halinin hukuki imkânsızlık değil, maddi imkânsızlık olduğu unutulmamalıdır<sup>59</sup>.

Kanuni temsilcinin verginin tahsil edilebilmesi açısından sorumluluğu ikinci derecededir. Vergi alacaklısının, ilk etapta vergi mükellefi aleyhine 6183 sayılı Kanunun 54. maddesi gereğince tüm takip yollarını tüketmesi bunun akabinde mükellefin malvarlığının vergi borcunu karşılayamadığının aynı Kanunun 75. maddesi uyarınca bir aciz vesikası ile tespit edilmesi gerekmektedir. Düzenlenen bu aciz vesikasının ardından şayet mükellefin borçlarına ilişkin bir kefil mevcut ise, yukarıda bahsedilen takip yollarına kefil için de başvurulacak ve takip sonuçlandırılmadan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyecektir<sup>60</sup>.

Limited şirket ortaklarının vergi borcundan dolayı sorumlulukları VUK'un 10. maddesi dikkate alınarak incelenmeli, bu madde gereğince sorumluluğun derecesi belirlenmelidir. Vergiyi doğuran olay limited şirketin tüzel kişiliğinde

---

<sup>58</sup>Gerçek, s. 178.

<sup>59</sup>Recep Narter, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu" *Yaklaşım*, Mayıs 1994, S. 17, s. 77.

<sup>60</sup>Narter, s. 78.

gerçekleşmesine rağmen şirketin tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergiler ilgili maddeye dayanılarak şirketin kanuni temsilcisinden tahsil edilmesi gerekmektedir. Limited şirketlerde kanuni temsilcinin tüm malvarlığı ile sorumlu bulunmaktadır. Ancak, vergi, alacağı kanuni temsilcinin malvarlığından da alınmadığı takdirde, 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi gereğince, limited şirket ortaklarının sermaye payları oranında tahsil edilecektir<sup>61</sup>. Böylece limited şirketin vergi borcu karşısında, limited şirket tüzel kişiliği, şirketin kanuni temsilcisi ve şirket ortaklarından oluşan üçlü bir müşterek sorumluluk ortaya çıkacaktır.

Öğretide limited şirketlerin ortakları ile ilgili çokça değinilmeyen ancak vergi sorumluluğu açısından önem arz eden bir başka konu da TTK'nın 573. maddesinde düzenlenen limited şirketin ortakları arasında bir tüzel kişinin bulunması durumudur. Ortak konumundaki tüzel kişiliğin ortak olunan şirketin vergi borcu karşısındaki sorumluluğunun ne şekilde düzenleneceği konusunda kanunda bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda, ortaklardan biri konumundaki tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinin ortak olunan limited şirketin vergi borçlarından da sorumlu olup olmayacağı, vergi borcunun kanuni temsilcilere yansıyor yansımayacağı belirgin değildir. Ancak öğretide Gerçek, *“6183 sayılı Kanunun 35. maddesi gereğince, ortak olan tüzel kişiliğin konumunun borçluluk olarak değil de borçtan sorumluluk olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiş, Borçtan sorumlulukta alt grupların sorumlu tutulmasına izin verilemeyeceğinin”* daha doğru olacağını söylemiştir. Böylece, bir limited şirketin ortaklarından birisinin başka bir tüzel kişilik olması durumunda ortak sıfatıyla bu tüzel kişilik sermaye payları oranında vergi borcundan sorumlu tutulacaktır. Fakat vergi borcunun tahsil edilememesi durumunda ortak sıfatındaki tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi ve ortaklarına gidilemeyeceğini belirtmiştir<sup>62</sup>. Kanaatimiz de bu görüşün doğruluğu yönündedir. Aksinin düşünüldüğü durumda, ortak sıfatı taşıyan tüzel kişiliğin içerisinde de bir tüzel kişi ortağın bulunması halinde durumun zincirleme bir hal

---

<sup>61</sup>Gerçek, 179.

<sup>62</sup>Gerçek, s. 180.

alacaktır. Neticede hem vergi borcunun tahsilâtı için yapılan işlemlerin süresi uzayacak hem de bu denli geniş bir sorumluluğa gidilmesi ile ticaret hayatı olumsuz şekilde etkilenecektir. Bir başka anlatımla sorumluluğun kapsama alanının bu denli genişletilmesi vergi tahsilâtının kısa sürede yapılmasını ve ticaret hayatını olumsuz olarak etkileyeceği ortadadır.

## **2. Müteselsil Sorumlulukta Taraflar Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi**

Müteselsil sorumluluğun vergi hukukunda mevcut olması, idareye vergi alacağını bir kısmı ya da tamamını sorumlulardan istediğine müracaat edebilme imkânı tanıdığı gibi sorumluların her birini ayrı ayrı takip edebilme imkânı da sağlamaktadır. Müteselsil sorumlulukta sorumluların her biri borcun tamamını ödemek durumunda olduğundan sorumluluğun esas niteliği de ön tarafa çıkmaktadır. TBK'nın borçluların sorumluluğunun dış ilişkilere yansımaları düzenleyen 163. maddesi gereğince, müteselsil sorumlulukta sorumlulardan birisinin borcu ödemesi sonucunda diğer sorumlular da borçtan kurtulmaktadırlar. Ancak aralarında borçlar hukukunun genel kurallarına göre birbirlerinden tahsili sağlayan rücu ilişkisi elbette saklı kalacaktır.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun uygulandığı kişilerle ikili bir ayırım yapılması ve incelemenin bu şekilde ilerlemesi daha doğru olacaktır. Şöyle ki; ilk sırada mükellefler arasında müteselsil sorumluluk, ikinci sırada ise, mükellefle vergi sorumlusu ve vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk<sup>63</sup> ayırımın konusu olacaktır.

Mükellefler arasında müteselsil mükellefiyette, vergiyi doğuran olay birden fazla kişinin kişiliğinde gerçekleşmesinden dolayı verginin birden fazla mükellefi mevcuttur. Bu sebeple aynı vergi borcundan dolayı aynı derecede sorumlu olmaktadır<sup>64</sup>. Buradaki sorumluluk kavramının hem maddi edimi hem de şekli ödevleri kapsadığını belirtmekte bir beis görülmemektedir. Ödevlerin

---

<sup>63</sup>Bekir Baykara, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'un 11. Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", *Vergi Dünyası*, Şubat 2000, S. 222, s. 33.

<sup>64</sup>Baykara, s. 34.

mükelleflerden birisi tarafından yerine getirilmesi, vergi idaresine karşı diğer mükelleflerin sorumluluğunu ortadan kaldıracaktır. Mükellefler arasındaki müteselsil mükellefiyete örnek olarak, emlak vergisinde elbirliği halinde mülkiyette, maliklerin emlak vergisinin ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu olduğu gösterilebilir.

İkinci ayırım incelendiğinde, mükellefle birlikte, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkisi olmayan üçüncü kişilerde, vergisel ödevlerden sorumlu tutulabilmektedirler<sup>65</sup>. Mükellefle vergi sorumlusu arasındaki müteselsil sorumlulukta, vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmektedir. Fakat vergi alacağının güvence altına alınabilmesi ve vergi tahsilâtının sorunsuz bir şekilde işleyebilmesi adına vergi sorumluları da mükellef ile birlikte müteselsil olarak sorumlu tutulmaktadır. Örnek olarak, motorlu taşıtlara ait verginin ödenmesine ilişkin MTV Kanununun 13. maddesi gereğince taşıtlara ait verginin ödendiğini gösterir belgeleri istemeden motorlu taşıtların her türlü satış ve devrini gerçekleştiren noterler, ilgili memurlar, ödenmeyen ya da eksik ödenen vergiden mükellef ile birlikte müteselsil olarak sorumlu olması gösterilebilir.

Vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk, vergi idaresine karşı birden fazla vergi sorumlusunun aynı anda vergilendirmeye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmasını ifade etmektedir<sup>66</sup>. Bu durumda vergi sorumluları kendi aralarında müteselsil olarak sorumlu olup vergi idaresine karşısında sorumlulardan birinin ödevleri yerine getirmesi durumunda diğer sorumluların sorumlulukları nihayete erecektir. Vergi sorumluları arasındaki müteselsil sorumluluğa örnek olarak, 6183 sayılı Kanunun 33. maddesinde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu gösterilebilir. Zira bahsi geçen maddede tasfiye memurları vergileri ödemediği takdirde, verginin aslı, zammı ve cezalarından kendi aralarında şahsen ve müteselsil olarak sorumlu olacakları düzenlenmiştir<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 85.

<sup>66</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 86; Mutluer, s. 77.

<sup>67</sup>Gerçek, s. 182.

## **B. Vergi Hukukunda Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk**

Sorumluğun kaynağının borç ilişkisine dayandığı yukarıda açıklanmıştır. Burada sorumluluğun meydana gelmesine yol açan kaynakların tasnif edilmesi istendiğinde, borç ilişkilerinin kaynaklarını incelemek yerinde olacaktır. Zira borç ilişkisinin kaynağı aynı zamanda sorumluluk ilişkisinin de kaynağını oluşturacaktır. Öğretide pek çok tasnif yapılsa da temelde borç ilişkilerinin kaynaklarını ikiye ayırmak daha doğru olacaktır. Bu ikili ayırmadan ilkini sözleşmeden bir başka anlatımla hukuki işlemlerden doğan borç ilişkileri ikincisini ise kanundan doğan borç ilişkileri oluşturmaktadır<sup>68</sup>. Esasında sözleşmeden bir başka deyişle hukuki işlemde kaynaklanan borç ilişkileri de bir yandan kanundan kaynaklanmaktadır. Ancak bu ilişkinin dayanağı doğrudan değil dolaylı yoldan oluşmaktadır. Şöyle ki, sözleşmelerin temelini oluşturan irade özgürlüğü ile bu özgürlüğün sınırlanmasını da hukuk düzeni taraflara sağlamış olduğundan dolayı olarak sözleşmelerin de temeli kanundan kaynaklanmaktadır.

Vergi hukuku kapsamında sorumluluğun doğmasına yol açan kaynaklara göre bir tasnif yapıldığında da, kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluk olmak üzere ikili tasnif yapmak mümkündür<sup>69</sup>. Ancak, VUK'un 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenleme gereğince vergi hukukunda sorumluluğun kanundan kaynaklandığı görülecektir. Zira ilgili fıkra, mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin tarafların kendi aralarında yaptıkları özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağını düzenlemiştir. Vergi hukuku kapsamında kanunda belirtilen istisnalar dışında özel sözleşmelerle sorumluluk ilişkisi kurulması durumunda, bahsi geçen sözleşmelerin vergi idaresi açısından hükümsüz olacağı belirtilmiştir. Vergi hukukundaki sorumluluk hallerinin ne olacağı kanunda tahdidi olarak belirtilmiştir. Ayrıca vergi kanunlarında hangi istisnai hallerde vergi sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmelerin de geçerli olduğunu da kanunda

---

<sup>68</sup>Eren, s. 116; Borcun kaynaklarını iradeye dayandıran görüş için bkz. Oğuzman, s. 33 vd.

<sup>69</sup>Gerçek, s. 183.

düzenlenmiştir. Örnek olarak 6183 sayılı Kanunun 11. maddesinde aynı Kanunun 10. maddesine göre teminat sağlayamayanların, muteber bir şahsı müteselsil kefil yahut müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilecekleri düzenleme gösterilebilir. Bu düzenlemenin etkisinde yine aynı Kanun'un 57. maddesinde, kefil olmayı kabul eden kişinin, mükellefle yaptığı kefalet sözleşmesine dayanarak vergi sorumlusu olacağını ve teminat istenmesine ilişkin borçlardan dolayı aynen ve asıl borçlu olan mükellefin tabi olduğu usullere göre takip edileceğini düzenlemektedir.

Kısaca, vergi hukukundan da sorumluluk kanundan ve sözleşmeden olmak üzere iki türde doğmaktadır. Kanundan doğan sorumluluk esas olarak kabul edilmekte, sözleşmeden doğan sorumluluğa ise istisnai olarak yer verilmektedir. Sözleşmeden soğan istisnai bu durumun çerçevesi yine kanunda belirtilen şekilde çizilmektedir.

### **C. Vergi Hukukunda Sınırlı ve Sınırsız Sorumluluk**

Vergi hukukunda, vergi sorumlusuna yüklenen sorumluluklar, vergi borcunun ödenmesi ve bu borçtan ne kadar süre ile sorumlu olunacağı konusunda sınırlı ve sınırsız sorumluluk olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur.

Sınırlı ve sınırsız sorumluluk kavramının kullanılması beraberinde borçlunun, borcundan kaynaklanan sorumluluğunun türünün de açıklanmasını gerektirmektedir.

Günümüzde borçlunun sorumluluk sebebi ne olursa olsun, her şartta mal varlığı ile sorumlu tutulacağı esastır<sup>70</sup>. Ancak, sorumlu tutulan bu mal varlığının kapsamı sınırlı mı yahut sınırsız şekilde mi gerçekleşecektir. Bu başlık altında inceleme konusunun temelini vergi hukukundaki sınırlı ve sınırsız sorumluluk oluşturacaktır. Konuya başlamadan önce kısaca sınırlı ve sınırsız sorumluluğun ne ifade ettiği açıklanması gerekmektedir.

---

<sup>70</sup>Konu ile ilgili olarak Anayasa'nın 38. maddesinin 8. fıkrası sözleşmeden kaynaklanan bir borcun yerine getirilmemesi dolayısıyla kimsenin şahsı varlığıyla sorumlu tutulamayacağını düzenlemiştir.

Sınırlı sorumluluk, borçlunun mal varlığının alacaklının alacak hakkı için sınırlı olarak sorumlu tutulmasıdır. Borçlunun malvarlığı bakımından sınırlı sorumlu olması miktar ya da konu bakımından olabilmektedir<sup>71</sup>. Sınırsız sorumluluk ise; borçlunun haczi kabil olmayan malları<sup>72</sup> dışında bütün borçlarından malvarlığı ile sınırsız olarak sorumlu tutulmasıdır<sup>73</sup>.

Vergi hukukunda genel kural, vergi sorumlusunun vergi aslı ve cezalarının tamamından tüm malvarlığı ile sınırsız sorumlu tutulmasıdır<sup>74</sup>. Ancak, vergi mevzuatı incelendiğinde, bazı vergi sorumlularının, mükellefin vergi borcunun tamamının ödenmesinden değil de bu borçların belirli bir kısmının ödenmesinden sorumlu tutulduğu görülmektedir. Böylece maddi ödev yönünden vergi sorumluluğu kısmi ve sınırlı bir sorumluluk haline gelmektedir. Örnek olarak, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğu kapsamında, limited şirketin ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan kamu borçlarından dolayı ortakların sermaye payları oranında sorumlu tutulmaları gösterilebilir. Sınırlı sorumlulukla ilgili bir başka örnek olarak, miras hukuku kapsamında VUK'un 12. maddesi gereğince mirası reddetmemiş mirasçılardan, ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olmaları gösterilebilir.

Yukarıdaki örneklerde ve mevzuatta düzenlenen diğer istisnai haller haricinde, vergi sorumluları, mükellefin vergi borçlarından tüm malvarlıkları ile sınırsız sorumludurlar. Sınırsız sorumluluğa örnek olarak da, kanuni temsilcilerin, işi devralanların, kefillerini tasfiye memurlarının, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumlulukları gösterilebilir.

Son olarak, sorumluluğun süre bakımından sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağına değinilecek olursa, mükellefiyet gibi vergi sorumluluğu da zamanaşımı süresi ile sınırlıdır. Zamanaşımı süresinin dolması ile vergi

---

<sup>71</sup>Kılıçoğlu, s. 32.

<sup>72</sup>İcra İflas Kanunu'nun 82. maddesinde hacze kabil olmayan mallar tahdidi olarak belirtilmiştir.

<sup>73</sup>Erol Cansel/Çağlar Özel, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C.I, Ankara 2014, s. 83.

<sup>74</sup>Gerçek, s. 184.

idaresinin alacağını sorumludan dava yolu ile cebren isteme imkânı ortadan kalkmaktadır. Zamanaşımı haricinde süre bakımından bir başka sınırlama ise, kanuni temsilcilerin sorumluluğunda söz konusu olmaktadır. Vergi alacağının kanuni temsilcilerden talep edilebilmesi için, kanuni temsilcinin temsilci sıfatının başladığı ve sona erdiği tarihler arasında ödevlerini yerine getirmemiş, vergi borcunu ödememiş olması gerekmektedir. Görev süresinin dışında gerçekleşen durumlarda kanuni temsilci sorumlu tutulamamaktadır, zira temsilci sıfatını taşımamaktadır<sup>75</sup>.

#### **D. Vergi Hukukunda Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk**

Sorumluluk kurumunun öznesini oluşturan sorumluluğun kusur esasına dayanıp dayanmayacağı hukukun her alanında olduğu gibi vergi hukukunda da incelemeye tabi olmuştur.

Kusurlu ve kusursuz sorumluluğu anlayabilmek adına öncelikle kusurun ifade ettiği mananın bilinmesi gerekmektedir. Kusur öğretide benzer şekilde pek çok kez tanımlanmıştır. Kusur, mevcut bir ödev yerine getirilirken eksik veya gerektiği gibi davranılmaması olarak tanımlanabilir<sup>76</sup>. Vergi hukukunda da vergi sorumlularının kusurlu sorumluluğuna, mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda gidilmekle birlikte, bazı durumlarda ise kusursuz sorumluluk esasına başvurulmaktadır<sup>77</sup>.

Yukarıda verilen kusur tanımından da yola çıkılarak, vergi hukukunda kusurlu sorumluluk; vergi sorumlusunu mükellefle ile ilgili yerine getirmesi gereken ödevleri tamamen yahut eksik olarak yerine getirmesi sebebi ile sorumlu tutulması olarak tanımlanabilir. Vergi mevzuatında birçok yerde kusurlu sorumluluk esasları düzenlenmiştir<sup>78</sup>. Örnek olarak; VUK'un 10. maddesinde

---

<sup>75</sup>Konu ile ilgili, Danıştay 7. D. 19.03.1985, E. 1984/1488, K. 1985/848; *Danıştay Dergisi*, S. 60-61, s. 189 vd.

<sup>76</sup>Gözler, s. 978; Özgenç, s. 366; Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku*, C.I, Ankara 2012, s. 713 vd.

<sup>77</sup>Gerçek, s. 185.

<sup>78</sup>Diğer kusurlu sorumluluk hallerinden bazıları; Tasfiye memurlarının kusurlu sorumluluğu ile ilgili KVK'nın 34. ve 6183 sayılı Kanununun 33. maddesi, Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi, Harçlar Kanunu'nun 128. maddesi VUK'un



düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusur esasına dayanan sorumluluktur. Kanuni temsilciler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu olmalarına rağmen bu görevi eksik yerine getirmeleri ya da tamamen ifa etmemeleri durumunda vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilciden alınacaktır. Ancak, bu durumda, kanuni temsilciler asıl vergi borcunu mükellefe rücu edebilecek iken verginin ödenmemesi yahut geç ödenmesinden kaynaklanan gecikme zamları, faizleri ve vergi cezaları kusurundan kaynaklandığı için kendi malvarlığından alınacak, rücu edebilme imkânı olmayacaktır.

Kusurlu sorumluluk esasında daima vergi sorumlusuna gidilmemiştir. Kanunda belirtilen bazı durumlarda da mükellefin vergi borcu ile ilgili olarak kusursuz sorumluluğuna başvurulmuştur. Burada ki esas amaç kamu alacağı olan vergi borcunun edimini güvence altına almaktır. Vergi alacaklısı olan vergi idaresi vergi borcunu ve buna bağlı alacakları tahsil edebilmek için kusur esasına başvurmamış, kusursuz sorumluluğa gitmiştir<sup>79</sup>. Örnek olarak 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğunda, verginin borcunun ödenmesi ya da eksik ödenmesi konusunda mükellefin kusuru bulunmasına karşın, vergi sorumluları burada vergi borcunun ödenmesinden dolayı kusursuz sorumlu tutulmuşlardır.

### **E. Vergi Hukukunda Maddi ve Şekli Ödevlerden Sorumluluk**

Vergi hukukunda sorumluluk ile ilgili yapılan tasniflere bir başkasını eklenmesi gerekirse, vergi ödevinin ifası sırasında vergi sorumlusunun maddi ödev ve şekli ödevlerden sorumluluğu olmak üzere iki tür sorumluluktan bahsedilmesi mümkündür. Maddi ödevden kastedilen elbette ki vergi borcunun vergi idaresine ödenmesidir. Şekli ödevde ise, vergi borcu ödenirken yerine

---

mükerrer 227. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin ortak yanı, vergi sorumlularının kanunlarla belirtilen ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi ya da eksik olarak yerine getirilmesi sebebiyle kusurlu sorumluluğuna gidileceğidir.

<sup>79</sup>Mevzuatta düzenlenen bazı kusursuz sorumluluk halleri; VUK'un 12. maddesinde düzenlenen mirasçılarının sorumluluğu; 6183 sayılı Kanunun 11. maddesinde düzenlenen kefillerin sorumluluğu örnek gösterilebilir.

getirilmesi gereken, defter tutuma, bildirimde bulunma vb. şekli işlemlerin yerine getirilmesi kastedilmektedir.

Yukarıda bahsedildiği gibi vergi ödevi sadece maddi ödev ya da şekli ödevin ifası ile olabileceği gibi her iki ödevi de kapsıyor olabilir. Maddi ve şekli ödevin bir arada bulunduğu duruma vergi mevzuatından örnek olarak; KDV Kanununun 40. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenleme örnek gösterilebilir. Düzenlemede mükellefin Türkiye’de ikametgâhının, işyerinin, kanuni ya da iş merkezinin bulunmadığı durumlarda katma değer vergisi beyannamesinin vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar tarafından verileceği öngörülmüştür. Yine benzer şekilde küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumlulukları da temsil ettikleri şahsın şekli ve maddi bütün vergisel ödevlerini kapsamaktadır. Ancak, bazı sorumluların sorumlulukları sadece şekli ödevleri yerine getirme ile sınırlı tutulmuştur<sup>80</sup>. Örneğin, MTV Kanunu’nun 13. maddesindeki düzenleme ile noterler, trafik tescil ile ilgili memurların taşıtların her türlü satış veya devir işlemini gerçekleştirmeden önce bahsi geçen taşıtlara ait ödenmemiş motorlu taşıtlar vergisi, zam ve cezaların ödendiğine ilişkin belgeyi istemekle sorumlu tutulmuştur. Burada sorumluluk belge istemesi şekli bir ödevin ifası anlamına gelmektedir. Ancak görevli memurlar şekli ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde ödenmeyen ya da eksik ödenen vergiler ve gecikme zamları ve faizleri ile vergi cezalarından mükellefi ile birlikte sorumlu olacaklardır. Kanaatimizce buradaki sorumluluk maddi bir ödev olarak değil, şekli ödevi yerine getirmemenin yaptırımını olarak düzenlenmiştir. Maddi olarak vergi borcunu ödeme, yerine getirilecektir ancak bu ilk aşamada yüklenilen bir sorumluluk değildir. Böyle bir yaptırımın düzenlenmesindeki amaç ise vergi idaresinin kamu alacağı olan vergi borcunu güvence altına almak istemesidir.

Şekli ödevin tamamen yerine getirilmemesi ya da eksik olarak yerinde getirilmesi durumunda ortaya çıkan maddi ödevlerde sorumluluk genelde vergi aslı, gecikme zammı ve cezalarını içerisine almaktadır. Ancak, bazı durumlarda

---

<sup>80</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 76.

sadece vergi aslından da sorumlu tutulan durumlar<sup>81</sup> vergi mevzuatında düzenlenmiştir<sup>82</sup>. Örnek olarak Harçlar Kanunu'nun 128. maddesinde düzenlenen memurların sorumluluğu gösterilebilir. Bu düzenlemeye göre ilgili memurların gerekli harçları almadan işlem yapmaları halinde sadece harcın ödenmesinden, mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bu durumun haricinde, vergi sorumlularının şekli ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda maddi ödev kapsamında vergi aslı, gecikme zammı ve cezalarının tamamından sorumlu olduğu durumlar da mevcuttur<sup>83</sup>. 6183 sayılı Kanun'un 11. maddesine göre kefiller, aynı Kanun'un 35. maddesine göre de; limited şirket ortaklarının, herhangi bir şekli ödevin olmamasına rağmen, mükellefin vergi aslı, gecikme zammı ve cezalarının tamamından sorumlu bulunmaktadır.

#### **F. Vergi Hukukunda Rücu Edilebilen ve Rücu Edilemeyen Sorumluluk**

Vergi hukukunda sorumluluk türlerine ilişkin son tasnif, vergi sorumlularının mükellefin nam ve hesabına ödemiş oldukları vergi borçlarını rücu edip edemeyecekleri konusunda yapılacaktır.

Vergi sorumluların mükellef namına vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödememeleri nedeniyle mükellefe rücu hakları saklıdır. Ancak, aşağıda belirtilecek bazı durumlarda vergi sorumluları mükellefin namına maddi ödevi yerine getirmelerine rağmen rücu hakkından faydalanamayacaklardır<sup>84</sup>.

Sorumluluk hukukunda ve Borçlar Kanunu'nun 127. maddesi uyarınca bir kimsenin borcunun başka bir üçüncü kişi tarafından ödenmesi halinde üçüncü kişinin asıl borçluya rücu hakkı mevcuttur. Esasında vergi hukukunda da bu temel kural gözetilmiş, vergi sorumlusunun, mükellefin vergi borcunu mükellef

---

<sup>81</sup>Sadece vergi aslından sorumlu tutulan bir diğer durum; VİV Kanunu'nun 19. Maddesinin 2. fıkrasında, tapu memurlarının vergi dairesince verilen ilişik kesme belgesi olmadan devir ve ferağ işlemi gerçekleştirmeleri halinde verginin ödenmesinden mükellefi ile birlikte sorumlu olacaklarını düzenlemiştir.

<sup>82</sup>Gerçek, s. 187.

<sup>83</sup>Mutluer, 76; Gerçek, s. 187.

<sup>84</sup>Mutluer, 77; Gerçek, s. 188.

namına ödemesi halinde, ödenen borcu mükellefe rücu edebileceği kabul edilmiştir. Vergi mevzuatı incelendiğinde, vergi kesenlerin sorumluluğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu gibi pek çok sorumluluk halinde vergi borcu ile ilgili olarak “...rücu edebilirler...”, “...asıl mükellefe rücu edebilirler...”, “...yekdiğerlerine müracat hakları mahfuz kalmak üzere...” gibi düzenlemeler yapılmış, rücu hakları olduğu belirtilmiştir.

Ancak, vergi hukukunda rücunun mümkün olmadığı durumlarda istisnai olsa da mevcuttur. Mirasçılarda sorumluluğunda asıl vergi borçlusunu olan mükellefin ölmesi; işi devralanların sorumluluğunda ise tüzel kişiliğin son bulması durumunda, vergi borcunun intikal ettiği mirasçı veya işi devralan kişinin vergi borcunu rücu edebileceği bir muhatap bulamaması halinde gerçekleşmektedir. Gerçekte bu durum bir fiili imkânsızlık halidir. İstisnai olan bu iki durumda sorumluluk hukuku kapsamında ödenen vergi borçları asıl borçluya rücu edilememektedir.

## İKİNCİ BÖLÜM: VERGİ HUKUKUNDA VERGİ MÜKELLEFİ, VERGİ SORUMLULARI VE TEMSİL

### I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULAR

Anayasa’da yer alan düzenleme dikkate alınırca vergi için, kamu giderlerini karşılamak amacı ile herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değer olduğu söylenebilir. Vergilendirme ilişkisi ise; vergi sürecinin ortaya çıkardığı bir kavramdır. Her hukuki ilişkide olduğu gibi vergilendirme ilişkisinin de alacaklı ve borçlu tarafları mevcuttur. Bu ilişkide alacaklı tarafı, vergi borcunun bir kamu borcu olması sebebiyle, vergi idaresi oluşturmakta iken, borçlu tarafı vergi mükellefi oluşturmaktadır. Vergi ödevi vergi borcunu da içerisine alan daha geniş bir kavram iken, borçlu tarafta olan mükellefin her zaman vergi ödevini yerine getirmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda, vergilendirme ilişkisinde, kendisi mükellef olmamakla beraber, mükellefle olan ilişkisi nedeniyle vergi kanunlarının belirttiği hallerde vergi ödevini yerine getiren üçüncü kişi, vergi sorumluları bulunmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, vergi ödevinin yerine getirilmesinden sorumlu olan mükellef ve vergi sorumlusu kavramları incelenip, bu kavramları birbirinden ayıran özelliklere değinilecektir.

#### A. Vergi Mükellefi

Vergi hukukunun varlığına ve bağımsızlığına dair karine olan kavramların başında vergi mükellefi ve vergi mükellefiyeti kavramları gelmektedir<sup>85</sup>. Mükellef kavramının vergi hukukunda yer almasının esas nedenini elbette, devletin finansman ihtiyacını karşılama ve buna bağlı olarak vergi alınmasını sağlama oluşturmaktadır.

Vergi mükellefine (yükümlüsüne) İngilizce “taxpayer”<sup>86</sup>, Fransızca’da “contribuable”<sup>87</sup>, Almanca’da “steuerpflichtiger”<sup>88</sup> denilmektedir. Vergi Usul

---

<sup>85</sup>Selahattin Tuncer/Salih Şanver, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu- Vergi Mesuliyeti”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C. V, S. 11, Şubat 1959, s. 525.

<sup>86</sup>Tureng sözlük; [www.tureng.com/search/mukellef](http://www.tureng.com/search/mukellef) (03.01.2014).

Kanunlarında, vergi mükellefiyeti (yükümlülük) tarif edilmemesine rağmen, vergi mükellefi tanımlanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde "...*vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*" vergi mükellefi olarak tanımlanmıştır. Kanundaki düzenleme ile vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan vergi borcunun ödenmesine, maddi vergi ödevine dikkat çekilmiştir. Mükellefin vergi borcunu ödeme haricinde bazı biçimsel ve usule ilişkin yükümlülükleri de mevcuttur. Bu yükümlülükler başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere diğer vergi kanunlarında da yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda, defter tutma ve onaylatma, işe başlamayı ve bırakmayı bildirme; beyanname verme, defter ve belgeleri saklama, gerektiğinde gösterme gibi şekli vergi mükellefiyetleri yer almaktadır. Burada özellikle değinilmesi gereken durum; maddi vergi mükellefi olunmadan da şekli olarak vergi mükellefi olunabileceğidir. Bahsi geçen duruma örnek olarak, Emlak Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen muafiyetten yararlanacakların bildirimde bulunma zorunlulukları gösterilebilir.

Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan hükümleri de göz önüne alarak vergi mükellefini geniş anlamda değerlendirmek daha doğru olacaktır. Böylece mükellef hem maddi vergi ödevi olan vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine yüklenen şekli yükümlülükleri yerine getiren kişi olarak ele alınmış olacaktır<sup>89</sup>.

Uygulamada pek önem arz etmemekle beraber; teorik olarak vergi mükellefi ile vergi borçlusunu (Steuerschuldner) arasında bir ayrım da yapmak gerekmektedir. Vergi mükellefi hukuki, soyut bir kavram iken; vergi borçlusunu ise geniş ve somut bir kavramdır. Her vergi borçlusunun vergi mükellefi olması gerekmez fakat her mükellef vergi borçlusudur<sup>90</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki,

---

<sup>87</sup>Fransızca Sözlük; <http://fransızcasozluk.gen.tr/mukellef> (03.01.2014).

<sup>88</sup>Fono Almanca-Türkçe Büyük Sözlük, s. 1721.

<sup>89</sup>Sadık Kırbaş; *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Ankara 1995, s. 62.

<sup>90</sup>Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, İstanbul 1983, s. 9.

vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergi mükellefi gibi vergi borçlusunu vergi kanunları belirlemektedir.

Mükellefin vergi hukuku açısından sahip olduğu konumu biraz daha belirtmek gerekmektedir. Kanun koyucunun esas amacı bir verginin yükünü, vergiyi ödeyen farklı kişilere, vergi yüklenicilerine<sup>91</sup>, yüklemek olsa bile verginin ödenmesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap olanlar vergi mükelleflerdir<sup>92</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 3. fıkrası gereğince, mükellefiyet kanundan doğan bir ilişki olup vergi kanunlarında belirtilen istisnalar haricinde mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamayacaktır. Böylece, vergi mükellefi vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarma imkânına sahip olsa dahi, her şartta asıl vergi borçlusu konumunda olacak ve buna ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek durumunda kalacaktır<sup>93</sup>.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesinin iki temel şartı vardır. Bunlardan birincisi vergiyi doğuran olayın şahsın kendisi üzerinde gerçekleşmesidir. İkincisi ise vergi borcunun kendi malvarlığından ödenmesidir. Vergi mükellefiyetini ortaya çıkartan ilk şart nedeniyle vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir bağın oluşması gerekmektedir. Ayrıca mükellefin vergi borcunu kendi malvarlığından ödemesi, malvarlığının pasifinde bir artış meydana getirecektir. Vergi borcunu ödememesi durumunda ise, vergi idaresi mükellefin mal varlığına yönelik cebren bir takibata girişecektir. Bütün bunların neticesinde mükellefe, uzlaşma, düzeltme, takas, talebinde bulunma ve

---

<sup>91</sup>Vergi Yüklenicisi: Temelde bu kavram hukuki olmaktan çok ekonomik bir vergi kavramıdır. Kamu maliyesi ve vergi teorisinde verginin yansıması konusunda önem arz eden kanuni mükellef ve vergi yükünü nihai şekilde fiilen ve iktisadi olarak taşıyan kişiler, ayrı ayrı kişilerdir. Ekonomik hayatın gerekliliklerine, arz-talep mekanizmasına ve fiyatlandırmaya göre kanuni mükellef vergiyi ödedikten sonra bu vergi yükünü üçüncü şahsa intikal ettirmeye, yansıtmaya çalışır. Bu intikal olayı yansıma ile gerçekleşmektedir. İşte vergi yükünün devrini sağlamaya yönelik ekonomik yansıma eylemi sonucunda, vergi yükünü gerçekte üzerine almaya mecbur olan şahsa vergi yüklenicisi-taşıyıcısı denir. Daha detaylı bilgi için bkz: Şafak Çomaklı/Cengizhan Doğruyol, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2013, s. 139 vd.

<sup>92</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 73.

<sup>93</sup>Gerçek, s. 159.

zamanaşımı defini ileri sürme hakkı tanınmaktadır. Ayrıca, mükellefin menfaati gerekli durumlarda malvarlığında azalmaya bağlı olarak zedelendiğinden yargı yoluna başvurma hakkı da mevcuttur.

Vergi mükellefi ile ilgili son olarak, vergi mükellefiyetinin ehliyeti konusuna değinmemiz gerekmektedir. Zira vergi hukukunda mükellefe için düzenlenen ehliyet kavramı ile medeni hukuktaki ehliyet kavramları birbirlerinden farklılık arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesi gereğince "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve sorumluluğunu kaldırmaz.*" hükmü düzenlenmiştir. Böylece, herhangi bir şekilde kanuni ehliyet olmayan ya da kanunen yasaklanmış bir faaliyet içerisinde bulunan bir kişi, vergiyi doğuran olay ile doğrudan bağlantısı bulunduğu takdirde vergi mükellefi sayılacaktır. Vergi hukukunda kanuni ehliyetin aranmamasının ana nedenini de vergi alacağının güvence altına alınması oluşturmaktadır<sup>94</sup>.

## **B. Vergi Sorumlusu**

Vergi sorumlusu kavramı, vergi sorumluluğu konusunun öznesini oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu; "*Verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*" olarak tanımlanmıştır. Bu tanım incelendiğinde, vergi sorumlularının sadece mükellef adına verginin ödenmesinden sorumlu oldukları yönünde bir mana çıkarılabilir. Ancak, vergi hukukunda sorumluluk sadece verginin maddi olarak ödenmesi aşamasında söz konusu olmamaktadır. Kanun koyucu 2. fıkrada düzenlediği durumun daha doğru yorumlanabilmesi adına dördüncü fıkrayı düzenlemiştir. "*Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*" hükmü ile vergi sorumlusunun, sadece verginin mükellef adına ödemesinin ötesinde, maddi ödev ile sınırlı olmayıp, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen şekli ödevleri içerdiği

---

<sup>94</sup>Kırbaş, s. 89.



görülmektedir<sup>95</sup>. Bu kapsamda, vergi sorumlusu olarak, vergilendirme ilişkisine taraf olmayan üçüncü kişilerin, tarafı olmadıkları vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan maddi ve şekli ödevleri yerine getirmeleri bakımından vergi idaresine karşı muhatap olma durumları söz konusu olmaktadır<sup>96</sup>. Vergi mevzuatımız incelendiğinde vergi sorumluluğu hallerinin yeknesak bir biçimde düzenlenmediği, kanunlarda sorumlulukla ilgili yazılan ifadelerin her zaman teknik anlamda sorumluluğu anlatmadığı görülmektedir<sup>97</sup>.

Konunun daha anlaşılabilmesi adına vergi sorumlusunun öznesini oluşturmuş olduğu vergi sorumluluğu kavramına da bu başlık altında değinilmesinde bir sakınca görülmemektedir.

Özel hukukta borç ve sorumluluk kavramları birbiri içerisine geçmiştir. Ancak vergi hukukunda düzenlenen sorumluluk özel hukukta düzenlenen sorumluluktan farklıdır. Borçlar hukukunda borcun olduğu her durumun akabinde sorumluluktan bahsedilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda ise borç ve sorumluluk birbirinden ayrılabilir haldedir<sup>98</sup>. Genel olarak, mükellefiyet ve sorumluluk bir arada bulunmaktadır. Vergi borcu ilişkisinde vergi mükellefi geniş anlamda sorumluluk gereği vergi borcunun sorumlusudur. Vergi sorumluluğu sebebiyle vergi sorumlusuna yükletilen borç, vergi borcundan kaynaklanan maddi yahut şekli ödevin birinin yerine getirilmesi olabileceği gibi her iki ödevin de yerine getirilmesi şeklinde de olabilir. Vergi sorumluluğunu doğuran olayın meydana gelmesi ile birlikte vergi idaresinin vergi

---

<sup>95</sup>Akif Erginay, *Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1988, s. 68.

<sup>96</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 75; Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Durumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 46, S. 1-4, 1997, s. 185.

<sup>97</sup>VUK 11/3. madde , “...sorumludurlar.”, EVK 3. ve 13. madde “...sorumlu olurlar.”, GVK 94/1. madde, KVK 24/6. madde “...mahsuben tevkifat yapılmaya mecburdurlar.”, AATUHK 7. madde “...miktar ile mesuldür.”. Ayrıca, aynı durum, dolaylı vergilerle alakalı olmak üzere; vergi sorumluluğu ve vergi yükümlülüğü-mükellefiyeti kavramlarının bir biri yerine kullanılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun. 13. ve 35. madde başlıkları “mükellef- sorumlu” olarak düzenlenmiştir.

<sup>98</sup>Akkaya, Sorumlu, 6. dipnot, s. 187.

sorumlularından ödevin yerine getirilmesini talep etme hakkı vardır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle, sorumlu tarafından ifası gereken borcun doğumu eş zamanlı olabileceği gibi sonradan şarta bağlı olarak da ortaya çıkabilmektedir<sup>99</sup>. Ayrıca vergi sorumluluğunda, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden ortaya çıkan sorumluluk halleri de söz konusudur<sup>100</sup>.

Vergi hukukunda vergi sorumlusunun kim olduğu, sorumluluğun nasıl ve ne şekilde düzenleneceği, verginin ödenmesi, eksik ödenmesi veya geç ödenmesi durumunda önem kazanmaktadır. Şayet verginin ödenmemesi mükellefin kendi kusurundan kaynaklanıyorsa sorumluluk hususunda herhangi bir tartışmaya mahal yoktur. Vergi borcu mükellefe cebren ödetilecektir. Fakat verginin ödenmemesi mükellef adına hareket eden yahut onun yerine geçen kişi veya kişilerin kusurundan kaynaklanıyorsa verginin ve vergi cezasının sorumlusunun kim olacağı konusu önem kazanmaktadır. Ayrıca sorumluluk sadece ödeme aşamasında değil, ödemedi önceki ödevler açısından da söz konusu olmaktadır<sup>101</sup>.

Vergi sorumlusunu ele alırken vergi idaresi ile olan ilişkisini de incelenmesi yerinde olacaktır. Yukarıda da açıklandığı gibi vergi sorumlusunun kendi şahsına ait vergi borcu söz konusu değildir. Sadece vergi idaresine karşı sorumlu borçlu durumundadır. Mükellef ile sorumlu arasındaki ilişkide ise, vergi sorumlusu, vergi idaresine yapmış olduğu ödeme için vergi mükellefine rücu edebilmektedir<sup>102</sup>. Vergi hukukunda sorumluluğu, vergi borcunda olduğu gibi, tek taraflı olarak devlet belirleyecektir. Son olarak vergi sorumlusu ile ilgili olarak bir gerçek kişi olabileceği gibi bir tüzel kişi de olabileceğinin de belirtilmesi gerekmektedir.

---

<sup>99</sup>EVK'nın 30. maddesinin son fıkrası ve DVK'nın 24. maddesi.

<sup>100</sup>Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin elde ettikleri mevduat faizleri üzerinden kesinti yapılabileceği yönünde Danıştay, 4. D, 18.12.1996, E. 1995/5456, K. 1996/5688, www.kazanci.com, Akkaya, s. 183.

<sup>101</sup>Fevzi Rifat Ortaç, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, (Danışman: Prof. Dr. Sacit Önen) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 1990, s. 52.

<sup>102</sup>Ortaç, s. 57.

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları hakkında bilgi verildikten sonra bu iki kavramı birbirinden ayıran özellikleri ayrı bir başlık altında incelemek daha doğru olacaktır. Zira bu iki kavram arasındaki fark netleşip, birbirinden ayıran özellikleri belirginleştikçe vergi sorumluluğu konusunun kavranmasının oldukça kolay hale gelecektir.

### **C. Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusunu Birbirlerinden Ayıran Özellikler**

Vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramlarını birbirinden ayıran iki temel ölçüt bulunmaktadır. Bunlardan birincisi vergiyi doğuran olayın kimin bünyesinde gerçekleştiği; ikincisi ise vergi borcunun ödenmesi neticesinde kimin malvarlığında azalma meydana geldiğidir. Vergilendirme işlemi alacaklı tarafı vergi idaresi oluştururken, borçlu tarafı ise mükellef oluşturmaktadır. Mükellef vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu terettüp eden kişidir. Vergiyi doğuran olay, mükellef ile vergi konusu arasında meydana gelmektedir. Bu sebeptendir ki, vergiyi doğuran olay mükellefin kişiliğinde ortaya çıkmaktadır. Vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olay ile başlar fakat vergiyi doğuran olayın, vergi sorumlusunun kişiliği ile bir ilişkisi mevcut değildir. Bir başka deyişle; vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmemektedir<sup>103</sup>.

Vergi sorumlusunu vergi mükellefinden ayıran bir diğer durum ise vergi sorumlusunun sorumluluğunun fer'i<sup>104</sup> nitelikte oluşudur. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde vergi sorumlusu olan kanuni temsilcilerin kast yahut ihmalleriyle vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle mükelleften alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin malvarlıklarından alınacağını düzenlemiştir. Dikkat edilmesi gereken durum vergi sorumlularına sadece, kast ve ihmalleri nedeniyle

---

<sup>103</sup>Öncel, s. 49.

<sup>104</sup>Fer'i haklar alacağın unsurları değildir. Hususi ve alacaktan ayrı ev onun amacına hizmet eden ve bu suretle onunla hukuki bir ilişkiye sahip olan haklardır. Detaylı bilgi için bkz: Anderas von Tuhr, *Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı*, C. 1-2, Çeviren: Cevat Edege, Yargıtay Yayınları No: 115, Ankara 1983, s. 22.

görevlerini ifa etmedikleri durumlarda, vergi borcunun aslı mükelleften alınmadığı takdirde başvurulacaktır<sup>105</sup>.

Verginin esas borçlusunun mükellef olması sebebiyle, verginin ödenmesi sebebiyle malvarlığında belirli bir azalmanın meydana geldiği kişi de mükellefin kendisidir. Vergi sorumlusu, mükellef adına ve onun ekonomik değerlerinden vergi keserek, vergi idaresine ödemektedir. Bu durum sonucunda vergi sorumlusunun mal varlığında bir azalma meydana gelmemektedir. Hatta bazı durumlarda vergi sorumlularının verginin kesilmesi ve vergi dairesine yatırılması arasında geçen süre zarfında vergi olarak kaynakta kestikleri bedelleri kullanarak yarar sağlamaları da söz konusu olmaktadır<sup>106</sup>.

## II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

Türk vergi hukukunda sorumluluk halleri temel olarak VUK ve 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiştir. Ancak, vergi sorumluluğu kamu alacağını güvence altına alan bir nevi vergi güvenlik kurumu görevi görmesi sebebiyle vergi mevzuatında yer alan diğer kanunlarda da vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ilk önce kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK'un 10. maddesi kapsamında detaylı bir şekilde alt başlıklara ayrılıp incelenecektir. Burada küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, tüzel kişilerde tüzel kişiliği temsil edenlerin sorumluluğu, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin sorumluluğu ve son olarak da Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerinin sorumluluğu ayrı ayrı incelenecektir.

Vergi gelirlerinde sürekliliğin sağlanması, mükellef ve vergi sorumlularının vergi kanunlarında gösterilen ödevlerini zamanında eksiksiz biçimde gerçekleştirmesi ile mümkündür. Vergi hukukundaki önemli müesseselerden biri olan kanuni temsil; medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan mükellefler gibi belirli mükellef veya vergi sorumlularının vergi

---

<sup>105</sup>Öncel, s. 50; Erginay, s. 67 vd.

<sup>106</sup>Ortaç, s. 58.

kanunlarınca belirlenen ödevlerinin kanunda belirtilen süre ve şekillerde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir<sup>107</sup>. Temsil yetkisinin bir kanun hükmünden alınmış olması durumunda söz konusu olan temsil kanuni temsil sayılmakta; kanunların verdiği yetkiye dayanarak temsil ettiği gerçek veya tüzel kişi adına, hesabına işlemlere giren kişi ya da kişilere de kanuni temsilci denilmektedir. Temsil yetkisinin kaynağının, temsil edilenin istek ve iradesine dayanması durumunda söz konusu olan temsil ise iradi temsil sayılmakta ve bu şekilde yetkili kılınmış kişilere de iradi temsilci denilmektedir<sup>108</sup>. Vergi kanunları incelendiğinde vergi ehliyeti için hak ehliyetinin arandığı görülecektir. Vergi ödevlerinin bizzat mükellef yahut vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmesi her zaman olanaklı değildir. Ayrıca fiziki olarak varlığı bulunmayan tüzel kişilerin de söz konusu ödevleri yerine getirmesi beklenemez. Hepsinin neticesinde VUK'un 10. maddesinde tüzel kişilerin, medeni haklarını kullanma ehliyetine haiz olmayanlar ve kısıtlı ehliyetlilerin vergi ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin devamında ise, bahsi geçenlerin ödevleri yerlerine getirmemeleri nedeniyle mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacağını düzenlemiştir. Şöyle ki, ilgili kanun düzenlemesi kanuni temsilcilere sadece vergi ödevi ile ilgili yükümlülük getirmekle kalmamış söz konusu ödevi yerine getirilirken herhangi bir kusuru mevcut olduğunda kusurundan ötürü de sorumluluk getirmiştir.

Çalışmanın bu kısımda, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğuna ve tüzel kişilerde tüzel kişiliği temsil eden organların vergisel sorumluluğuna değinilecek, devamında ise tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin vergi sorumluluğu ve Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'de ki temsilcilerinin sorumluluğundan bahsedilecektir.

---

<sup>107</sup>Mine Nur Bozdoğan; “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2004, Y. 23, S. 269, s. 172.

<sup>108</sup>Eren, s. 389vd.

## A. Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu

Vergi hukukunda kanuni temsile yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamakla birlikte, kimlerin kanuni temsilci olabileceğine dair açık bir hükme de yer verilmemiştir. Çeşitli nedenlerle medeni hakları kullanma yetkisi olmayan veya kaldırılmış olan küçük ve kısıtlılar adına muamele yapma yetkisi tanınmış olan kimseler, Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde kanuni temsilci sayılmaktadır<sup>109</sup>.

Vergi hukuku mevzuatı incelendiğinde gerek kanuni temsil gerekse iradi temsilin geçerli olduğu görülmektedir. VUK'un 9. maddesinde yer alan "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.*" hükmü çerçevesinde kanuni ehliyet, medeni hakları kullanma ehliyeti ile vergi ehliyeti ayrımının yapılması gereği ortaya çıkmakta ve temsil yetkisi de bu doğrultuda biçimlenmektedir.

Tüm gerçek kişiler hak ehliyetine sahip olmakla birlikte, bu hakları kullanma yetkilerine göre gerçek kişiler dört guruba ayrılmaktadır. Bunlar<sup>110</sup>:

*Tam Ehliyetliler:* Vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirebilecek temyiz kudretine sahip reşit kişilerdir.

*Tam Ehliyetsizler:* Vergiyle ilgili ödevlerini veli veya vasi aracılığıyla gerçekleştirebilen ve temyiz kudretine sahip olmayan küçük ve kısıtlıları ifade etmektedir.

*Sınırlı Ehliyetsizler:* Vergiyle ilgili ödevlerini veli veya vasi aracılığıyla gerçekleştirebilen ancak temyiz kudretine sahip küçük ve kısıtlılardan oluşmaktadır.

*Sınırlı Ehliyetliler:* Tam ehliyete sahip olmak ve vergiyle ilgili işlemleri kendileri yerine getirmekle birlikte TMK'nın 429. maddesinde belirtilen işlemleri kanuni danışmanları aracılığıyla gerçekleştiren kişilerdir.

Küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluğu için VUK'un 10. maddesinin 1. fıkrasında medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan,

---

<sup>109</sup> Nurettin Eroğlu; *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Hukuku*, Ankara 1995, s. 28.

<sup>110</sup> Ortaç, s. 75 vd.

yani tam ehliyetsizlerle sınırlı ehliyetsizlerin vergiyle ilgili ödevlerinin kanuni temsilci olan veli, vasi veya kayyımın sorumluluğu kapsamında olduğu belirtilmektedir. Aynı maddenin takip eden ikinci fıkrasında ise, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarınca kendilerine yüklenen bu ödevleri yerine getirmeleri dolayısıyla, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, bu kişilerin kanun tarafından kendilerine yüklenen ödevleri süresinde ve eksiksiz olarak yerine getirmemiş olması, vergi ve buna bağlı alacakların kısmen veya tamamen temsil edilenin varlığından alınmasına yönelik cebri tahsil yollarının hepsinin kullanılıp sonuç alınamamış olması gerekmektedir. Nihayet, aynı maddenin 3. fıkrasında küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin bu şekilde ödedikleri vergi aslı için asıl mükellefe rücu edebileceği belirtilmektedir. Ancak ilgili fıkra, 2. fıkrada yer alan vergiye bağlı alacaklar için bu yönde bir düzenlemeye yer vermemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, 2. fıkrasını tamamlayacak nitelikte, aynı Kanununun 332. maddesi<sup>111</sup> düzenlenmiştir. Ancak, bu madde de, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi ve vergiye bağlı alacakların sorumluluğundan farklı özellik gösteren düzenleme niteliğini taşımaktadır. Kanunun 332. maddesi ile kanun koyucu tarafından vergi aslından farklı bir düzenleme ile hukuk mantığının bir gereği olarak küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı küçük ve kısıtlılar adına ceza kesilemeyeceği belirtilmektedir. Bu durumda vergi cezaları, VUK'un 10. maddesinde belirtilen sorumluluğun söz konusu olması için gerekli koşulları dikkate almaksızın doğrudan kanuni temsilciler adına kesilmekte ve kanuni temsilciler, küçük veya kısıtlıların cezalarından dolayı değil, cezaların şahsiliği

---

<sup>111</sup>VUK md. 332: 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.

ilkesi doğrultusunda kendi hareketlerinden dolayı doğrudan sorumlu tutulmaktadırlar.

## **B. Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu**

Tüzel kişilerin vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olması durumunda vergiye ilişkin ödevleri, temsil yetkisine haiz organlar tarafından yerine getirilir. Söz konusu organların ise kim olduğu tüzel kişiliğin özelliklerine göre ilgili kanunlarda düzenlenmiştir. Ticaret Kanunu'nun 365. maddesinde anonim şirketlerin yönetim ve temsilin yönetim kurulu tarafından yerine getirileceğini düzenlemiştir. Limited şirketleri için ise 632. maddede yönetim ve temsile ilişkin yeni bir düzenleme getirmiştir. İlgili maddede, şirketin yönetim ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği ve bu sözleşme ile müdür sıfatı taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği belirtilmiştir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkı ve temsil yetkisini bulundurması gerektiği de maddede yerini almıştır. Ortaklardan birinin tüzel kişi olması durumunda ise, tüzel kişiliğin kendisi adına işi yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirlemesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Komandit şirketlerle ise şirketin komandite ortak tarafından temsil edileceği TTK'nın 318. maddesinde düzenlenmiştir. Kolektif şirketler içinse; ortaklardan her birinin ayrı ayrı şirketi yönetme hakkına ve görevine haiz olduğu fakat şirket sözleşmesi yahut ortaklarının çoğunluğunun kararıyla yönetim işlerinin ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebileceği TTK'nın 218. maddesinde düzenleme ile yerini almıştır. Derneklerin temsile yetkili organı TMK'nın 85. maddesi ve Dernekler Kanunu'nda<sup>112</sup> yer alan düzenlemeler gereği yönetim kuruludur. Vakıfların temsil organını ise TMK'nın 109. maddesi ve Vakıflar Kanunu'nun<sup>113</sup> 6. maddesindeki düzenleme gereği vakıf senedine göre oluşturulan yönetim kurulu oluşturmaktadır.

---

<sup>112</sup> RG. 23.11.2004, S. 25649.

<sup>113</sup> RG. 27.02.2008, S. 26800.



Kanuni temsilcilerin ödevleri aynı başlık altında VUK'un 10. maddesinde düzenlenmiştir. Madde incelendiği takdirde, temsil organını oluşturan tüzel kişilerin, tüzel kişiye ait ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen yahut kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı görülmektedir. Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevlerinin temsilci tarafından yerine getirilmemesi sebebiyle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından kısmen yahut tamamen alınmaması gerekmektedir<sup>114</sup>. VUK'un 10. maddesinin 3. fıkrası gereğince, temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu surette yükümlü tüzel kişi adına ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu hakkına sahiptirler. Öğretide söz konusu durum tüzel kişinin temsilcilerinin tüzel kişinin vergi borcu için sorumlu tutulması olarak yorumlanmaktadır<sup>115</sup>.

Verginin temsilciden istenebilmesi için, vergi ödevlerini yerine getirmeyenlerle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından alınmaması arasında bir illiyet bağının bulunması gerekli ve yeterlidir<sup>116</sup>. Buradaki sorumluluk kusur karinesine dayandığından, kusur karinesinin aksinin ispatlanması ile sorumluluktan kurtulmuş olunacaktır<sup>117</sup>.

### **1. Tüzel Kişiliğe Sahip Teşekküller**

Hukuk düzeni, gerçek kişiler haricinde de bir takım varlıklara kişi sıfatını taşımıştır. Böylece gerçek kişilerin dışında tüzel kişilerin de hukuk süjesi olarak hak kazanması ve borç altına girmesi yani hak ehliyetinin bulunmasını kabul etmiştir. Tüzel kişi kavramı bünyesinde sürekli amaca yönelmiş bir örgütlenme

---

<sup>114</sup>Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989, s. 89; Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2011, s. 210. Karşı görüş: Danıştay 7. D. 21.10.1986, E. 1986/1368, K. 1986/2376, *Danıştay Dergisi*, S. 66-67, s. 305-308.

<sup>115</sup>Kaneti, s. 89; Karakoç, s. 210.

<sup>116</sup>Kaneti, s. 90; Karakoç, s. 210.

<sup>117</sup>Turgut Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara 1994, s. 35 vd.

bulundurması ve bu örgütlenmeye hukuk düzeni tarafından tüzel kişi sıfatının tanınması unsurlarını barındırmaktadır<sup>118</sup>.

Tüzel kişiler, kuruluşları, çalışma esasları ve sona ermeleri açısından kamu hukuku ya da özel hukuk prensiplerine tabi olmaları açısından kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olarak ayrılmaktadır. Bu ayırım içerisinde her iki gruba da dâhil olduğu varsayılabilecek kamu iktisadi teşebbüsleri de sayılabilir<sup>119</sup>. Çalışmada, konunun kapsamı gereği özel hukuk tüzel kişileri incelenecektir.

Özel hukuk tüzel kişileri, özel hukuk alanında faaliyet göstermek üzere hukuki işlem ile kurulan tüzel kişilerdir. Yürürlükteki kanunumuzda özel hukuk tüzel kişileri; ticaret şirketleri, kooperatifler, sendikalar, dernekler, vakıflar ve bunlara ait iktisadi işletmeler olarak sayılabilir. Aşağıda özel hukuk tüzel kişileri tabi oldukları vergi yükümlülükleri, tüzel kişilerde tüzel kişiliği temsil eden organların vergi sorumluluğu ilgili mevzuatları çerçevesinde daha detaylı biçimde incelenecektir.

#### **a) Ticaret Şirketleri**

Türk hukukunda şirketler konusu TBK'nın 620. ve 645. maddeleri arasında düzenlenen adi şirketler ve TTK'nın ikinci kitabında konu olan ticaret şirketleri kısmında yer almaktadır. Ticaret şirketleri iki veya daha fazla gerçek veya daha fazla gerçek veya tüzel kişinin bir araya gelerek emek veya mallarını ortak bir amaç için sözleşme ile birleştirmeleri sonucu ortaya çıkan tüzel kişiliktir. Ticaret şirketleri sermaye ve şahıs şirketleri olma üzere ikiye ayrılmaktadır. Adi, kollektif ve komandit şirketler şahıs şirketlerinin üç alt türünü oluşturmakta iken; sermayesi paylara bölünmüş, anonim ve limited şirketler ise sermaye şirketlerinin alt türlerini oluşturmaktadırlar. Çalışmanın bu kısmında, söz konusu ticaret şirketlerinin genel hatları ile unsurları ve vergi borçları karşısındaki sorumluluklarının hangi ölçüde olacağına değinilecektir.

---

<sup>118</sup> Mustafa Dural/Tufan Ögüz; *Türk Özel Hukuku Kişiler Hukuku*, C. II, İstanbul 2012, s. 209.

<sup>119</sup> Dural/Ögüz; s. 225.

### **(1) Kollektif Şirket**

Türk Ticaret Kanunu'nda şahıs şirketleri kapsamında ilk düzenlenen şirket türüdür. TTK'nın 211. maddesinde ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklarına karşı sınırlanmamış olan şirket olarak düzenlenmiştir. İlgili madde incelendiğinde kolektif şirketin; ticari işletme, ticaret unvanı, sorumluluk, kişi ve tüzel kişilik olmak üzere beş temel unsuru olduğunu görülmektedir<sup>120</sup>. Kamu veya özel hukuk tüzel kişileri kolektif şirkete ortak olamazlar,<sup>121</sup> kolektif şirket ortakları gerçek kişi olmak zorundadırlar. Kollektif şirkette ortaklar, şirket borçlarından sınırsız sorumludurlar ve kural olarak da bu sorumluluk ortakların ölümü halinde mirasçılarının *külli halefiyet ilkesi*<sup>122</sup> gereği geçecektir. TMK'nın 47. maddesi uyarınca, tüzel kişiler miras hükümlerine tabi olmaları ve kolektif şirkete ortak olarak girmeleri kabul edilmemiştir. Aksi halde, TTK'nın 214. maddesi ve TBK'nın 620. maddesinin 2. fıkrası gereğince, bu şirket kolektif değil adi şirket sayılacak ve kurulmaya çalışılan şirkette tüzel kişilik kazanamayacaktır.

Sorumluluk hukuku açısından, kolektif ortaklık TTK'nın 211. maddesi ve 236. maddenin 3. fıkrası gereğince, ortakların şirket borçlarından dolayı bütün malvarlıklarıyla sınırsız ve müteselsil olarak sorumlu olacaklarını düzenlemiştir. Bahsi geçen maddeler emredici hükümlerdir. Şirket ana sözleşmesine konulacak bir hükümle üçüncü kişiler aleyhine sonuç doğuracak şekilde sınırlandırılması mümkün değildir. TTK'nın 217. maddesinde düzenlenen sözleşme serbestisi

---

<sup>120</sup>Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara 2013, s. 191 vd; Fatih Bilgili/Ertan Demirkapı, *Şirketler Hukuku Dersleri*, Bursa 2013, s. 111; Mustafa Çeker, *Ticaret Hukuku*, Adana 2012, s. 273; Mehmet Bahtiyar, *Ortaklıklar Hukuku*, İstanbul 2012, s. 67 vd. kolektif şirketin ticari işletme, tüzel kişilik, ortakların gerçek kişi olması ve sorumluluk olmak üzere dört unsuru olduğunu söylemektedir.

<sup>121</sup>Pulaşlı, s. 192; Bahtiyar, s. 68; Çeker, s. 274; Bilgili/Demirkapı, s. 111.

<sup>122</sup>Külli halefiyet ilkesi; bir mirasçının külli halef yani tümünden ardıl olmasıdır. Haklar üzerinde elbirliği mülkiyeti, tereke borçlarından müteselsil borçluluk söz konusudur. Terekedeki hakları ve hukuksal ilişkileri kendiliğinden iktisap eder. Taşınmazlarda tescile, taşınırlarda teslim, alacaklarda temlike ihtiyaç yoktur. Sonradan yapılan mülkiyetin devrine ilişkin işlemler kurucu değil birincildir. Ahmet M. Kılıçoğlu, *Miras Hukuku*, Ankara 2007, s. 24.

ilkesi dâhilinde ortaklar birbirleri ile olan ilişkilerinde belli bir miktara kadar sorumlu olacaklarını düzenleyebilir. Ancak şirket ana sözleşmesindeki bu hükümler üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmeyecektir. Ayrıca kolektif şirkette ortakların şirket borcunda dolayı sınırsız sorumluluğu doğrudan doğruya sorumluluk değildir zira kolektif şirket tüzel kişiliğe haizdir ve şirket borç ve taahhütlerinden dolayı birinci derecede şirket sorumludurlar. Şirket alacaklıları, alacağını tamamını kolektif ortaklıktan alamadıkları takdirde ortaklara başvurabilecekler<sup>123</sup>. Kolektif şirkette ortakların sorumluluğu TTK'nın 236. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği gibi müteselsildir. Şirketin alacaklıları, alacaklarını ortakların her birinden tam veya kısmen talep edebilirler. Ortakları tek tek veya hepsini birlikte veya sadece mali durumu iyi olan birkaçını borcun ifası için dava edebilirler.

## **(2) Komandit Şirketler**

Komandit şirketlerin vergilendirilmesi ve buna bağlı olarak vergi sorumluluğu incelendiğinde ise öncelikle komandit şirketlerin nitelikleri itibariyle adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olmak üzere ikiye ayrıldığını TTK'da bu yönde düzenlendiğini belirtmek gerekir. Adi komandit şirket, TTK'nın 304. ve 328. maddeleri arasında, kolektif ortaklıklardan hemen sonra düzenlenmiştir. Bahsi geçen maddeler içeriği itibariyle incelendiği zaman adi komandit şirketin, kolektif şirkete benzeyen bir şahıs şirketi olduğu görülecektir. Sermaye şirketi olan paylı komandit şirket ise, TTK'nın 564. ve 572. maddeleri arasında anonim şirketlerden sonra düzenlenmiştir. Paylı komandit şirket ise içeriği itibariyle anonim şirketlere benzemektedir.

---

<sup>123</sup>Pulaşlı, s. 19; Çeker, s. 275; Bahtiyar, s. 77.

### (3) *Adi Komandit Şirketler*<sup>124</sup>

Kollektif şirketin çekinilen yönlerini kısmen de ortadan kaldıran şirket türüdür<sup>125</sup>. Zira kollektif şirketlerde ortakların şirket borçlarından dolayı sorumluluğunun sınırsız ve müteselsil olması ortaklığa sonradan girecek kişiler için, büyük ve ciddi bir tehlike oluşturmaktadır. Bu sebeple hiç kimse başka birisi tarafından yaratılmış borç ve taahhütleri tüm şahsi mal varlığı ile yüklenmek istemeyeceğinden, kollektif şirkete de sonradan ortak olmak istemeyecektir.

Adi komandit şirketlerde ortaklar komandite ve komanditer olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Adi komandit şirkette, kollektif şirketlerdekine benzer bir veya birden fazla sınırsız sorumlu ortak bulunmasının haricinde sermaye şirketlerindeki benzer en az bir sorumlu ortağın bulunması adi komandit şirketi diğer şirket türlerinden ayrılmasını sağlamaktadır<sup>126</sup>. Komandite ortaklar, şirket borç ve taahhütlerinden dolayı üçüncü kişilere karşı TTK'nın 325. maddesinin 1. fıkrası gereğince tüm şahsi malvarlıkları ile müteselsilen sorumludurlar. Komandit şirket tüzel kişiliğe sahip olduğundan komandite ortakların sorumluluğu ikinci derecede sorumluluktur<sup>127</sup>. Şirket borçlarından ilk derecede sorumlu olan şirket tüzel kişiliğidir. Kollektif şirket ortaklarına görev, yetki ve sorumluluğa ilişkin uygulanan hükümler adi komandit şirkette komandite ortaklar hakkında da uygulanmaktadır. TTK'nın 304. maddesinin 3. fıkrası gereğince, komandite ortakların ancak gelecek kişilerden olması gerekmektedir. O halde; tüzel kişiler adi komandit şirkette sadece komanditer ortak olabilecektir.

Komanditer ortakların sorumlulukları ise, sadece şirkete koymayı taahhüt ettikleri katılım payı ile sınırlıdır. Bu sorumluluk kişisel, sınırlı ve ikinci

---

<sup>124</sup>TTK 304. Madde: “*Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

<sup>125</sup>Pulaşlı, s. 213; Bahtiyar, s. 85; Çeker, s. 297 vd.; Bilgili/Demirkapı, s. 141.

<sup>126</sup>Pulaşlı, s. 214; Bahtiyar, s. 85; Çeker, s. 289; Bilgili/Demirkapı, s. 134.

<sup>127</sup>Pulaşlı, s. 224; Bahtiyar, s. 89; Çeker, s. 289; Bilgili/Demirkapı, s. 135.

derecede sorumluluktur. Komanditer ortaklar genelde şirketin idaresine, temsiline karışmayıp şirkette sermaye yatırımcısı pozisyonundadırlar. Komanditer ortaklar komandite ortakların aksine gerçek kişilerden oluşabildiği gibi tüzel kişilerden de oluşabilirler<sup>128</sup>. TTK'nın 322. maddesi komanditer ortakların takip imkânını düzenlemiştir. İlgili madde gereğince şirket alacaklıları, alacaklarını ortaklıktan alamadıkları zaman ki bu durumda şirketin ya sona ermiş olması ya da şirket aleyhine yapılan icra takibinin semeresiz kalmış olması gerekir. Ancak, bahsi geçen iki durumdan birisi gerçekleşmesi durumunda, komanditer ortağın taahhüt ettiği sermaye miktarıyla kısıtlı olmak kaydı ile komanditer ortağın malvarlığına başvurulabilir. Bu durum elbette ki bir amme borcu olan vergi borcu için de geçerli olmaktadır.

#### **(4) Sermayesi Paylara Bölünmüş Şirketler<sup>129</sup>**

Sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde ise anonim şirket ortaklarına benzeyen sınırlı sorumlu ortaklara komanditer ortak denmektedir. Komanditer ortaklar kendi aralarında bir genel kurul oluştururlar. TTK'nın 565. maddesinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkete uygulanacak olan hükümler başlığı altında, *“Komanditelerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmaları, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça anonim şirket hükümleri uygulanır.”* şeklinde düzenlenmiştir. TTK'nın sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kuruluşunu düzenleyen 568. maddesinin 2. fıkrasında paylı komandit şirkette en az bir komandite ortağın bulunmasını şart koşmuştur. Bu ortak veya ortaklar şirket borçlarından ikinci derecede ve sınırsız bir şekilde sorumlu olacaklardır. Vergi borçlarından kaynaklanan sorumlulukta ise sermayesi paylara bölünen ve

---

<sup>128</sup>Pulaşlı, s. 215; Bahtiyar, s. 86; Çeker, s. 301; Bilgili/Demirkapı, s. 134.

<sup>129</sup>TTK 564. Madde: *“Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.”*

ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşılık kollektif şirket ortaklarından komandite ortak gibi sorumlu olacak, diğerler komanditer ortaklar ise anonim şirket ortakları gibi sorumlu olacaktadırlar. Bu nedenle sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde komandite ortaklar VUK'un 10. maddesine göre sorumlu bulunmaktadırlar. Ayrıca, komandite ortakların sorumlulukları hakkında 6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesine getirilen hüküm uygulanacak, kanuni temsilcinin yanında şirketi idare edenlere de sorumluluk yüklenecektir. Komanditerlerin sorumlulukları hakkında aşağıda anonim şirketler kısmında değinilecektir.

**(5) Anonim Şirketler<sup>130</sup>:**

Anonim şirketler için kanundaki istisna hükümlerin saklı kalması kaydı ile TTK'nın 365. maddesinde yönetim kurulu tarafından yönetilip temsil olunacağını da düzenlemiştir.

Anonim şirketlerde amme borçlarında sorumluluk incelendiğinde ortak sıfatıyla sorumluluk veya yönetici ve temsilci sıfatıyla sorumluluk olmak üzere iki tür sorumluluk çıkmaktadır<sup>131</sup>. Ortak sıfatıyla sorumluluk TTK'nın 329. maddesinde düzenlenmiştir. Maddede ortakların sadece taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olarak sorumlu olacakları, bunun ötesinde bir sorumluluk ortaklar için söz konusu olmayacağı düzenlenmiştir. Ancak anonim şirketlerde yönetici ve temsilci sıfatıyla sorumluluk farklılık arz etmektedir. Şöyle ki; anonim şirketlerde ortaklar açısından taahhüt edilen sermaye payı ile sınırlandırılmış olan sorumluluk, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca yönetici ve temsilciler açısından şirket borcunun tamamını kapsayacak şekilde müşterek müteselsil sorumluluk esasına göre belirlenmiştir. 6102 sayılı TTK yönetim hakkı ile temsil yetkisini birbirinden ayırarak 367. maddede yönetim devri konusunu, 370. maddede ise şirketin temsil yetkisini düzenlemiştir.

---

<sup>130</sup>TTK 329. Madde: “Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlardan dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.”

<sup>131</sup>Şükrü Yıldız, “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, Prof. Dr. E. Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul 1999, s. 780 vd.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulamasında kanuni temsilci, şirket esas sözleşmesi ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş yönetim kurulu üyeleri veya yönetim kurulu üyelerinden en az birinin bulunması koşuluyla yönetim kurulu tarafından müdür olarak atanmış üçüncü kişiler olabilecektir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 370. maddesi ve müteakip maddelerine göre temsil yetkisi murahhas azalara veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmamış ise, tüm yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatını taşıdığı kabul edilecektir. Ancak şirketi temsil salahiyeti murahhas üye veya üyeler ile müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmış ise amme alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması gerekir. Anonim şirketlerde kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için, Danıştay'a göre sorumluluğun saptanması gereklidir<sup>132</sup>.

Anonim şirketlerde vergi ile ilgili cezalar önce tüzel kişiye kesilmektedir. Ancak VUK'un 333. maddesi, aynı Kanun'un 10. maddesine yollama yaparak, temsil organını oluşturanların kusurlu davranışlarından ötürü mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin kusurlu temsilcilerden varlıklarından, alınmasını öngörümüştür<sup>133</sup>. Anonim şirketlere parasal vergi cezaları kesilebilir. Fakat hürriyeti kısıtlayıcı ceza verilemez. Vergi cezaları dışında kalan ve ceza mahkemeleri tarafından hükmolunan hürriyeti kısıtlayıcı cezalar, doğal olarak tüzel kişilerin temsilcileri adına hükmolunacaktır<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup>Danıştay 3. D. 17.12.2002, E. 2001/2015, K. 2002/4199, Yönetim kurulu üyesi seçildiği yönetim kurulu toplantısında anonim şirketi bütün şirket işlemlerinde temsil ve ilzama yetkili kılınan davacının yönetim kurulu üyesi seçildiği ve fiilen görevden ayrıldığı tarihler arasında şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetki ve sorumluluğu bulunduğundan, ödeme emri ile istenen şirket ve vergi borcunun doğmasına vergi ile hangi ödevi, ne suretle yerine getirmemesinin sebep olduğunun belirlenmesi ve sorumluluğun bu suretle değerlendirilmesi gerekir. www.kazanci.com, (19.09.2014).

<sup>133</sup>Kaneti, s. 79.

<sup>134</sup>Mutluer, s. 80.



Anonim şirketlerde birden fazla kanuni temsilci olması durumunda; vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan olayın özelliğine göre fiilin ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilci yahut temsilcilerin cezai sorumluluğu asıldır. Kanunda ya da sözleşmelerde gösterilen kanuni temsilcilerin tümünün cezai sorumluluğu söz konusu değildir. Anonim şirkette temsilciler arasında görev bölüşümü yapılmışsa suçun konusunu oluşturan olay hangi temsilci veya temsilcilerin görevine giriyorsa cezanın muhatabı da onlar olacaktır<sup>135</sup>.

İlgili kanun maddeleri yorumlandığında kanaatimizce, somut olayda yapılması gereken, ilk etapta şirket esas sözleşmesinde görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunup bulunmadığına bakılıp akabinde böyle bir kayıt yok ise yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak 6183 sayılı Kanun mükerrer 35. maddesi hükmüne göre işlem yapılması gerekecektir.<sup>136</sup>

#### **(6) Limited Şirketler;**<sup>137</sup>

Limited şirketler sermaye şirketleri arasında incelenecek son şirket olacaktır. Şirketin kuruluş esasları ve ortakların yükümlülükleri TTK'nın 573. maddesinde açık bir şekilde düzenlenmiştir. Kanun'da limited şirketler adına yapılan düzenlemeler gereği, limited şirketlerde ortaklar açısından genel kural sermaye hisseleri oranında sorumlu olmalarıdır. Limited şirketlerde ortaklık payının devredilmesi durumunda sorumluluğun, ortaklık payını devreden ve devralan açısından ne zaman başladığı ve ne zaman sona erdiği konusunda 6183

---

<sup>135</sup>Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot; *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara 2009, s. 518; Adil Nas, "Ticari Şirketlerde Temsil Organlarının Vergi Sorumluluğu" *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Şubat 2010, S.65-66, s. 14.

<sup>136</sup>6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte meydana gelen değişimle şirketlerde yönetim ve temsil ile ortaklığın devri konularında bazı değişiklikler söz konusu olmuştur. Bu değişiklikler kapsamında şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen amme alacaklarından, kimlerin nasıl ve ne oranda sorumlu olacağı Seri: A, Sıra No: 5 Tahsilat Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. RG. 11.09.2013, S. 28762.

<sup>137</sup>TTK 573. Madde: "*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*

sayılı Kanunun 35. maddesinde düzenlenmiştir. Madde de limited şirkete ait amme borçlarından dolayı şirket ortaklarının sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı, ortağın şirketteki payının devretmesi sonucunda devreden ve devralanın müteselsilen borçlu olacağı ve son olarak pay sahiplerinin borcun doğumu ve ödenmesi döneminde farklı şahıslar olması durumunda müteselsil borçluluğun esas olduğu yer almaktadır.

Limited şirketlerde yönetici ve temsilci sıfatıyla sorumluluk TTK'nın 623. maddesinde düzenlenmiştir. Limited şirketin kanuni temsilcisi, şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilmesi mümkündür. Ancak, üçüncü kişilere şirketin yönetim ve temsilinin verilebilmesi için ortaklardan en az birinin şirket yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Bu düzenleme 6762 sayılı eski TTK'nın 541. maddesinde değişiklik yapmıştır. Maddenin eski halinde, şirket mukavelesi veya umumi heyet kararıyla şirketin idare ve temsili ortak olmayan kimseler tarafından da gerçekleştirilebileceğini öngörmekteydi. Yeni halinde ise, 6102 sayılı TTK ile getirilen kısıtlama 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi gereğince yapılacak takiplerde dikkate alınmaktadır. Limited şirketlerin müdür, yönetici, temsilci sıfatı taşımayan ortaklar hakkında takip 6183 sayılı Kanun 35. maddesi düzenlemesine göre sermaye hisseleri oranında yapılacaktır. 6102 sayılı TTK hükümlerine göre tespit edilen kanuni temsilciler hakkındaki takip ise 6183 sayılı Kanun mükerrer 35. maddesine göre amme alacağının tamamından, müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre olacaktır<sup>138</sup>.

## **b) Dernekler**

Medeni Kanun'un 56. maddesinde dernek: *“En az yedi gerçek veya tüzel kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2/a hükmünde ise Medeni Kanun ile benzer bir

---

<sup>138</sup>Eslem Ayaz, *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları*, Ankara 2013. s. 57 vd.

düzenlemeye sahip olup bu Kanundan farklı olarak, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek gayesi de yer almıştır.

Derneklerin vergi mükellefiyeti 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre dernekler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin 1/ç bendi ile derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Buna göre, derneklerin tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak derneklerin devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte diğer bir ifade ile bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetin bulunması halinde bu faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi edilmesi gerekecektir.

Dernekler, GVK'nın 94. maddesi gereğince nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulanlar arasında sayılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, derneklerin nakden veya hesaben yapacakları ödemeler üzerinden yapmış oldukları tevkifatları, muhtasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Derneklerin mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri olan yönetim kurulu tarafından yerine getirilecektir. Yönetim kurulu, derneğin kararlarının uygulanması, günlük işlerinin yürütülmesi ve derneğin dış ilişkilerde temsil edilmesi görevini üstlenmiş zorunlu organdır<sup>139</sup>. Kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır<sup>140</sup>. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki

---

<sup>139</sup>Jale G. Akipek/Turgut Akıntürk, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, İstanbul 2007, s. 618; Aydın Zevkliler/Beşir Acarbey/Emre Gökyayla; *Zevkliler Medeni Hukuk*, Ankara 1999, s. 676; Dural/Öğüz, s. 318.

<sup>140</sup>Zeynel T. Kangal; *Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluğu*, Ankara 2003, s. 183.

temsilcileri hakkında da uygulanacaktır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebileceklerdir<sup>141</sup>.

### c) Vakıflar

Vakıf sözcüğü eski hukukumuzdan gelme bir terimdir. Vakıf, Osmanlı Hukukunun en önemli kurumlarından biridir. Eski hukukumuzda muhtaç kişilerin bazı şeylerin yokluğunu duydukları alanlarda ve bu yokluğu gidermek üzere en sık başvurulan yol, vakıf kurmaktır. Buna göre, vakfedilen mal satılamaz, devredilemez, mirasçılara geçmez; vakfedildiği andan itibaren mal sahibinin malı olmaktan çıkar ve Allah'ın mülkü kabul edilir, böylelikle muhtaç insanların bu mallardan sürekli olarak yararlanması sağlanırdı<sup>142</sup>.

Günümüzdeki manası ile gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları vakıf olarak TMK'nın 101. maddesinde düzenlenmiştir. Mal varlığının bütünü veya gerçekleşmemiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. TMK'nın 102. maddesinde ise vakıf kurma iradesi, resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanıp vakfın yerleşim mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanacağı düzenlenmiştir.

Vakıfların vergi mükellefiyeti 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesinde vakıfların tüzel kişiliği bulunması itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olacağı yönünde düzenlenmiştir. Vakıflar, yapacakları ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi gerçekleştirmektedir. GVK'nın 94. maddesinde vakıfların nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulanlar arasında sayılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre vakıfların nakden veya hesaben yapacakları ödemeler üzerinden yapmış oldukları tevkifatları, muhatasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun

---

<sup>141</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, *Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi*, Yayın No: 146, Ankara 2012, s. 12.

<sup>142</sup>Hüseyin Hatemi; *Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi*, İstanbul 1969, s. 18 vd.; Zevkliler/Acarbey/Gökyayla, s. 706.

yapıldığı yer vergi dairesine beyan edilip, ödemesi gerekmektedir. Yine aynı maddenin birinci fıkrasının 5/b bendinde vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur.

#### **d) Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

Dernekler mevzuatının esasını oluşturan TMK ve Dernekler Kanunu içerisinde derneklerin iktisadi işletmelerinin tanımları ile bu işletmeler arasındaki bağ ile ilgili olarak herhangi bir düzenlemede bulunmamıştır. Söz konusu işletmelerle ilgili düzenlemeler vergi mevzuatında yer almaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 1. maddesine göre vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamışlardır. Fakat aynı maddenin 1/ç bendinde vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrasında yer alan hükümde, vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu düzenlenmiştir. Aynı Kanun'un 2. maddesinin, 6 fıkrasında, vakıflara ait iktisadi işletmelerinin kazanç amacı gütmelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir. Maddenin devamında ise mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceğini hükme bağlamıştır.

Vakıflara bağlı olan iktisadi işletmelerde diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme ve belge düzenine uymayla VUK'da belirtilen tüm vergisel yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

Ayrıca vakıf iktisadi işletmesi kurumlar vergisine tabi olduğu için muhasebe kayıtlarını bilanço esasına göre tutmak zorundadır<sup>143</sup>.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi hukuku açısından kanuni temsilcileri, bu işletmeleri idare ve temsil eden yöneticilerdir<sup>144</sup>.

#### e) Kooperatifler

1969 yılında yürürlüğe giren 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun<sup>145</sup> 1. maddesine göre; kooperatifler tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan, değişik ortaklı ve sermayeli ortaklıklar olarak düzenlenmiştir.

Ana sözleşmede aksine hüküm olmadıkça kooperatif, alacaklılarına karşı yalnız mamelekiyle sorumludur. Kooperatif, kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının kamu alacağı karşısındaki sorumlulukları incelendiğinde ise değişen bir durum yoktur. Ancak, kooperatiflerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen yahut tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının tahsilinde ise kanuni temsilciler ve kooperatif ortaklarının sorumlulukları devreye girmektedir<sup>146</sup>.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK'un 10. maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirileceği; bu kişilerin ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağını düzenlemiştir. Kanun koyucu 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal

---

<sup>143</sup>*Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi*, s. 11.

<sup>144</sup>Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul 2004, s. 90.

<sup>145</sup>RG. 10.05.1969, S. 13195.

<sup>146</sup>Kemal Özmen, *Kooperatifler*, Ankara 2014, s. 613 vd.

varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından tahsil edileceğini düzenlemiştir.

Kooperatif Kanunu'na göre kooperatiflerin tüzel kişiliğinin bulunduğu, TTK 124. maddede de kooperatiflerin ticaret şirketi olduğu belirtilmiştir. Böylece ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilen ana sözleşmelerinde tayin edilen kanuni temsilciler, VUK'un 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi gereğince sorumlu olacaklar ve kooperatiflerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir<sup>147</sup>.

Kooperatifin borçlarından dolayı ortağın sorumluluğu ana sözleşme ve Kooperatifler Kanunu'ndaki hükümlerle sınırlı olup, söz konusu hükümler 28., 29. ve 30. maddelerde düzenlenmiştir. Ana sözleşmede hüküm bulunmaması halinde yasal sorumluluğu 28. maddede, sınırsız sorumluluğu 29. maddede, 30. maddede ise sınırlı sorumluluğun kapsamını belirlemiştir. İlgili maddeler incelendiğinde; 28. maddeye göre, ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça kooperatif, alacaklılarına karşı yalnız mamelekiyle sorumlu olduğunu belirtir. Dolayısıyla, ana sözleşmede kooperatifin sorumluluğu başka türlü düzenlenmedikçe dış borçlar ancak malvarlığı ile ödenecek, bunun dışında kooperatiften herhangi bir istek yapılmayacaktır. Kanunun 29. maddesinde ise, kooperatifin varlığı borçlarını karşılamaya yetmediği hallerde, ana sözleşme ile ortaklarının da şahsen ve sınırsız olarak sorumlu tutulabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Böylece alacaklılar kooperatifin iflası veya diğer sebeplerle dağılması ve mal varlığının borçlarını ödemeye yetmemesi durumunda, kooperatifin borçlarından dolayı, kooperatif ortakları zincirleme ve bütün malvarlıkları ile sorumlu olacaklarını düzenlemiştir. Kanunun 30. maddesinde ise ana sözleşme ile kooperatif borçları için her ortağın kendi payından fazla olarak şahsen ve

---

<sup>147</sup> Özmen, s. 327vd.

belirli bir miktara kadar kooperatiften sonra sınırlı olarak sorumlu tutulabileceklerini düzenlemiştir.

Kanunda belirtilen bu üç madde birlikte değerlendirildiğinde, ana sözleşmede ortaklara ilişkin sınırsız sorumluluğun düzenlenmeyeceği, şayet sorumluluk düzenlenecekse bunun da sınırlı sorumluluk olacağı anlaşılmaktadır.

Kooperatif ortaklarının amme alacağı karşısındaki sorumluluklarını Kanundaki düzenlemeler ışığında açıklanacak olursa; eğer amme alacağı kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsil edilemez ise kooperatifin sorumlu olduğu konularda ortaklara başvurulabilmesi için kooperatifin tasfiye edilip sicilden silinmiş olması yeterli değildir, ana sözleşmede kooperatif ortaklarının sorumlu olduğu yönünde bir hüküm bulunmalıdır. Kooperatifin iflasına, dağılmasına ya da dağıtılmasına karar verilmesi gereklidir. Son olarak da kooperatifin tasfiyesinden sonra mal varlığının borçlarını ödemeye yetmediğinin anlaşılması gerekmektedir.

#### **f) Sendikalar**

Sendika; işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluş olarak 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş sözleşmesi Kanunu'nun<sup>148</sup> 2. maddesinin, (ğ) fıkrasında tanımlanmıştır. Sendikalar Kanununda sendikaların, sendika şubelerinin ve konfederasyonların zorunlu organları gösterilmiş, bunların oluşumu ile görev ve yetkileri konusunda ayrıntılı düzenlemeler getirilmiştir. Kanunun 9. maddesine göre sendikaların, sendika şubelerinin ve konfederasyonların zorunlu organları; “Genel Kurul”, “Yönetim Kurulu”, “Denetleme Kurulu” ve “Disiplin Kurulu” olarak belirtilmiş, isteğe bağlı organların neler olduğuna yönelik bir düzenleme yapılmamıştır. Sadece sendikaların ihtiyaca göre başka organlar da kurabileceği hüküm altına alınmıştır.

---

<sup>148</sup> RG. 07.11.2012, S. 28460.



Sendika ve konfederasyonların yönetim kurulu üyelerini genel kurul seçmektedir. Yönetim Kurulu ise sendika, sendika şubesi ve konfederasyonların yürütme organıdır. Kanunun 2/i fıkrasında yönetici; kuruluşun ve şubesinin yönetim kurulu üyeleri olarak tanımlanmıştır. Bu halde sendikaların idare ve temsiline ilişkin yetkili organı yönetim kurulu olacaktır. Yönetim kurulu üyeleri vergi hukukundan kaynaklanan sorumlulukta da kanuni temsilci olarak kabul edilecektir<sup>149</sup>.

## **2. Tüzel Kişiliğe Sahip Teşekküllerin Vergi Borcu ve Cezalarından Sorumluluğu**

Tüzel kişilerde vergi ve söz konusu ödevler tüzel kişilerin temsil organları tarafından yerine getirilmektedir. VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasına göre; temsil organını oluşturan kişilerin tüzel kişiye ait vergi ödevleri ve buna bağlı alacakları yerine getirmemeleri ve bu nedenle yükümlü tüzel kişinin malvarlığından vergi ve buna bağlı alacaklar, ödevlerini yerine getirmemiş olan temsilcilerin kişisel malvarlığından alınmaktadır. Bahsi geçen hükme göre, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi, vergi ödevlerinin temsilci tarafından yerine getirilmemiş olması sebebiyle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığında kısmen veya tamamen alınamamasına bağlıdır<sup>150</sup>. Aynı maddenin 3. fıkrası gereğince de, temsilcilerin yükümlü tüzel kişiler adına ödedikleri vergiler için tüzel kişiye rücu imkânı bulunmaktadır. Bahsi geçen durumda tüzel kişinin temsilcilerinin tüzel kişinin vergi borcu için sorumlu tutulması durumu mevcuttur<sup>151</sup>. VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasına göre tüzel kişinin temsilcilerinin sorumlu tutulması için kusurlu olmaları şart değildir. Şöyle ki, verginin temsilcilerden istenebilmesi için, vergi ödevlerini yerine getirmemeleriyle vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin malvarlığından alınamaması arasında illiyet bağının bulunması kâfidir. Bahsi geçen sorumluluk

---

<sup>149</sup>Sarılı, s. 92.

<sup>150</sup>Kaneti, s. 89; Karakoç, s. 210.

<sup>151</sup>Kaneti, s. 89; Karakoç, s. 210.

kusur karinesine dayanmakta ve kusur karinesinin aksinin ispatlanması suretiyle de sorumluluktan kurtulmak mümkün olmaktadır<sup>152</sup>.

Tüzel kişilerin vergi cezaları karşısındaki durumu ile ilgili VUK'un 333. maddesi, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı davranışlarından kaynaklanan cezaların tüzel kişiler adına kesileceğini, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin durumu, küçüklerin ve kısıtlıların durumundan farklılık arz edeceğini düzenlemiştir. Zira vergi cezası tüzel kişiye kesileceğinden, cezanın muhatabı tüzel kişi olmaktadır. Konu ile ilgili olarak aynı maddenin 2. fıkrası incelendiğinde VUK'un 10. maddesine atıf yaptığı görülmektedir. İlgili 2. fıkrada, temsil organını oluşturanların eylemlerinden ötürü kesilen vergi cezalarının, tüzel kişiden alınmaması durumunda, vergiye ilişkin ödevlere aykırı davranan temsilcilerin sorumlu olduğu düzenlenmektedir. Temsilciler vergi cezaları için de tüzel kişiye rücu edebilirler<sup>153</sup>. Atıf yapılan VUK'un 10. maddesinin, 4. fıkrası incelendiğinde ise, tüzel kişinin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması temsilcilerin daha önceki dönemlere ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmaktadır. Her temsilci kendi yönetim zamanı ile ilgili olarak, vergi ödevlerine aykırılığın sonuçlarından sorumlu bulunmaktadır. Tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgili incelenmesi gereken bir durum da VUK'un 359. maddesinde düzenlenen fiillerin işlenmesi halinde cezai yaptırımın nasıl uygulanacağıdır. Sorun ile ilgili olarak VUK'un 333. maddesinin 3. fıkrasında açık bir düzenleme yapılmıştır. Mali nitelikli cezalar tüzel kişilik adına kesilir ancak, vergi kaçakçılığını düzenleyen VUK 359. maddesindeki yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için Kanunun 359. ve 360. maddesinde belirtilen cezalar bu fiilleri işleyen kişiler hakkında hükmolunacaktır. Zira tüzel kişiye hapis cezası uygulanması mümkün değildir ayrıca, cezaların şahsiliği ilkesi<sup>154</sup> gereği de cezayı suç işleyen çekmesi gerekmektedir<sup>155</sup>.

---

<sup>152</sup>Kaneti, s. 89-90; Candan, Temsilci, s. 35 vd.

<sup>153</sup>Kaneti, s. 90; Karakoç, s. 211.

<sup>154</sup>Cezaların Şahsiliği İlkesi: TCK md 20'de açık düzenleme mevcuttur. "Ceza sorumluluğu şahsîdir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır." Özel

### **C. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküller ve Teşekkülleri İdare Edenlerin Vergi Borcu ve Cezaları Karşısındaki Sorumluluğu**

Türk vergi hukukunda şirketlerin vergisel sorumluluğu sınıflandırılırken şirketin tüzel kişiliğe sahip olup olmaması da ayrı bir kalem oluşturmaktadır. Esasında, TBK’da düzenlenen adi şirketlerin tüzel kişiliği yoktur. Bunun haricinde menkul kıymet yatırım fonlarının ve KVK’da düzenlenmiş bulunan iş ortaklığının (joint venture) tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Aşağıda tüzel kişiliği bulunmayan bu topluluklar ve bunlara ait vergi sorumluluğu sırası ile incelenecektir.

#### **1. Adi Şirketler**

Ticaret hayatında, diğer şirket türlerinden farklı olan adi şirketler, TTK’da değil, Türk Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. TBK’nın 620. maddesinde adi şirketleri iki veya daha fazla kişinin emeklerinin ve mallarının ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlamıştır. Adi şirketlerin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Adi şirketlerde işlemler ortaklar adına yapılmakta ve ortaklar haklara sahip ve borçlardan sorumlu olmaktadır<sup>156</sup>.

Adi şirketler; kişi, sözleşme, sermaye, amaç ve konu ile ortak çalışma iradesi olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır<sup>157</sup>. Adi şirketlerde şirket borçları nedeniyle ortakların sorumluluğu TBK’nın 638. ve 645. maddelerinde birinci derecede, şahsen, müteselsilen ve tüm malvarlıkları ile ve sınırsız sorumlu oldukları yönünde düzenlenmiştir.

---

hukuk tüzel kişileri suç faili olamazlar. Suç ve ceza politikası gereği olarak ancak kusurlu davranan gerçek kişiler suç faili olabilir. Fiili sadece gerçek kişi işleyebilir ve sadece gerçek kişiler hakkında ceza yaptırımına hükmedilebilir. Bu anlayış, Anayasamızda da güvence altına alınınca sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin bir gereğidir. İşlenen suç dolayısıyla özel hukuk tüzel kişileri hakkında güvenlik tedbirin niteliğinde yaptırımlara hükmedilebilir.

<sup>155</sup>Karakoç, s. 211.

<sup>156</sup>Şafak Narbay/Seyithan Deliduman, “Alman Federal Mahkemesi’nin (Dış) Adi Şirketin Hak ve Taraf Ehliyetine Sahip Olduğuna İlişkin 29.01.2001 Tarihli Kararı” Prof. Dr. Ömer Teoman’a Armağan, İstanbul 2002, s. 577 vd.

<sup>157</sup>Pulaşlı, s. 12; Bahtiyar, s. 24 vd.; Çeker, s. 225 vd.; Bilgili/Demirkapı, s. 21.

Çalışmanın ilk kısmında bahsi geçen sorumluluk çeşitlerine değinilmiştir. Ancak konunun bu başlık altında da anlaşılabilmesi için adi şirket ortaklarının sorumluluğu açısından yeniden kısaca bir açıklama yapılması gerekmektedir. Birinci derecede sorumluluk şirket alacaklılarının alacaklarını elde edebilmek için şirketin malvarlığına başvurma zorunluluğuna tabi olmaksızın doğrudan ortakların malvarlığına gidilebileceğini ifade etmektedir. Adi şirketlerin tüzel kişiliği olmadığı için ayrı bir malvarlığı da mevcut değildir. Dolayısıyla şirket alacaklıları alacaklarının tatminini ortakların malvarlığından talep edeceklerdir. Adi şirketlerde birinci derecede sorumluluk doğal bir sonuçtur. Aynı şekilde adi şirkette ortakların kendi kişisel malvarlıklarıyla şirket borçlarından mesul olmaları şahsen sorumluluğu ifade etmektedir.

Müteselsil sorumluluğu ise; ortakların hepsinin şirket borçlarının tamamından ve her birinin ayrı ayrı olarak mesul olmaları olarak açıklamış, şirket alacaklılarının, alacaklarının tahsili konusunda her bir ortağa müracaat edebileceklerinden bahsedilmiştir. Adi şirkette şirket ortaklarının hiçbirinin alacaklılara karşı sorumluluğu ortadan kaldırılamaz yahut sınırlandırılmaz. Emeğini şirkete sermaye olarak koyan ortağın şirket borçlarından sorumluluğundan muafiyetine dair iç ilişkide yapılan anlaşma, dış ilişkide şirket alacaklılarını bağlamamaktadır. Alacaklılar emeğini sermaye olarak koyan ortak da dâhil olmak üzere şirketten olan alacaklarının tamamını isteme hakkına sahiptirler. İç ilişkideki muafiyet veya paylaşım şirket alacaklıları üzerinde etki doğurmamaktadır. Sınırsız sorumluluk konusunda ise adi şirkette, şirket ortağı şirkete koymayı taahhüt etmiş olduğu sermaye paylarıyla sınırlı olmaksızın, şirket borçlarının tamamından sorumlu olmaktadır. Şirket ortağının sermaye payının küçük veya büyük olması şirket borçlarına karşı olan sorumluluğunu etkilemez. Aynı şekilde alacaklı, adi şirket ortağı tüm şahsi malvarlığı ile sorumlu olduğundan, bu malvarlığı içinde yer alan hukuken başvurulabilecek olan bütün kalem ve değerlere, alacak karşılanıncaya değin el koyma hakkına sahip olacaktır<sup>158</sup>.

---

<sup>158</sup>Çeker, s. 236; Bilgili/Demirkapı, s. 36.

Adi şirket ortaklarının haksız fiilden kaynaklanan borçlar için müteselsilen sorumluluğu yoktur. Her bir ortak kendi gerçekleştirmiş olduğu haksız fiilden sorumlu olacaktır.

Adi şirket ortakları için geçerli olan sorumluluk bağlamında söylenen bütün sorumluluk halleri bir amme alacağı olan vergi borcu için de geçerlidir. Vergi borcu nedeniyle adi şirket ortakları birinci derecede, müteselsil ve sınırsız olarak sorumludurlar. Şirket ortaklarının kendi aralarında vergi borcunu belirli bir ortağın üstleneceğine dair bir anlaşma yapmaları vergi idaresini bağlamayacaktır.

## **2. Menkul Kıymet Yatırım Fonları**

Kollektif yatırım kuruluşları, hukuki yapılarına göre ayrı ve bağımsız bir tüzel kişilik olarak kurulduklarında yatırım ortaklığı, başka bir tüzel kişilik tarafından bir sözleşme çerçevesinde kurulduklarında ise yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Amaç ve ekonomik fonksiyon olarak birbirine benzemekle beraber, çalışma biçimleri ve yatırımcılara sundukları hizmet bakımından yatırım fonları ve yatırım ortaklıkları birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Yatırım fonunun tanımından önce yatırım fonunda adı sıkça geçen portföyün ne olduğunun açıklanmasında fayda vardır. Portföy geniş anlamıyla bir kişinin ya da kuruluşun sahip olduğu varlıkların tümünü ifade eder. Dar anlamıyla portföy ise sermaye piyasası araçları ve kıymetli madenlerden oluşan varlık grubudur. Yatırım fonları halktan topladıkları paralar karşılığı, hisse senedi, tahvil gibi sermaye piyasası araçlarından ve kıymetli madenlerden oluşan portföyleri yönetirler. Her bir yatırımcı fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını alarak fona ortak olur.<sup>159</sup>

Yatırım fonları tüzel kişiliği olmamasına rağmen Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan düzenleme Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonları sermaye şirketi sayılmıştır. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul

---

<sup>159</sup>T.C. Başbakanlık Sermaye Piyasası Kurulu, [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr) (26.08.2014).

edilmişleridir. Menkul kıymet yatırım fonlarının vergi hukuku açısından kanuni temsilcileri fonların kurucularıdır. Ancak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından fonun yönetiminin kuruculardan bir başka kuruma bırakılması halinde, kanuni temsilcisi bu kurumun yöneticileri olacak ve sorumluluğa ilişkin olarak da bu kişi veya kişilerin sorumluluğuna gidilecektir<sup>160</sup>.

### 3. İş Ortaklıkları

Gelişen dünyamızda risk taşıyan ve büyük sermaye ve teknoloji gerektiren devasa yatırım projeleri fazlasıyla mevcuttur. Yüksek sermaye, gelişmiş teknoloji ve rizikosu yüksek bu projelerin tek bir yüklenici tarafından yapılması mümkün değildir. Söz konusu durumlarda şirketler bilgi ve sermayelerini birleştirme suretiyle ortak bir ekonomik amaç için bir araya gelmekte ve iş ortaklığı oluşturmaktadırlar. Gerek batı ülkelerinde gerekse ülkemizde akdedilen Joint Venture sözleşmeleri genellikle sözleşme temeline dayanan Joint Venture (Contractual Joint Venture) ve sermayeye dayalı Joint Venture (Equity Joint Venture) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>161</sup>.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>162</sup> de açıklandığı üzere, iş ortaklığının Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi için gerekli bir takım koşullar vardır. Bu koşullar;

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,

---

<sup>160</sup>Sarılı, s. 103.

<sup>161</sup>Ünal Tekinalp; "JointVenture", *Prof. Dr. Yaşar Karayalçın'a 65 inci Yaş Armağanı*, 1988 Ankara, s. 156.

<sup>162</sup>1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007 RG. 26482.

- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi

Yukarıdaki koşullar çerçevesinde iş ortaklığı konsorsiyumdan farklı bir ortaklık türüdür. Konsorsiyumda her ortak kendi yapacağı işten sorumludur<sup>163</sup>.

Son yıllarda özelleştirme ihaleleri, petrol arama ve işletme, otomotiv, maden arama ve benzeri sektörlerdeki projenin büyüklüğü daha güçlü sermayelere olan ihtiyacı arttırmıştır. Bu nedenle Joint Venture anlaşmaları yapılmaya başlanmıştır. Bu konuda iş ortaklıkları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 7. fıkrasında "*İş ortakları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortakları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tescili edilmesini talep edenler iş ortaklarıdır. Bunların tüzel kişi olması mükellefiyetlerini etkilemez.*" yönünde bir düzenlemeye yer vermiştir. Bu düzenleme ile iş ortaklığında, her ortak kendi yapacağı işten sorumlu olmayacağı, ortaklığın bir bütün olarak kendisinin sorumlu olacağı anlaşılmaktadır.

Ülkemizde iş ortaklıkları hukuki mevzuat açısından TBK'nın 620. ve 645.maddeleri arasındaki hükümlere tabiidir. İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti olarak tescil için başvuracakları vergi dairesi sözleşmelerinde yer alan merkezin bulunduğu yer vergi dairesidir. Eğer sözleşmede ortaklık merkezi açık olarak belirtilmemiş ise iş merkezi ortaklığın bulunduğu yer olup, mükellefiyet tescili ise bu yerde görevli bulunan vergi dairesidir<sup>164</sup>.

---

<sup>163</sup>Daha ayrıntılı konsorsiyum sözleşmesi için bkz: Turan Şahin, "Konsorsiyum Sözleşmesi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 92, Ocak/Şubat 2011, s.458 vd.

<sup>164</sup>Konuya ilişkin, 5520 sayılı KVK md. 3 ve 193 sayılı GVK md. 3 vd.

#### **4. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkülleri İdare Edenlerin Vergi Borcu ve Cezalarından Sorumluluğu**

Tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenler VUK'un 10. maddesinin 1. fıkrasında, tüzel kişililerin temsil organlarını oluşturanlar gibi, vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olduğu belirtilmektedir. Şöyle ki, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme gibi bir görevi bulunmaktadır. Vergi kanunlarına aykırı davranışlar nedeniyle kuruluştan alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan bu kimseler sorumlu olmaktadır<sup>165</sup>.

#### **D. Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye'deki Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu**

Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin sorumluluğu hakkında VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasında özel bir düzenleme bulunmaktadır. İlgili maddeye göre; Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin temsilcileri, tüzel kişilerin temsilcileri gibi, vergiden sorumlu tutulmaktadır. Bu şahıslar, vergi kanunlarına aykırı davranışlarıyla vergi ve buna bağlı alacaklardan tamamen ya da kısmen yükümlünün malvarlığından alınamamasına sebep olmuşlar ise, vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olurlar. Yükümlünün Türkiye'de bulunmaması, temsilciyi vergi kanunlarına aykırı davranışlardan dolayı, vergiden sorumlu hale getirmektedir<sup>166</sup>.

---

<sup>165</sup>Kaneti, s. 91; Karakoç, s. 212.

<sup>166</sup>Kaneti, s. 91; Karakoç, s. 212.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: VERGİ KANUNLARINDA DÜZENLENEN DİĞER SORUMLULUK HALLERİ

Çalışmanın ikinci bölümünün son kısmında da belirtildiği gibi Türk vergi hukukunda sorumluluk esasen VUK ve 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Ancak kamu alacağının güvence altına alınabilmesi verginin tahsilinde doğabilecek bir olumsuzluğu önceden men edebilmek adına vergilendirmeye ilişkin diğer mevzuatta da sorumluluk konusuna ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu kısımda on dört ayrı başlık açılıp vergi tevkifatı yapanların sorumluluğundan başlanıp, Türk vergi mevzuatında düzenlenen sorumluluk hallerine tek tek değinilmiştir.

### I. VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUĞU

Vergi kesintisi yapılması ya da verginin kaynakta tevkif edilmesi veya başka bir adıyla stopaj, yaygın olarak kullanılan vergilendirme tekniklerindedir. Verginin kaynaklanması başka bir anlatımla vergiyi doğuran olay meydana gelirken yükümlünün yerine bir başka kişi, genellikle geliri ya da kazancı sağlayan kişi, vergiyi keserek vergi dairesine yatırmak zorundadır<sup>167</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi çerçevesinde vergiyi kaynakta kesecek olanların temelde üç tane ödevi bulunmaktadır:

- Vergiyi yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden kanunlara uygun olarak kesmek;
- Yaptıkları kesintileri süresi içinde vergi kanunlarına uygun olarak eksiksiz bir biçimde vergi dairesine ödemek;
- Vergi kanunlarının kesinti yapılması ile ilgili olarak kendilerine yükledikleri diğer ödevleri yerine getirmek.

Kesintiyi yapmak ve ödemede bulunmanın haricinde, vergi kanunlarının vergi kesintisi yapmak zorunda olanlara yüklediği diğer ödevler, özellikle vergi kanunlarına göre kesinti ile ilgili olarak düzenlenmesi gereken bildirimleri

---

<sup>167</sup>Yılmaz Aliefendioğlu, *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara 1975, s. 1; Kaneti, s. 83; Karakoç, s. 212.

hazırlamak ve kanuni süreler içerisinde vergi dairesine vermektir. Sorumlu yaptığı ödemelerden kanunda belirtilen biçimde vergi kesintisi yaparak ve vergi dairesine yatırarak kendisine yüklenen görevi yerine getirdikten sonra, vergi dairesinin sorumluya kanunun kabul ettiğinden daha geniş ödevler yüklemesi mümkün değildir<sup>168</sup>.

Vergi mevzuatında vergi kesme sorumluluğu getiren kanunlar içerisinde özellikle Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını belirtmek gerekir. GVK'nın 94. maddesi çeşitli kazançlardan değişik oranlarda vergi kesilmesini düzenlemektedir. KVK'nın 30. maddesinde ise belirtilen bazı kazançlara dar yükümlü durumunda olan kurumlara sağlanması halinde, bu kazançları sağlayanlara benzer bir vergi kesme ödevi verilmektedir.

Verginin tevkif suretiyle alınması halinde, sorumlunun mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olduğu GVK'nın 107. maddesinin, 3. fıkrasında hükme bağlanmaktadır. Bu hükümler dâhilinde, vergi dairesi noksan kesilen vergiler için ikmalen vergi tarhını yükümlü işçiler adına değil, sorumlu işveren adına yapmaktadır. Ancak işveren, ödemiş olduğu bu vergi için yükümlü işçilere rücu etme hakkına sahiptir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Damga Vergisi Kanunu vergi kesme sorumluluğunu düzenleyen diğer kanunlardır. VİV Kanunu'nun 17. maddesinin, 2. fıkrasında çeşitli kişi ve kurumlara hak sahibi mirasçılara yapılacak ödemelerden vergi kesme zorunluluğu getirilmektedir. Kaynakta vergi kesme ile ilgili Damga Vergisi Kanunu 19. maddesinde genel ve özel bütçeli idarelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu kuruluşları belirli nitelikteki sözleşmelere ilişkin damga vergisinin istihkaklardan kesinti yapmak suretiyle ödenmesine yer verilmektedir.

Vergi kesintisi yapmak ödevi altında bulunan sorumlunun, bu kesintiyi yapmamış olması kendisini vergi dairesine karşı muhatap olmaktan kurtaramaz. Vergi dairesi, kesintiyi yapmamış olan sorumluya doğrudan doğruya başvurarak, onun hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapmaya yetkilidir. Bu durumda, sorumlu

---

<sup>168</sup>Kaneti, s. 83; Karakoç, s. 213; Danıştay 13. D. 25.3.1981, E. 1980/267, K. 1981/614, *Danıştay Dergisi*, S. 44-45, Ankara 1981, s. 574 vd.

kendi malvarlığından mükellefe ait olan vergiyi ödemek zorunda kalacaktır. Bu durumda sorumlunun, kesmek zorunda olduğu ve kesintiyi yapmaması nedeniyle kendi malvarlığından vergi idaresine ödemiş olduğu vergi tutarı için asıl yükümlüye rücu edebileceği VUK'un 11. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Böylece, sorumlu asıl yükümlüden ödediği kesinti tutarını talep edebilecektir<sup>169</sup>.

Kesinti yapanların, yaptıkları kesintilerle ilgili olarak vergi dairesine karşı ödevlerini yerine getirmemeleri ve ödemede bulunmamalarından dolayı, kural olarak, kendilerinden kesinti yapılmış olan yükümlüler sorumlu değildir. Yalnız ödevini yerine getirmeyen sorumlu hakkında vergi idaresi tarafından yaptırım uygulanacaktır<sup>170</sup>.

3239 sayılı Kanunla VUK'un 11. maddesine eklenen fıkralarda, vergi kestiği yahut tahsil ettiği halde yatırmayanlar ile yükümlü arasında verginin tahsil edilmemesini sağlamaya yönelik bir haberleşmenin bulunması halinde tarafların müteselsil olarak sorumlu olacağını düzenleyen hükümler yer almaktadır. Bahsi geçen hükümler, kesilen vergilerin ödenmemesi amacını güden hareketleri önlemeyi amaçlamaktadır<sup>171</sup>.İlgili 11. maddenin 3. fıkrasındaki düzenlemeye göre, mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine bu kesintiyi yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde, verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yaralananlar, aralarında zımnen dahi olsa, irtibat olduğu tespit edilirse müteselsilen sorumlu olacaklarını düzenlemektedir. Madde de, bahsi geçen irtibat kelimesinin vergi tahsilini önlemek amacıyla yapılan hileli anlaşma olarak yorumlanması gerekir<sup>172</sup>. Aynı maddenin dördüncü fıkrası müteselsil sorumluluğun mal üreten çiftçiler ile nihai tüketicilere uygulanmayacağını belirtmekte ve 6. fıkroda da müteselsil sorumluluğun şart ve

---

<sup>169</sup>Kaneti, s. 85; Karakoç, s. 214.

<sup>170</sup>Kaneti, s. 86; Karakoç, s. 214; Danıştay 4. D. 21.12.1970, E. 1970/2372, K. 1970/7858.

<sup>171</sup>Kaneti s. 86, Karakoç, s. 215.

<sup>172</sup>Kaneti s. 86, Karakoç, s. 215.

sınırlarını, bu konuya ilişkin usul esasları belirtme yetkisinin Maliye Bakanlığında olduğunu düzenlemiştir.

Anayasa Mahkemesi, vergi tahsilatını güvence altına almak için hükmün düzenlendiğini, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlenmesini sağlayan bir tür otokontrol mekanizması getiren VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrasının kamu yararını koruduğu, bir ceza niteliği taşıması gerekçeleriyle bu hükmün Anayasaya aykırılık iddiasını reddetmiştir<sup>173</sup>. Aynı maddenin 5. fıkrasında ise Maliye Bakanlığına işlenmiş olanlar dâhil olmak üzere tarımsal ürünlerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını, bu ürünlerin satın alınması sırasında yapılması gereken vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutmuş, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi kesintisinin hangi aşamada yapılması gerektiği her ürün için ayrı ayrı belirleme yetkisini tanımıştır.

## II. MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

Kişiler doğumla ölüm arasında geçen hayatları boyunca hukuk düzeni içinde çeşitli ilişkiler içerisine girmektedirler. Bir kimsenin ölümünün ardından intikale elverişli malvarlığının kimlere nasıl geçeceği miras hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Ölen şahsın intikal konusu olan mamelekine özel hukuktan kaynaklanan borçlarının yanı sıra amme borçlarından olan vergi borçların da eklenmesi gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda murisin vergi borçlarının akıbeti, mirasçılarının sorumluluğu şeklinde özel bir başlık altında VUK'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde; ölüm halinde mükellefin ödevlerinin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak mirasçılarının her birinin, ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacakları yönündedir. Bu düzenlemeye göre, mirasçılarının murisin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmelerinin en önemli şartı mirası reddetmemiş olmalarıdır. Zira mirasın reddedilmesi mirasçılığın sağladığı hakların kaybedilmesine sebep

---

<sup>173</sup>Anayasa Mahkemesi. 19.3.1987, E. 1986/5, K. 1987/7, RG, 12.11.1987, S. 29632.

olduğu gibi, murisin vergi borçları nedeniyle ortaya çıkan sorumluluğunu da ortadan kaldırmaktadır.

Türk Medeni Kanunu'nun 606. maddesinin, 1. fıkrasında mirasın üç ay içerisinde reddedilebileceği düzenlenmiştir. Mirası reddetmemiş yasal mirasçılar murisin vergi borçlarından, mükellefin yerine geçmiş sayılarak müteselsilen sorumlu tutulmaktadır<sup>174</sup>. Külli halefîyette mirasçı hak ve yükümlülükleri itibariyle tamamen murisin hukuki durumunu kazandığından murisin diğer borçlarıyla birlikte vergi borcunun da borçlusu olmaktadır. Ancak, halefîyet yoluyla murisin borçlarını yüklenen kanuni ve mansup mirasçıların bu borcun asıl borçlusu mu yoksa sadece sorumlusu mu olduğu konusunun açıklanması gerekmektedir. Mirasçı, tüm hak ve yükümlülükleriyle murisin yerine geçtiğinden, başkası için ödeme yaptığı görüşü, diğer sorumluluk biçimlerinde olduğu kadar kuvvetli değildir<sup>175</sup>. Ancak mirasçının külli halefîyet yoluyla kendisine yüklenen vergi borcu ile vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olduğu vergi borçlarını birbirinden farklı tutmak gerekir. Zira murisin vergi borçları, ilk etapta mirasçının şahsında doğmamış ancak, vergiyi doğuran olay murisin gerçekleştirdiği külli halefîyet yoluyla mirasçılara intikal etmiş olan borçlar olarak mevcudiyetini sürdürmektedir. Bu nedenle külli halefîyet yoluyla vergi yükümlüsü olma durumunda ana unsur olan “*vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirme*” şartı eksik kalmaktadır. Vergiyi doğuran olay doğrudan kendi kişiliğinde doğmadığı, dolaylı yoldan kendisine izafe edildiği, borçluluk ve sorumluluk sıfatları vergiyi doğuran olay unsuru dışında aynı kişide birleştiği için mirasçıların hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirilmelidir<sup>176</sup>.

Mansup mirasçılar mahfuz hisseyi aşmamak koşulu ile vasiyetnamede mirasçı olarak belirtilen kimselerdir. Külli halef konumundaki kanuni ve mansup

---

<sup>174</sup>Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara1998, s. 153; Kaneti, s. 38; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 82.

<sup>175</sup>Diğer sorumluluk biçimleri için, Aliefendioğlu, s. 6 vd; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 78 vd; Kırbaş, s. 66; Kaneti, s. 82 vd.

<sup>176</sup>Öncel, s. 49; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 78; Kaneti, s. 92; Yusuf Karakoç, “Türk Vergi Hukukunda Mirasçıların Vergi Sorumluluğu” *Yaklaşım Dergisi*, S. 8, Ağustos 1993, www.yaklaşım.com, (21.09.2014).

mirasçılara karşılık, kendisine muayyen mal vasiyet edilmiş kimseler cüz’i halef durumundadırlar. Bu nedenle ölenin vergi borçlarından sorumlu değildirler<sup>177</sup>.

Ölüm ile vergi cezalarının düşeceği VUK’un 372. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla mirasçılardan ölenin vergi cezalarından sorumluluğu yoktur. Bu madde cezaların şahsiliği ilkesinin vergi hukukuna bir yansımasıdır. VUK’un vergi cezalarına ilişkin hükümleri, kural olarak, ceza hukukunun genel ilkeleriyle paralellik arz etmektedir. Bunun neticesinde ceza hukukunda benimsenen ilkeler vergi cezalarına da uygulanacaktır. Böylece, ölüm tarihine kadar kesilmemiş olan cezalarla, kesilmiş fakat kesinleşmemiş olan cezaların ölüm ile düşmesi cezaların şahsiliği ilkesinin doğal sonucunu oluşturacaktır. Ölümle birlikte düşmesi açısından, vergi cezalarının mali nitelikli yahut ceza hukuku bakımından hürriyeti bağlayıcı nitelikli olmasının bir önemi yoktur. Öte yandan, sadece vergi cezaları değil, VUK kapsamındaki resim ve harçlara ilişkin cezalarda ölümle birlikte düşmektedir.

Mirasçılardan, sorumlu sıfatıyla yapmaları gereken, murisin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda, mirasçılar adına payları oranında ceza kesilecektir. Son olarak; gecikme zammı, ceza niteliğinde olmadığından, muris adına tahakkuk etmiş veya edecek olan gecikme zamları, vergi sorumlusu olan mirasçılardan tahsil edilecektir<sup>178</sup>.

### III. KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN SORUMLULUĞU

Ülkemizdeki çalışma hayatında hem işyerinde çalıştığı için devlete kendi vergisini ödeyen hem de işverenin yanında çalıştığı için işvereninden ücret alan şahıslar bulunmaktadır. Bahsi geçen durumdaki çalışanlar uygulamada “*vergi karnesi sahipleri*” veya “*diğer ücretliler*” olarak adlandırılmaktadırlar<sup>179</sup>. Vergi

---

<sup>177</sup>Tahsilat Genel Tebliği, No: 231; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 82; Karakoç, Sorumluluk, s. 3.

<sup>178</sup> Karakoç, Sorumluluk, s. 4.

<sup>179</sup>Vakkas Demir, “Vergi Karnesi Sahiplerinin Sosyal Güvenlik Durumlarının Açıklanması” *Mali Çözüm Dergisi*, S. Eylül-Ekim 2011, s. 233.

karnesi sahiplerinin hangi koşullarda vergiye tabi olacakları ve hangi miktarda vergi ödeyecekleri, GVK, VUK ve diğer vergi tebliğlerinde hüküm altına alınmıştır.

Basit usulde vergi mükellefi olanların yanında çalışan kişiler, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdıkları inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar, GVK'nın 35. ve 63. maddeleri kapsamında diğer ücretliler olarak sayılmaktadırlar. VUK'un 247. ve 248. maddelerine göre, diğer ücret kapsamında vergilendirilen kişiler, vergi karnesi almak ve kullanmak zorundadırlar. Diğer ücretli sayılan kişiler vergi karnesini doldurur, işverene imzalatır ve vergi dairesine veririler. Vergi karnesi sahipleri vergisini bizzat kendileri öderler. İşverenleri bu şahısların vergilerini ödemezler. Basit usulde vergi mükellefi olanlar, yanlarında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeleri gerekir. Ancak kabul etmek gerekir ki, günümüzde uygulamada vergi karnesi geçerliliğini yitirmiştir. Onun yerine daha çok VUK'un 251. maddesinin (a) bendindeki; zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren kimse adına tarh edileceği ve vergi cezasının da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunacağı düzenlemesi esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Böylece, ticaret erbabının tarh ve tahakkuk edecek vergide sorumluluğunun olduğu açıklanmış karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğuna gidileceği belirtilmiştir.

Bu sorumluluğa gidilmesinin dayanağını aynı maddenin 1. fıkrası oluşturmaktadır. Zira fıkrada; kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecbur oldukları düzenlenmiş, yanlarında hizmet erbabı çalıştıranlara yasal olarak bir zorunluluk getirilmiştir. Aynı maddenin beşinci fıkrasındaki düzenlemede ise; işverenler çalıştırdıkları hizmet erbabı adına ödedikleri vergileri asıl mükellefe rücu edebileceğini belirtmiştir. Fakat hizmet erbabının vergi karnesi almaması veya vergisini zamanında ödememesi nedeniyle işverene kesilen cezanın ve

yürütülen gecikme faizinin rücu edilmesi mümkün değildir. Zira cezaların şahsiliği ilkesi gereği daha önce de bahsedildiği gibi burada cezanın esas muhatabı mükellef değil, karnesiz hizmet erbabı çalıştırmaktan dolayı sorumlu olan işveren olduğundan, cezanın rücu edilmesine olanak tanınması mümkün değildir<sup>180</sup>.

#### **IV. TASFİYE MEMURLARI VE İFLAS DAİRESİNİN VERGİ SORUMLULUĞU**

Kurumların tasfiye sürecine girmeleri, kurumların amacını değiştirmektedir. Tasfiye sürecinin başlaması ile kurumların temel amacın kendi kişiliğini sona erdirmeye haline getirme oluşturmaktadır. Bu süreç içerisinde kurumların kanuni temsilcileri tasfiye memurlarıdır. İflas halinde ise tasfiye, iflas idaresi tarafından yürütülmektedir. Tasfiye memurlarının vergi ile ilgili sorumlulukları 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 6183 sayılı Kanun'da düzenlenmiştir. Ayrıca 6102 sayılı TTK'da da tasfiye memurunun ödev, sorumluluk ve haklarına genişçe yer verilmiştir.

İflas dairesi yönünden İcra ve İflas Kanunu'ndaki hükümler çerçevesinde limited veya anonim bir şirketin tasfiye sürecine girebilmesi adına iflasına mahkemelerce karar verilmesi gereklidir. Mahkeme ilamında şirketin iflasına karar verdiği tarih itibari ile iflas ve tasfiye işlemleri iflas müdürlüğünce yerine getirilir. Mahkeme ilamında belirtilen tarihte şirketin faaliyetleri durdurulur. İflas masasının yürütülen iflas işlemlerinde, müflisin iflas tarihi itibari ile haczi kabil malları bir masa teşkil etmektedir. Bu masaya iflas masası denir. İflas masasında tasfiye iflas dairesi tarafından yürütülecektir. İflas idaresinin iflas masasının kanuni temsilcisi olduğu İİK'nın 226. maddesinde belirtilmiş olup mezkûr Kanununun 223. maddesinde iflas idaresinin üç kişiden müteşekkil olduğu açıklanmıştır<sup>181</sup>.

---

<sup>180</sup> Aydın, s. 56; Gerçek, s. 188.

<sup>181</sup>Erkan D. Ateşli, "İflas Yolu ile Tasfiye Edilen Anonim/Limited Şirketlere İlişkin Vergi İncelemelerinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 57.



Tasfiye memurları VUK'da yer alan şekli ve maddi ödevleri, kanuni temsilci sıfatıyla yapmaktadırlar. KVK'da yer alan şekli ve maddi ödevler, bu kanunda özel olarak tasfiye memurlarına yüklenmiş olduğu için tasfiye memuru sıfatıyla yapılması gereklidir. 6183 sayılı Kanun'un 32. ve 33. maddelerinde yer alan sorumluluklarda da tasfiye memuru sıfatı özellikle anılmıştır.

Tasfiyeye ilişkin özel hükümlerin düzenlendiği bir diğer kanun 6102 sayılı TTK'dır. Kanun'un beşinci bölümü tasfiye hükümlerini düzenlemekte olup, takip eden maddelerinde tasfiye memurunun ödev ve sorumluluklarının yanında var olan haklarına ilişkin hükümleri içermektedir. Tasfiyenin amacı ve tasfiye memurlarının sorumluluğu 291. maddede; şirketin faaliyette bulunduğu dönemde başlamış olup da henüz sonuçlandırılmamış olan iş ve işlemleri tamamlamaya, şirketin borç ve taahhütlerini yerine getirmemeye, şirketin alacaklarını toplamaya, gereğinde yargı yolu ile almaya ve varlıkları paraya çevirmeye, net varlığı elde etmeye yönelik ve yarayan bütün iş ve işlemleri yapmaya yetkili ve zorunlu olduklarını açık bir şekilde belirtmiştir. Tasfiye memurlarının sorumluluğu TTK'nın 285. maddesinde de: Kanuna, şirket sözleşmesine veya iş görme şartlarını gösteren diğer hükümlere aykırı hareket ederek, üçüncü kişileri veya ortakları zarara uğratan tasfiye memurlarının kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, müteselsil olarak sorumlu tutulacakları ayrıca, tasfiye memurlarının, atadıkları ve hizmete aldıkları kimselerin kanuna, şirket sözleşmesine veya diğer iş görme şartlarını gösteren hükümlere aykırı hareket etmelerinden dolayı da Türk Borçlar Kanunu'nun 116. maddesi hükmünce, gerek üçüncü kişilere gerek ortaklara karşı müteselsil olarak sorumlu olacaklarını düzenlemiştir. Bu maddedeki düzenleme haricinde tasfiye memurlarının TTK'da yer alan sorumluluklarından bahsedilirken, Kanun'un 546. maddesindeki tasfiye memurlarının sorumluluğu hakkında, anonim şirkette sorumluluğa ilişkin olarak 553. maddesine de yollama yapıldığını da belirtmek gerekir.

Amme alacağından ötürü tasfiye memuru sıfatıyla 6183 sayılı Kanununun 32. maddesinde tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme görevini, tasfiye memurlarına geçeceği yönünde bir düzenleme yaparak hükme bağlamıştır. Aynı Kanununun 33. maddesinde ise,

tasfiye memurlarının sorumluluğu; tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenlerin, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetinde oldukları, bu kişilerin amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtmalarını veya bunlar üzerinde her hangi bir şekilde tasarrufta bulunmalarını yasaklamıştır. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaklarını belirtilmiştir. Ancak bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemeyecek ve ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu haklarını saklı tutacağını açıkça düzenlemiştir. Böylece tasfiye memurlarının 6183 sayılı Kanuna göre sorumlu olabileceği koşulları açıklığa kavuşturulmuştur.

Tasfiye memurlarının sorumluluklarına ilişkin vergi kanunlarında da çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bunlardan önem arz edenleri açıklamak gerekirse Kurumlar Vergisi Kanununda tasfiye memurlarının, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için İcra İflas Kanunu'nun 207. maddesinde uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesindeki dördüncü sırada yazılı alacaklara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapmalarını yasaklamıştır. Bu kuralın aksine bir uygulama yapılmış olması durumunda tasfiye memurları, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaklarıdır.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu ile ilgili bir başka düzenleme ise KVK'nın 17. maddesinin 8. fıkrasında yer almaktadır. İlgili fıkrada tasfiye beyannamesi verildikten sonra tasfiye işlemlerinin incelenmesi gerektiği düzenlenmiştir. Söz konusu inceleme, tasfiye memurları tarafından istenen ve tasfiye işlerinin vergisel yönden incelenmesine ilişkindir. Bu konuda elbette idarenin gerek görmesi üzerine, tasfiye halinde olsa dahi mükellefler nezdinde her zaman inceleme yapabilme hakkı mevcuttur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan konu ile ilgili hükümler yorumlandığı vakit, tasfiye memurunun sorumluluğunun belirli şartların gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkacağını göstermektedir. Şöyle ki; vergi

idaresi tasfiye memurunun veya memurlarının tasfiye dönemindeki işlemlerini vergi incelemesine tabi tutup inceleme sonucunda tasfiye memurunun kanunda belirtilen kurallara uygun olarak şirket adına tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı kayıtlar için İİK'nın 207. maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206. maddesinin dördüncü sırada yer alan alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşım yaptıği tespit edilirse, bu durumda tasfiye memurunun sorumluluğu söz konusu olabilecektir.

## V. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU

Katma değer, bir mal veya hizmetin alışı bedeli ile satış bedeli arasındaki olumlu fark olarak kısaca tanımlanabilir<sup>182</sup>. Katma değer vergisi ise, üretim ve tüketimin her aşamasında, mal ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan yayılı bir işlem vergisidir<sup>183</sup>. Katma değer vergisinin temel özelliğini mal ve hizmetin her üretim ve el değiştirme aşamasında yaratılan katma değer vergilendirilmesi oluşturmaktadır<sup>184</sup>. Katma değer vergisinin, vergiye konu mal ve hizmetlerin her teslim aşamasında alınıyor olması, işletmelerin yatırım ve faaliyet kararlarını etkilememesi nedeniyle tarafsız bir vergi olması, modern ekonomi koşullarına uygun bir vergi olarak değerlendirilmesini sağlamıştır<sup>185</sup>. KDV'de vergi konusu vergi mükellefi eksen alınarak tespit edilmiştir<sup>186</sup>.

İlk etapta katma değer vergisinin konusuna giren, sürekli olarak yürütülen ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir. Bu açıdan arızî olarak yürütülen ticari, sınai, zirai ve

---

<sup>182</sup>Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1996, s. 344.

<sup>183</sup>Abdullah Aykon Doğan, *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Ankara 1985, s. 3.

<sup>184</sup>Kaneti, s. 385; Edizdoğan/Özker, s. 271.

<sup>185</sup>Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, C.I Ankara 1998, s. 53.

<sup>186</sup>Billur Yaltı Soydan, *Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi-Karşılaştırmalı Bir Hukuk Denemesi*, İstanbul 1998, s. 98.

mesleki faaliyet kapsamındaki işlemler katma değer vergisinin konusunu oluşturmamaktadır<sup>187</sup>. İkinci sırada ise, KDV'nin konusuna mal ve hizmetlerin ithalatı girmektedir. Burada özellik arz eden durum, ithalatın sürekli olarak yürütülen ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılması zorunlu olmadan da vergi konusunu teşkil etmesidir<sup>188</sup>. Son olarak, KDV'nin konusunu diğer hizmetlerin<sup>189</sup> teslimi ve hizmeti oluşturmaktadır.

Katma değer vergisindeki mükellef kavramı diğer vergi kanunlarında yer alan mükellef kavramından oldukça farklıdır<sup>190</sup>. Zira KDV'de verginin mükellefi, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde mal ve hizmet tesliminde bulunanlar olmakla birlikte verginin yüklenicisi mal ve hizmet tesliminde bulunanlar değil nihai tüketicidir.

Vergi sorumluluğu ise KDV Kanun'unun 9. maddesinde, "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.*" şeklinde

---

<sup>187</sup>Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 405.

<sup>188</sup>Kaneti, s. 387.

<sup>189</sup>Diğer hizmetler kapsamına; posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri; her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi; müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar; 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olana teslimi; boru hattı ile ham petrol gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları; GVK md. 70'de belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri; genel ve katma bütçeli idarelerle, il özel idarelerine belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere üniversitelere dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlarla ait veya tabi olan yahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri ve nihayet rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler girmektedir.

<sup>190</sup> Aydın, s. 76.

düzenlenmiştir. Ancak KDV sorumluluğu ile ilgili istisnai düzenlemelerde mevcuttur<sup>191</sup>.

Diğer vergi türlerinde olduğu gibi KDV’de de vergi sorumluluğu uygulanmasının temel amacı vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. KDV Kanun’unun 9. maddesinde sayılan haller, asıl mükellefin idare tarafından takibinin zor olduğu hallerdir<sup>192</sup>. Mükellefin takibinin zor olduğu bu haller sebebiyle vergi alacağını güvence altına almak amacıyla gerek maddede açıkça belirtilen hallerde gerekse madde kapsamında Maliye Bakanlığı’nın kendisine verilen yetkiye dayanarak belirleyeceği hallerde KDV’yi sorumlulardan alınacaktır<sup>193</sup>.

Sorumluluk uygulamasının KDV’de uygulanmasının bir diğer amacı ise tahsilâtın hızlı olarak yapılmasını sağlamaktır. Vergi sorumluluğu büyük ölçüde vergi tevkifatına dayalı olarak yerine getirilmektedir. Belgesiz mal bulundurulması veya belgesiz hizmetten yararlanılması halleri bir tarafa bırakılacak olursa gerek dar mükelleflerden satın alınan mal ve hizmetlerde gerekse Maliye Bakanlığı’nca gerekli görülerek, faaliyet, mal hizmet ve mükellefin niteliğine göre vergi sorumluluğu uygulamasına başvuru hallerde sorumluluk esasen tevkifat yapma ödevini içerir. Vergi tevkifatı uygulamasının faydalı yönlerinden birinin tahsilâtı hızlandırmak olduğu göz önünde bulundurulduğunda katma değer vergisinde sorumluluk uygulamasının vergi idaresi açısından işlevi ve önemi daha iyi anlaşılacaktır<sup>194</sup>.

Vergi sorumluluğunun kapsam ve içeriğinin belirlenmesinde KDV Kanunu 9. madde de Maliye Bakanlığı’na geniş yetkiler tanınmıştır. Maliye Bakanlığı’na tanınan yetkiyi vergilendirme ilkeleri bakımından değerlendirilecek olursa, Anayasa’nın 73. maddesi ile çeliştiği görülecektir. Anayasa’nın 73. maddesinde

---

<sup>191</sup> İstisnai bir düzenleme olarak, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu’na göre, düzenlenen ürün senetlerinin senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlarla tesliminde, bu teslim işlemlerine ait KDV’nin ödenmesinden depo işleticileri sorumlu tutulmuştur.

<sup>192</sup>Kızılot, Katma Değer, s. 52.

<sup>193</sup>Edizdoğan/Özker, s. 280.

<sup>194</sup>Aydın, s. 98.

verginin temel ilkelerinin düzenlenmekte; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılacağı ancak “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği görülmektedir. Anayasa’da yer alan hüküm gereğince vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi sadece yasama organına aittir. Anayasa’da bir ödev olarak kabul edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulmasının, değiştirilmesinin veya kaldırılmasının öngörülmesi, mali yükümlerinin yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organı ve idareyi yetkili kılmayacağı anlamındadır<sup>195</sup>.

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergilerin ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunu ile getirilmesini zorunlu kılarken, aynı zamanda verginin ana unsurlarını da kanun ile saptanması bakımından bağlayıcı bir kural işlevi görmektedir<sup>196</sup>. Bu genel ilkeden ayrık durum ise, Bakanlar Kurulu’na muaflık, istisna, indirim ve oran hususlarında yukarı ve aşağı sınırları kanunla belirlemek kaydı ile verilen yetkilidir<sup>197</sup>. Düzenleme yetkisinin kanun ile verilmemiş ve düzenlemeye ilişkin sınırların kanun ile belirlenmemiş olması halinde Bakanlar Kurulu’nun vergiye ilişkin bir düzenleme yapmasına olanak bulunmamaktadır. Anayasa’nın 73. maddesi ile sayılan hususlarla sınırlı olmak üzere değişiklik yapma yetkisi sadece Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Bu hususların haricinde Anayasa hükmü ile muaflık, istisna indirim ve oran bir yana hiçbir konuda Maliye Bakanlığı’na düzenleme yetkisi verilmemiştir. Anayasa’da bu konuda düzenlenmiş hüküm bulunmasına rağmen, KDV Kanunu’nun 9. maddesinde yer alan Maliye Bakanlığı’na tanınmış olan vergi sorumlusunu belirleme yetkisi kanaatimizce Anayasa’nın 73. madde hükmüne aykırılık teşkil etmektedir. Zira Bakanlar

---

<sup>195</sup>Şahnaz Gerek/Alı Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara 2005, s. 132.

<sup>196</sup>Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk esasına Dayanan Teselsül”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 3, Aralık 1988, s. 417.

<sup>197</sup>Gülşen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 2011, s. 153 vd.

Kurulu'na dahi tanınmayan düzenleme yapma yetkisi KDV Kanunu'nun 9. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na tanınmış bulunmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, konu ile ilgili bir kararında<sup>198</sup> Anayasa'nın 73. maddesi gereğince vergi indirimlerinde değişiklik yapma yetkisinin, yukarı ve aşağı sınırlarının kanunla belirlenmesi kaydıyla yalnızca Bakanlar Kurulu'na tanınması gerektiğini ifade etmiş ve dava konusu kanun ile verginin mahsup ve iadesine karar vermiştir. Bir başka anlatımla; vergi indirimine ilişkin mal ve hizmet alımlarının yeniden saptanması konusundaki yetkinin Bakanlar Kurulu yerine Maliye Bakanlığı'na verilmesini Anayasa'nın 73. maddesine aykırı bulmuştur.

Sorumluluk KDV de müteselsil olarak düzenlenmiştir. Müteselsil sorumlu olunan haller incelendiğinde VUK'un 11. maddesi gereğince sorumluluğun ancak belirli bir yakınlık ve yöntem, organizasyon birliğinin varlığı halinde ve bunun da menfaat sağlamaya yönelik kurulması halinde söz konusu olması gerektiği görülür. Şayet konuya ilişkin Danıştay kararında<sup>199</sup> VUK'un 11. maddesinin KDV ihtilaflarında uygulanabilmesi için KDV'ye konu olan işleme taraf olanlar arasında vergi ziyana sebebiyet verme hususunda irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi gerektiği yönünde hükme varmıştır.

Maliye Bakanlığı ise, KDV Kanunu'nun 9. maddesinin kendisine tanıdığı yetkiyi kullanarak 84. Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde<sup>200</sup> yaptığı düzenleme ile müteselsil sorumluluk uygulamasının çerçevesini belirlemiştir. Buna göre mal veya hizmet alım satımında satıcının katma değer vergisini Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazineye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır. KDV'nin Hazineye intikal ettirilmesi,

---

<sup>198</sup> Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E. 2003/33, K. 2004/101; RG. 02.03.2005, S. 25743.

<sup>199</sup> Danıştay, 15.11.2006, 9.D, E.2005/2301, K.2006/4414; Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özgeller (Müktezalar), C.8, Ankara 2008, s. 1085-1087.

<sup>200</sup> RG. 23.11.2001, S. 24592.

satıcının düzenlediği belgeyi kayıtlarına dâhil etmemesi, dolayısıyla KDV'sini eksik beyan etmesi veya etmemesi, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak ödenmesi gereken vergiyi ödememesi veya eksik ödemesi veya belgeye dayandırılan KDV'nin beyan edilmesi fakat tahakkuk eden verginin ödenmemesi yoluyla olabilecektir<sup>201</sup>.

Tebliğ düzenlemesinden hareketle verginin, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirileceği ve öncelikle mükelleften aranacağı, bunun mümkün olmaması halinde ise, müteselsil sorumluk nezdinde takibat yapılacağı sonucuna varılmaktadır. Ayrıca müteselsil sorumluluğun, satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'si, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlı olduğu ve cezaların sorumluluk kapsamı dışında olduğu anlaşılmaktadır. Bu nedenle müteselsil sorumluluk, genel olarak mükellef tarafından satın alınan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenmiş olan KDV'nin vergi dairesine ödenmemesi halinde söz konusu olmaktadır. Mükelleften aranmasına rağmen tahsil edilemeyen vergi, VUK'un 11. maddesinde yer alan koşulların gerçekleşmesi halinde 84 No'lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen usule uygun olarak işleme taraf olanlardan tahsil edilecektir<sup>202</sup>.

## **VI. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

Servet üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinin uygulama alanı Türk vatandaşları ile Türkiye Cumhuriyeti sınırlarında intikal eden mallardır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusu ve sınırları açıklığa kavuşturulmuştur. Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan mal edinmeleri de veraset ve intikal vergisinin konusuna girer. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilerin Türkiye sınırları dışında bulunan mallarının, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde Türkiye'de ikametgâhı olmayan yabancı şahıslara intikali bu

---

<sup>201</sup>Vural Mahmut, *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*, İstanbul 2008, s. 787.

<sup>202</sup>Değer, s. 366; Aydın, s. 109.



verginin konusuna girmez. Öte yandan, Türkiye sınırları içinde bulunan malların ivazsız (karşılıksız) intikali uyruğuna bakılmaksızın vergileme kapsamına alınmıştır. Örneğin, yabancı bir şahıstan yine yabancı bir şahsa Türkiye'de bulunan malın ivazsız intikali (karşılıksız) veraset ve intikal vergisine tabidir. Aynı şekilde Türkiye'de ikamet eden yabancı şahsa, Türk vatandaşından yabancı bir ülkede bulunan malının intikal etmesi halinde yapılan bu kazandırma da veraset ve intikal vergisine tabidir.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ise, Kanunda tanımı yapılan malların yukarıda belirtilen kişilere veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız bir surette intikal etmesi olarak kabul edilmiş ve Kanununun 2. maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre vergiyi doğuran olay, bir kişinin ölümü, Medeni Kanun hükümlerine göre hukuken ölümüne karar verilmesi (gaiplik)<sup>203</sup> veya hayatta iken yapılan bağışlamalar ile meydana gelmektedir.

Mirasçılarının sorumluluğu VUK'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. Bir kimsenin ölümü üzerine mirası (malları, hakları ve borçları), TMK hükümlerine göre mirasçılara geçecektir. Mirasçılık ya kanuna ya da murisin iradesine dayanmaktadır. Kanuna dayanan mirasçılığa "kanuni mirasçılık", murisin iradesine dayanan mirasçılığa da "mansup mirasçılık" denilmektedir. Ancak

---

<sup>203</sup>Gaiplik, Türk Medeni Kanun 32. madde de düzenlenmiştir. Bir kimsenin ölüm tehlikesi içinde iken kaybolması veya yakınlarının bilgisi dışında uzun bir süre yok olması ve kendisinden haber alınamaması nedeniyle ölmüş olabileceği kanısıyla, yakınlarının başvurusu üzerine mahkemece öldüğüne karar verilmesidir. Kanuni mirasçı olarak kişilerin gaiplik kararı almak üzere mahkemeye başvuruda bulunabilmeleri için olay tarihinden itibaren; ölüm tehlikesi içinde iken kaybolma halinde en az bir, uzun zamandır haber alınamama halinde ise en az beş yıl geçmiş olması gerekmektedir. TMK'nın 32. ve 35. maddeleri gereğince gaiplik kararı verildiği takdirde, mirasçılar aynen gaibin ölümü gerçekleşmiş gibi mirasçı olurlar. Ancak, gaiplik kavramında az da olsa geçicilik vardır. Bu nedenle, gaiplik kararından sonra mirasçı olacakların, hem ileride ortaya çıkması halinde gaibin kendisine, hem de diğer hak sahiplerine aldıklarını iade edeceklerine dair teminat vermeleri zorunludur. TMK'nın 584. maddesinde gaibin mirasının güvence karşılığında teslimini düzenlenmiştir. Bu teminatın süresi, Kanunda gaiplik kararı; ölüm tehlikesi içinde iken kaybolan birisi için verilmiş ise beş, kendisinden uzun bir süre haber alınamayan birisi için verilmiş ise on beş yıl olarak belirtilmiştir. Konu ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Serap Helvacı, *Gerçek Kişiler*, İstanbul 2012, s. 34 vd; Ergun Özsunay, *Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu*, İstanbul 1979, s. 224 vd.

4721 sayılı TMK'da mansup mirasçı yerine yasal ve atanmış mirasçı terimini kullanılmaktadır.

İvazsız bir şekilde intikal eden gayrimenkul ve hakların tesliminde tapuya tescil ile menkul mallar açısından ise fiziki (hukuken iktisap) tasarrufun geçmesi ile meydana gelir.

Veraset ve intikal vergisi mükellefi, VİV Kanunu'nun 5. maddesinde veraset yoluyla veya ivazsız (karşılıksız) bir suretle mal intikal eden gerçek ve tüzel kişiler olarak düzenlenmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisinde vergi sorumluluğu Kanunun dördüncü bölümünde, *İhtiyat Tedbirleri ve Tahsil Hükümleri* başlığı altında 17. madde de *Vergiye Mukabil Alınacak Teminat* olarak düzenlenmiştir. İlgili hükme de, amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren her hangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvele mirde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep edebilecekleri düzenlemiştir. Kanundaki bu düzenleme ile adı geçen kurum ve kuruluşlar ile diğer kişilerin veraset ve intikal vergisi konusuna giren işlemleri yapmadan önce verginin ödendiğine ilişkin bir belgeyi istemeleri zorunlu kılınmıştır<sup>204</sup>. Sorumlulukla ilgili olmak üzere aynı maddenin ikinci fıkrası ise, ilk fıkrada adı geçen kurum ve kuruluşlar ile diğer ilgili kişiler vergi borcu bulunmadığına dair belgeyi ibraz edemeyenlere yapacakları ödemelerden 'veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat' yapmak zorunda olduklarını düzenlemiştir<sup>205</sup>. Söz konusu hüküm gereğince, tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecbur tutulmuşlardır. VİV Kanun'unun 17. maddesinin 3 fıkrasına göre ise; tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı ilk iki fıkrada belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur

---

<sup>204</sup>Aydın, s. 61.

<sup>205</sup>Aliefendioğlu, s. 183.

oldukları belirtilmiştir. Söz konusu paraların 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edileceği, tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların %10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunacağı düzenlenmiştir.

Bu fıkra ile veraset ve intikal vergisi mükellefi ile ödemeyi yapan vergi tevkifatı yapmak zorunda olduğu halde yapmayan sorumlu arasında müteselsil borçluluk söz konusu olduğu ortadadır<sup>206</sup>. Ancak bahsedilen vergi kesintisi yapıldıktan sonra mükellefin vergi borcu sona erecektir. Bu durumda, kesinti yoluyla alınan verginin mal sandığına ödenmemiş olması halinde ödenmeyen kısmı için mükellef ile ödemeyi yapmamış olan kurum, kuruluş veya ilgili kişi arasında teselsülden bahsetmek de mümkün olmayacaktır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenlenen bir diğer vergi sorumluluğu ise, 7. maddede yer alan müşterek bahis, yarışma ve çekiliş düzenleyenlerce ödenen ikramiyelerden vergi kesintisi yapma sorumluluğudur. VİV Kanunu'ndan daha özel nitelikli bir kanun olan 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyeler üzerinden kesilen vergiler sorumlu durumunda olan kişi veya kurumlarca bir beyanname ile beyan edilmesi gerektiği düzenlenmiştir<sup>207</sup>.

Temelde VUK'un 11. maddesinde düzenlenen kesintisi yapmak zorunda olanların sorumluluğu VİV Kanunu'nun 17. ve 7. maddeleri kapsamında veraset ve intikal vergisi kesintisi yapmak zorunda olanlar için de geçerli kılınmıştır<sup>208</sup>.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda tapu sicil memurlarına ilişkin bir sorumlulukta düzenlenmiştir. Kanun koyucu tarafından VİV Kanunu'nun 19. maddesinin 2. fıkrasında tapu memurlarının vergi dairesince verilmiş ilişik

---

<sup>206</sup> Aydın, s. 62.

<sup>207</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, *Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*, Yayın No: 154, Ankara 2014. s.3.

<sup>208</sup>Doğan Alantar, "At Yarışlarından Kazanılan İkramiyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2001, S. 98, s. 1, www.yaklasim.com (30.09.2014); Aydın, s. 63.

kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamayacaklarını, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklarını düzenlemiştir. Böylece vergi sorumlusu sıfatıyla tapu sicil memurlarından alınan verginin genel hükümler çerçevesinde asıl mükellefle rücu edilmesi mümkün hale gelmiştir.

## **VII. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

İşlemleri esas alan damga vergisi günümüzde önemli bir hale gelmiştir. Zaman içerisinde damga vergisinin kapsamı ve konusu değişikliğe uğramıştır.

Damga vergisinin konusuna, Damga Vergisi Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar girmektedir. Kâğıt teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde düzenlenmiştir.

Kişilerin kendi aralarında veya devletle olan çeşitli ilişkilerinde kullanılan bu kâğıtlar; akitlerle ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar, makbuzlar ve diğer kâğıtlar olmak üzere dört grupta toplanmıştır<sup>209</sup>. Damga vergisinin doğabilmesi için düzenlenmiş bir kâğıdın varlığı şarttır. İçerdiği hukuki ilişkiye bağlı olarak düzenleme serbestisi bulunan bir kâğıt düzenlenmediğinde kâğıt var olmayacağından vergide söz konusu olmayacaktır. Vergiyi doğuran olay, damga vergisinde, işlemin varlığı değil, işleme ilişkin kâğıdın düzenlenmesidir<sup>210</sup>.

Kanunda yer alan düzenlemeler incelendiğinde görülecektir ki, damga vergisinin mükellefi, vergi konusuna giren kâğıtları imza edenlerdir. Kâğıtları imzalayanların tek yahut birden fazla kişi olması sonucu değiştirmez, imza

---

<sup>209</sup>Erhan Gümüş, "Damga Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 294, Şubat 2006, s. 161.

<sup>210</sup>Doğan Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2003, s. 563.

atanlar mükellef sayılmaktadır. Aynı kâğıttaki imzanın birden fazla olması, alınacak vergi miktarını arttırmakta, ancak imza sahipleri vergiden ortaklaşa ve müteselsilen sorumlu olmaktadır. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder. Yabancı ülkelerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların vergisini herhangi bir suretle bu kâğıtların hükümlerinden faydalananlar öderler<sup>211</sup>.

Damga vergisinde yer alan müteselsil sorumluluğu ilişkiye taraf olanlar ve olmayanlar olmak üzere iki kısımda incelenebilir. Damga vergisini makbuz karşılığı ödeme zorunluluğu getirilen mükellefler, kurum ve kuruluşlar taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Bu kişiler tarafından verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve ferileri bunlardan alınır. Bu kişiler sadece ödediği vergilerin aslı için mükelleflere rücu edebilirler. Yani ceza ve ferilerini (gecikme faizi ve gecikme zammı) bu kişiler ödeyecek ve karşı taraftan alamayacaklardır<sup>212</sup>. Bahsi geçen durum DVK'nın 22. maddesinin 1-a fıkrası kapsamında<sup>213</sup> düzenlenmiş olup, zorunlu ve ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler için taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirilmiştir.

Damga vergisi mükellefiyeti; anonim şirketlerde zorunlu; limited şirketler, diğer kurumlar vergisi mükellefleri ve bilanço işletme hesabı esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinde ise ihtiyaridir<sup>214</sup>. Buna göre, zorunlu ve ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabii olan kâğıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesisi ettiren mükellefler

---

<sup>211</sup>Nihat Edizdoğan/A. Niyazi Özker, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2003, s. 359.

<sup>212</sup>Mustafa Gürhan Acar, "5281 Sayılı Kanun İle Damga Vergisinde Ödeme Şekli ve Sorumlulukla İlgili Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 285, Mayıs 2005, www.vergidunyasi.com.tr (22.09.2014).

<sup>213</sup>DVK md. 22/1-a: Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kâğıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir.

<sup>214</sup>RG.04.02.2005, S. 25717, 43 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği ve RG. 16.04.2005,S. 25788, 44 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği

tarafından DVK'nın 22. maddesinin, 1-a fıkrasında belirtilen sürelerde ödenmesi gerekmektedir. Fakat verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi ceza ve fer'ileri işletme tarafı olan damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacağı DVK'nın 24. maddesinde belirtilmiştir. Ancak bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır.

Örneğin bir anonim şirket ile bir gerçek kişi arasında düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin beyan edilip ödenmesinden anonim şirket sorumludur. İlgili beyanın ve ödemenin anonim şirket tarafından yerine getirilmemesi durumunda vergi ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan anonim şirketten aranacaktır. Ancak anonim şirket yalnızca vergi aslı için sözleşmenin diğer tarafı olan gerçek kişiye rücu ederek, ödediği damga vergisini yasal yollardan tahsil etme hakkına sahiptir<sup>215</sup>.

Zorunlu ve ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler dışında kalan kişiler, imzalarını taşıyan kâğıtların damga vergilerini Kanunun 22. maddesinin 1-b fıkrasında yer alan hükmüne göre kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirmesi ve aynı süre içinde ödenmesinden sorumludurlar.

Taraf olmayanlar açısından müteselsil sorumluluk incelendiğinde ise DVK'nın 24. maddesi uyarınca vergiye tabi kâğıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumlu tutulmuştur. Yine aynı madde hükmüne göre, birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludur. Bunlar arasındakilerden birinin vergiden muaf olması damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga vergisinden muaf kuruluşlarca, (1) sayılı tabloda yer alan işlemlerle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamı işleme tabi

---

<sup>215</sup> Gümüş, s. 162.

olan kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezaların tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.

Yabancı ülkeler ile Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların Damga Vergisi ve cezası, mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınacağı Kanunun 25. maddesinde düzenlenmiştir. Yurtdışında düzenlenen kâğıtları ibraz edenlerle hamilleri genellikle aynı kişilerdir. Bahsi geçen durumda hamillerin sorumluluğu mükellef sorumluluğu düzeyindedir. Kanundaki düzenleme, ibraz edenlerin dışında kâğıdı elinde bulunduran ve bu nedenle kâğıdın hamilleri sayılan kişileri kapsamaktadır. Diğer yandan, hamillerin sorumluluğu, yurtdışında düzenlenen tüm kâğıtları değil, sadece ticari ve mütedavil kâğıtları kapsamaktadır<sup>216</sup>.

Damga vergisinde kâğıtları imzalayanlar kâğıtların vergilerinden de sorumludurlar. Fakat işleme taraf olmayan üçüncü kişilerin de bu kâğıtlarla çeşitli nedenlerle hukuki ilişkileri ortaya çıkabilir. Söz konusu durumda taraflar dışında kâğıttaki işlemle ilişkili olan ve adlarına hukuki sonuç doğan imza edenler, işlem nedeniyle ödenmesi gereken verginin ödenmemiş olmasından veya noksan ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Resmi daire veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen ya da daire veya noterde bırakılan kâğıt için ödenmeyen veya noksan ödenen vergilerden mükelleflerin, cezalardan ise resmi daireler veya noterlerin sorumlu olduğunu ise DVK'nın 24. maddesi düzenlemiştir. Resmi daire veya noterin sorumluluğu vergi cezasının ödenmesi olmakla birlikte, verginin mükelleften alınamaması halinde vergi de kâğıdı düzenleyen resmi daireden veya noterden alınır. Ancak resmi daireler veya noterler ödemek zorunda kaldıkları vergiler için mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.

---

<sup>216</sup> Şenyüz, s. 573; Gümüş, s. 162.

## VIII. EMLAK VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU

29.07.1970 tarihinde kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile Türkiye sınırları içinde bulunan bina arsa ve araziler için bina vergisi ve arazi vergisi adı altında iki vergi ihdas olunmuştur.

Emlak vergisi genel olarak bütün dünyada mahalli idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilen bir vergidir. Bugün Türkiye’de uygulanan emlak vergisi de benzer bir yapıdadır. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi 1986 yılında belediyelere devredilmiştir<sup>217</sup>.

Bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatların hepsini kapsamaktadır. Bina vergisinin mükellefi ise, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenlerin olduğu yönünde Emlak Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde tanımlanmıştır. Arazi ise aynı Kanun’un 12. maddesinde Türkiye sınırları içinde yer alan arazi ve arsaların tamamını kapsadığı, belediye sınırları içerisinde belediyece parsellenmiş arazilerinde arsa sayılacağını düzenlemiş, arazi vergisinin mükellefi olarak da; arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziyi malik gibi tasarruf edenleri göstermiştir.

Kanunda bina ve arazi tabirinin kapsamı çok geniş tutulsa dahi yine aynı Kanunda çok sayıda istisna ve muafiyet düzenlenerek kapsamın daraltılması yoluna gidilmiştir.

Emlak vergisi konusunda sorumluluğun düzenlenmesini incelediğimizde müteselsil sorumluluğun esas olduğunu görmekteyiz.

Emlak Vergisi Kanun’unun 30. maddesinin son fıkrası 3239 sayılı Kanun ile değiştirilmiş, yeni düzenlemeye göre, emlak vergisinin konusuna giren gayrimenkullerin devir ve ferağından önce veri ilişkisinin (emlak vergisinin ödenmiş olup olmadığının) aranılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu değişiklik ile devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağının yapıldığı yıl ile

---

<sup>217</sup>Murat Erişti, “Emlak Vergisi ve Müteselsil Sorumluluk” *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2003, S. 132, [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com) (23.09.2014).



geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, devreden ve devralan için müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir. Devralanın ödeyeceği vergiden dolayı devredene rücu hakkı ise saklı bulunmaktadır. Ayrıca devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergilerinin tarhi, tahakkuk ve tahsil işlemleri mevcut mevzuat çerçevesinde belediyeler tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. Ayrıca bahsi geçen Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin son fıkra hükmü hakkında çıkarılan 57 No'lu genel tebliğ<sup>218</sup> uyarınca da, belediyeler devir ve ferağı işlemlerinden sonra devreden tapu senedi veya herhangi bir belge istemeden devreden emlak vergisi mükellefiyetini devir ve ferağın yapıldığı yılı takip eden bütçe yılı başından itibaren re'sen terkin edeceklerini düzenlemiştir. Böylece emlak vergisi işlemleri sırasında mükelleflerden emlak vergisi bildirimleri dışında başka bir belge talep edilmemesi gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur.

Yukarıda bahsi geçen madde kanaatimizce eleştirilmektedir. Kanunun 30. maddesinde 3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, gayrimenkullerin alım-satımını sırasında Tapu Daireleri tarafından ilgili gayrimenkule ilişkin vergi borcu olmadığına dair, "vergi ilişkisi yoktur" kâğıdının ilgili daireler tarafından aranmamaktadır. Bu durumda düzenleme ile değerli bir semtte gayrimenkul alan bir kişi bu gayrimenkülü aldıktan sonra hiç beklemediği bir ek maliyetle karşılaşması olasılık dâhili içerisindedir. Şöyle ki; gayrimenkulün yıllardır ödenmemiş emlak vergisi borçları, ilgili gayrimenkulün yeni sahibi adına tarh edilebilmesi mümkün olmaktadır. Bu durumda ilgili belediye vergi borcunu isterse gayrimenkulün yeni sahibinden tahsil edebilir. Yeni malikin bu durumda yapabileceği tek şey, özel hukuk hükümlerine göre konuyu mahkemeye taşıması ve rücu hakkını kullanması olacaktır.

Konu ile ilgili olarak, Maliye Bakanlığı'nın 24.08.1992 tarih ve 65743 sayılı Muktezasında ise kamulaştırma ya da satın alma yoluyla Hazineye intikal eden gayrimenkullerde, Hazinesin müteselsil sorumluluğa iştirak etmesinin

---

<sup>218</sup> RG. 27.07.2011, S. 28007, Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Seri No: 57.

mümkün olmadığı belirtilmiştir. Hazine bu özelge ile kendisini müteselsil sorumluluğa karşı güvence altına almıştır.

Şahıslarca emlak vergisi borcuna ilişkin müteselsil sorumluluk durumunun önüne geçebilmesi adına, gayrimenkul satın alırken tapuda devir işlemini gerçekleştirmeden önce ilgili gayrimenkulün emlak vergisi açısından bağlı olduğu belediyeye gidip emlak vergi ilişkisi olup olmadığının araştırılması daha sonradan karşılaşılabilecekleri olumsuz bir durumun önüne geçecektir.

## **IX. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

Motorlu taşıtlar vergisi, kısmi servet vergisi niteliğinde bir vergi türüdür. 1963 yılında yürürlüğe konulan 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu, kara taşıtlarının ekonomik ve sosyal yaşamda kazanmış olduğu önem dikkate alınarak tüm motorlu kara taşıtlarının daha etkin bir halde vergilendirilmesi amaçlanmıştır. 1981 yılında ise, bahsi geçen Kanunun içerisine motorlu deniz ve hava taşıtları dâhil edilerek Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu olarak değiştirilmiştir<sup>219</sup>.

Mükellefiyet, Kanunun 7. maddesine göre, motorlu taşıtların kişiler adına kayıt ve tescili ile başlar. Vergi yükümlülüğü vergi dairelerince izlenir ve vergi daireleri aynı zamanda kayıtlı bulunan motorlu kara taşıtları için yurdun herhangi bir yerinde kesilen, ancak o anda ödenmeyen trafik cezalarını da takip etmekle görevlidir.

Kayıtlı ve tescilli olan motorlu kara taşıt araçlarının satış ve devirleri noterlerce yapılmaktadır. Bahsi geçen kayıtların, araçların sicil ve vergi kayıtlarına da işlenmesi gerekmektedir. Fakat üç farklı birimin görev ve sorumluluğuna giren bu konuda yer yer aksaklıklar çıkması da uygulamada karşılaşılan sorunlardan biridir. Noterlerde yapılan satış ve devirlere rağmen araçların ilgili idarelerde yeni alıcılar adına kayıtların yapılmadığı durumlar olabilmekte, satış ve devir sonrası dönemlere ait motorlu taşıtlar vergileri ve

---

<sup>219</sup>Kamil Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul 2007, s. 349.

trafik para cezaları, vergi daireleri tarafından aracın eski sahibinden arandığı durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Yukarıda bahsedildiği üzere motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti Kanununun 7. maddesine göre , “*motorlu taşıtların trafik,...sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile*” başlayacak; aynı Kanununun 8. maddesi kapsamında, sona erme bu kayıtların silinmesi ile olacaktır.

Yukarıda bahsi geçen Kanun maddeleri gereği vergi dairesi, vergi mükellefiyeti değişikliği için ilgili trafik şubesinde kayıt ve tescil işleminin alıcı adına değiştirildiğinin bildirilmesini beklemektedirler. Aksi takdirde tescil değişikliğinin yapılması ve devirden sonraki vergilendirme dönemlerinde doğan MTV borcu ve araç plakasına kesilen trafik para cezalarını aracın eski sahibinden takip etmeleri doğal karşılanmalıdır. MTV Kanun’unun 13. maddesinin (a) fıkrasında “*bildirme ve sorumluluk*” başlığı altında trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarının, “*kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtlar, bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecbur*” oldukları düzenlenmiştir. Bu ödevleri yerine getirmeyen trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları hakkında, VUK’un 150. maddesinde öngörülen cezaların uygulanacağı da belirtilmiştir. Zira ilgili madde kendisine bildirme ödevi yüklenenlerin bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde cezai yaptırıma tabi tutulacaklarını düzenlemiştir.

Sorumluluk açısından ise Kanun’da müteselsil sorumluluğa gidileceği düzenlenmiştir. MTV Kanun’unun 13. maddesinin (c) fıkrasında ise, Noterlerin, trafik liman sicil memurlarının ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava sicil memurlarının ve taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanların, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme

zamları gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecbur oldukları, aynı maddenin (d) fıkrasında ise, taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonlarının, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'nün, taşıtların fenni muayenelerini yapmadan, uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenmediğini araştırmak zorunda olduklarını düzenlemiştir. Bu zorunluluklara uymadan işlem yapanların, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu" oldukları hükme bağlanmıştır. İlgili fıkraları müteakiben (e) fıkrasında ise, sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler nedeniyle mükellefe rücu hakkına da sahip oldukları düzenlenmiştir<sup>220</sup>.

## **X. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

Özel tüketim vergisi, tek aşamalı ve dar kapsamlı dolaylı bir vergi türüdür. Bu verginin konusunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde belirtilen ve kanuna ekli listelerde yer alan malların, madde metinde belirtilen koşullar kapsamında teslimi, ithalatı, imalatı veya ilk iktisabı ile satış işlemlerinin gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır.

Bu belirleme çerçevesinde, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan tüm mallar yerli ve yabancı mal ayrımına tabi tutulmaksızın özel tüketim vergisinin konusuna alınmış ve bu malların teslimi bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olmuştur<sup>221</sup>.

Özel Tüketim Vergisi'ne tabi tutulacak mallar 4760 sayılı ÖTV Kanunu'na ekli dört ayrı liste hakkında belirlendiğinden bu listelere dâhil mal grupları şu şekilde adlandırılacaktır.

---

<sup>220</sup>Aydın, s. 64 vd.

<sup>221</sup>Eray Mercan/Mustafa Dünder, *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi*, Ankara 2003, s. 21.

“I” sayılı liste kapsamında bulunan mallar; ham petrol ve petrol ürünleri ile doğal gaz ve madeni yağlar.

“II” sayılı liste kapsamında bulunan mallar; yük ve yolcu taşıma araçları.

“III” sayılı liste kapsamında bulunan mallar; kolalı, alkolü içecekler ile tütün mamulleri.

“IV” sayılı liste kapsamında bulunan mallar; dayanıklı ve lüks tüketim malları.

Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal grupları dört ayrı listede belirlenmiş olduğundan bu listelerde yer alan, mal gruplarının vergilendirilmesi ve vergileme süreci farklılaşmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanun’unun 4. maddesinde verginin mükellefi ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. (I) sayılı listedeki malları ithal ve imal edenler ÖTV mükellefidir. (I) sayılı listedeki malların ithali verginin konusuna girmemekte, vergi ithalatçıların ithal ettiği malları yurt içinde teslimle doğmaktadır. Buna göre ithal ettiği malları yurt içinde teslim edenler ile söz konusu malları yurt içinde üretenler sürekli ÖTV mükellefidir.

Özel Tüketim Vergisi’nin konusuna giren (I) sayılı listedeki malları ithal edenleri veya üretenlerin KDV’den muaf ya da istisna olması, bu malların tesliminde ÖTV uygulamasını dolayısıyla ÖTV mükellefi olunmasını engellemektedir<sup>222</sup>.

Özel Tüketim Vergisi’nde vergi sorumluluğu ise, ÖTV Kanun’unun 4. maddesinin 2. fıkrasında vergi mükellefi olan imalatçı veya ithalatçıların Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması halinde Maliye Bakanlığı’nın, vergiye tabi işlemleri tarafından alıcıları verginin beyanı ve ödenmesi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulabileceği yönünde bir düzenleme yapılmıştır. Ayrıca vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, gerekli görülen hallerde işlemlere taraf olanlar vergi sorumlusu Bakanlıkça vergi sorumlusu tayin edilebilecektir. Şöyle ki, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki solvent türü bir malı ithal eden kişinin Türkiye’de

---

<sup>222</sup>Kemal Oktar, *ÖTV I Sayılı Liste Petrol Ürünleri*, C.I Ankara 2008, s. 60.

ikametgâhının bulunması halinde, ithal edilen malın yurt içinde tesliminden doğacak verginin beyan ve ödenmesi konusunda ithalat işlemi yapan ithalat komisyoncusu vergi sorumlusu tayin edilebilecektir.

Rafineriler için ise Kanunda ayrı bir düzenleme yapılmıştır. ÖTV Kanunu'nun 13. maddesinin 1. fıkrasında 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 verginin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte ilgili rafineri şirketleri müteselsil sorumlu tutulmuştur. Bu hüküm kanunda bir vergi güvenlik önlemi olarak yer almaktadır. Ham petrol ithal edip, fason olarak rafinerilerde işleten kişi veya kuruluşların, bundan elde edilen petrol ürünlerini tesliminden doğan verginin zamanında ve tam olarak beyan edilip ödenmemesi halinde, ürünü teslim edenlerle birlikte rafineri adına tarhiyatta yapabileceğini öngörmüştür<sup>223</sup>.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1-b bendinde Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallar için verginin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olarak tanımlanmıştır.

Vergi sorumluluğu ise, (II) sayılı liste içinde ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Düzenlemeye örnek olarak yurtdışında imal edilen bir uçağı Türkiye'de pazarlayan firmanın Türkiye'de işyeri, kanuni temsilcisi bulunmaması halinde, ithal edilerek Türkiye'de satılacak olan uçağın ilk iktisabından doğacak verginin beyan ve ödenmesi konusunda, uçağı alan havayolu şirketi vergi sorumlusu tayin edebilmesi gösterilebilir<sup>224</sup>.

İlk iktisapla ilgili müteselsil sorumluluk ÖTV Kanunu 13. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmemesinden önce işlem

---

<sup>223</sup>Erkan, s. 332; Oktar, C. I, s. 62.

<sup>224</sup>Kemal Oktar, *ÖTV II Sayılı Liste Taşıt Araçları*, C.II Ankara 2008, s.103.

yapan g m ruk memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziya uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutularak haklarında vergi ve ceza takibatı yapılacaktır.

(II) sayılı listedeki araçların ilk iktisabı, ithali veya tesliminden önce  TV beyan edilip ödenmektedir. Ayrıca bu ödemeyi yapan mükellefe verilen vergi alındısının yanı sıra, alıcının aracı kayıt ve tescil ettirmesi için “  TV  deme belgesi” de düzenlenmektedir. Bu belge ibraz edilmeden (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların tescili yapılmamaktadır. Bu nedenle kayıt ve tescile tabi mallar için Kanun’un 13. maddesinde 3. fıkrasında hükmünde düzenlenen müteselsil sorumluluk hükmü gereğince, bunların kullanılmak üzere ithalinde vergi tahsil etmeyen yukarıda sayılmış bulunan ilgililer, verginin ve buna ilişkin gecikme faizi ile kesilen cezanın ödenmesi amacıyla takibata uğrayabilecek, hüküm uyarınca ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faiz için mükelleflere rücu edebileceklerdir.

(III) sayılı listedeki mallar için ise, bu imal veya ithal edenler ile vergi uygulanmamış olan malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenler  TV mükellefidir. İthalatta vergi ödeyenlerin bu malları yurt içinde satışı ÖTV’ye tabi olmadığından, ÖTV’ye tabi mal imalatı yapılmadığı sürece ithalatçıların, yurt içinde vergi dairelerine  TV mükellefiyeti tesis etmesi söz konusu değildir. Yurt içinde (III) sayılı listedeki malları imal edenler ise sürekli  TV mükellefidir.

Vergi sorumluluğu açısından ilk iki listeye uygulanan ÖTV Kanununun 4. maddesinin 2. fıkrası (III) liste içinde geçerlidir. Yine söz konusu liste içinde vergi alacağının güvence altına alınması için gerekli görülen hallerde işlemlere taraf olanlar Maliye Bakanlığınca vergi sorumlusu olarak tayin edilebilecektir. şöyle ki, (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki “tütün yerine geçen maddelerden puro” imal eden kişinin Türkiye’de ikametgâhının bulunmaması halinde, bu malın yurt içinde tesliminden doğacak verginin beyan ve ödenmesi konusunda

KDV mükellefiyeti bulunan alıcılar veya tütün yerine geçen maddenin ithalat işlemini yapan ithalat komisyoncusu vergi sorumlusu tayin edilebilecektir<sup>225</sup>.

Son olarak diğer tüketim mallarının vergilendirildiği (IV) nolu listeyi incelediğimizde mükellefiyet ve sorumluluk diğer listedeki mallar ile aynı hususları kapsamaktadır. Sadece bu liste kapsamına diğer üç listeye giremeyen ve ÖTV ile vergilendirilmesi gereken mal hizmetler girmektedir. (VI) nolu listede yer alan malların vergi sorumluluğunu örnek ile açıklamak gerekirse Maliye Bakanlığınca, havyar imal eden kişinin Türkiye’de ikametgâhının bulunmaması halinde, bu malın yurt içinde tesliminden doğacak verginin beyan ve ödenmesi konusunda KDV mükellefiyeti bulunan alıcılar veya ona balık satanlar vergi sorumlusu tayin edilebilecektir<sup>226</sup>.

## **XI. BELEDİYE GELİRLER KANUNU’NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

Belediyelerin başlıca gelir kaynakları; vergi gelirleri, vergi dışı gelirler, özel yardım ve fonlardır. Belediye bütçe uygulamasının ilk aşamasını belediye gelirlerinin toplanması oluşturmaktadır. Bunlara ilişkin temel hükümler 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu<sup>227</sup>, 213 sayılı VUK, 6183 sayılı Kanun ve Belediye Tahsilât Yönetmeliğinde<sup>228</sup> düzenlenmiştir. VUK hükümleri belediyelere ait vergi, resim ve harçlarda da uygulanmaktadır. Mükelleflerin gönüllü ödemedede bulunmadıkları takdirde belediyelerin vergi gelirleri 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir. Belediye gelirlerinin toplanması tarh ve tahakkuk işlemleri ile tahsilât işlemlerinden oluşmaktadır<sup>229</sup>.

---

<sup>225</sup>Kemal Oktar, *ÖTV III Sayılı Liste Alkolü İçkiler Kolalı Gazozlar*, C.III Ankara 2009, s. 67.

<sup>226</sup> Kemal Oktar, *ÖTV IV Sayılı Liste Diğer Tüketim Malları*, C.IV Ankara 2009, s. 145.

<sup>227</sup>RG. 29.05.1981, S. 17354.

<sup>228</sup>RG. 21.03.1958, S. 9864.

<sup>229</sup>Abdullah Sevimli, “Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 1999, S. 35, s.47.



Belediye Gelirleri Kanunu 13. ve 35. maddeleri sorumlulukla ilgili hükümler düzenlenmiştir. Bahsi geçen Kanunun 13/1. maddesinde ilan ve reklam vergisinin mükellefinin, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dâhil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, “*İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifade edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yaptırmaktan sorumludur.*” yönünde bir düzenleme kanun koyucu tarafından yapılmıştır. Kanun koyucu 35. maddede ise, elektrik ve havagazı tüketenlerin, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükellef olduklarını, 20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanun’una göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşların, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumlu bulduklarını düzenlemiştir. Ayrıca Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluşun ödeyeceğini de kanun kapsamına almıştır.

İlgili madde hükümlerine göre; ilan ve reklam işlerini ifa edenler, ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefleri adına; elektrik ve havagazı dağıtan kuruluşlar ise satış bedeli ile birlikte bu vergileri ilgili belediyelere yatırmaktan sorumludurlar. Fakat söz konusu Kanunda bu sorumlulukları yerine getirmeyenlere ne tür bir yaptırım uygulanacağını açıkça düzenlenmemiştir. Onun yerine kanun koyucunun mevzuat içerisindeki 98. maddede düzenleme yapmıştır. Madde temel olarak, Kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Kanun’da ve bunların ek ve tadilleri hükümleri uygulanacağını belirtmiştir. İlan ve reklam işlerini ifa edenler ile elektrik ve havagazı dağıtan kuruluşlara bahsi geçen sorumluluklarını yerine getirmemeleri halinde Belediye Gelirleri Kanununda yollama yapılan VUK ve 6183 sayılı

Kanun'un hükümleri uygulanacak ve bu kanunlar kapsamında düzenlenen sorumluluğa gidilecektir<sup>230</sup>.

## **XII. HARÇLAR KANUNU'NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

Kamusal nitelikli bir hizmetin bazı kişilerin özel yarar elde etmeleri karşılığında ödedikleri paraya harç adı verilir. Belirli bir hizmet karşılığı olması harçların temel özelliklerinden birisidir. Harçlara, pasaport alınırken, dava açılırken, taşınmaz mal tapu siciline tescil edilirken, ehliyet alınırken ödenen bedeller ve Belediye Gelirleri Kanununda yer alan<sup>231</sup> harçlar örnek gösterilebilir. Yukarıda örneği verilen harçların hukuki niteliği incelendiğinde tarafların eşit olmayıp, temelde kamu hukuku ilişkisinin mevcut olduğu görülmektedir. Harçlar, fiyatlarla vergiler arasında yer alan kamu gelirleridir. Aynı zamanda harçlar fiyatlara benzemektedir. Zira harçlar belirli bir hizmetin karşılığında alınır ancak yararlanılan hizmetin tam karşılığı olmayabilir. Harç adı altında ödenen bedel ile hizmetin maliyeti arasında bir ilişki olmamasının temel nedeni harç tutarını saptayan kamu otoritelerinin karar verirken siyasal, sosyal ve mali faktörleri göz önünde tutmaları gerekmektedir<sup>232</sup>. Ancak yararlanılan hizmetle ödenen bedel arasında bir orantılılık olması da gerekir. Vergi bir kamu yükümlülüğü olup karşılıksız olarak alınmaktadır. Vergiyi ödeme gücü olan herkes öder. Harçlar ise ihtiyari ve karşılıklıdır. Harç ödemek istemeyenler belirli idari hizmetlerden yararlanamazlar<sup>233</sup>.

---

<sup>230</sup> Sarılı, s. 185.

<sup>231</sup>Kanunda yer alan harçlar; temizleme ve aydınlatma harcı, işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı.

<sup>232</sup>Çomaklı/Doğruyol, s. 51 vd.

<sup>233</sup>Bu durumun iki istisnası mevcuttur. İlki harca tabi bazı kamu hizmetlerine başvurma zorunluluğu vardır. Belediyelerin aldığı temizleme ve aydınlatma harçlarını kimse bu hizmetlerden faydalanmadığı gerekçesiyle ödemekten kaçınmak istemesi örnek olarak gösterilebilir. İkincisi ise, harca tabi kamu hizmetlerinin devletin tekelinde oluşudur. Bu hizmetlerden yararlanmak isteyenler devlete başvurmak zorundadır. Bunda örnek olarak da, posta harcı ödemek istemeyen kişinin hiç mektup yazmaması gösterilebilir. Bunun haricindeki durumlarda harçlar için ihtiyari ve karşılıklıdır denilebilir.

492 sayılı Harçlar Kanunu<sup>234</sup> sorumluluğu kapsamında sorumluluk kurumu 128. maddede “*Memurların Sorumluluğu*” başlığı altında açık bir şekilde düzenlemiştir. Maddedeki düzenlemede, “*Gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumludurlar.*” hükmü yer almıştır. Burada sadece harcın ödenmesine ilişkin bir sorumluluk söz konusudur. Madde hükmü oldukça açık düzenlenmiştir ödenmesi gereken harçlar tamamen alınmadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

### **XIII. 3568 SAYILI SM, SMMM, YMM KANUNU’NDA YER ALAN VERGİ SORUMLULUĞU**

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek ve değerlendirmeye tabi tutmak ilgililere tarafsız bir şekilde sunmak ve meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odalarının ve Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esaslar 3568 sayılı Kanunda kapsam altına alınmıştır.

3568 sayılı Kanunun 12. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığınca çıkarılan “*YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usuller ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik*”<sup>235</sup> YMM’lerin görev ve yetkilerini daha ayrıntılı belirlemiştir. Söz konusu yönetmelik, mesleğin ‘denetim’ fonksiyonunu daha öne çıkarmaktadır. 3568 sayılı kanun ve kanun uyarınca çıkarılan Yönetmelik dikkate alındığında YMM’lik meslek mensuplarının,

---

Vergilerle aralarındaki temel farkı da bu husus oluşturur. Daha detaylı bilgi için bkz: Çomaklı/Doğruyol, s. 52.

<sup>234</sup>RG. 17.07.1964, S. 11756.

<sup>235</sup>RG. 02.01.1990, S. 20390.

denetim, danışmanlık ve tasdik işlemi olmak üzere üç asli görevi olduğu görülmektedir.

Denetim görevini muhasebe ve vergi denetimi olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Yapılan muhasebe işlemlerinin muhasebe yöntemlerine uygunluğunu esas alan muhasebe denetimidir. Vergi denetimi ise; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak olarak tanımlanabilir. Vergi denetimi yapısı itibariyle muhasebe denetiminden oldukça farklıdır. Vergi denetimin amacı, devlete ödenen vergilerin doğruluğunu kanıtlamaktır. Burada denetim ölçütleri, olarak vergi mevzuatı esas alınmaktadır. YMM, denetim sürecinde ortaya çıkan bilinmezlik sonucu yapılan hataları düzeltmek, ilgili konularda eğitmek, doğru beyanda bulunma gibi işlevleri de kapsamaktadır<sup>236</sup>.

Yeminli Mali Müşavirler muhasebe ve veri denetimi yapmaksızın danışmanlık görevini tek başına yapabilirler. İlgili kanun ve yönetmelik incelendiğinde danışmanlık fonksiyonunun çok kapsamlı olduğu görülecektir. Aynı şekilde danışmanlığın sınırının tahdidi olarak belirtilmediği sadece muhasebe ve vergi konularıyla ilgili olup olmadığı tam maksadıyla anlaşılmamaktadır<sup>237</sup>.

Üçüncü asli görev olan tasdik işlemiyle temelde; vergi iadesi ve mükellefi ilişkilerinde güveni hâkim kılmak amaçlanmıştır. 3568 sayılı Kanununun 12. maddesi uyarınca çıkartılan Yönetmeliğin 4. maddesinde “*Tasdik gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin YMM’lerce denetleme ilke standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora*

---

<sup>236</sup>Gül H. Yılmaz, “Yeminli Müşavirlerin Müşterek Ve Mütessesil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi” *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Mütessesil sorumluluklarının Değerlendirilmesi*, Ankara 2004, s. 31.

<sup>237</sup>Salih Özel, “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımları”, *TÜRMOB Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ankara Ekim 2002, s.3-4.

*bağlanmasıdır.”* yönünde bir düzenleme yapıp, durum açıklığa kavuşturulmuştur.

Yukarıda bahsi geçen 3568 sayılı Kanunda sorumluluk konusu da düzenlenmiştir. YYM'lere ilişkin olarak mevzuatta yer alan düzenlemelere bakıldığında; 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi gereğince YMM'ler gerçek ve tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüslerinin, mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etme yetkisine sahip oldukları belirtilmiştir. Aynı maddenin dördüncü fıkrasında bu tasdik yetkisinin doğurduğu sorumluluk belirlenmiştir. Bahsi geçen fıkrada *“Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.”* yönünde bir ifade yer almaktadır. Söz konusu Kanunun 48. maddesinde ise sorumluğa ilişkin olarak; tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verileceği, kamu görevlilerine karşı işlenmiş gibi cezalandırılacağı düzenlenmiştir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyasına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verileceği yasal düzenleme altına alınmıştır.

Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluğu ile ilgili olarak VUK'da da düzenleme yapılmıştır. 4008 sayılı Kanunla VUK'a eklenen mükerrer 227. maddede, vergi beyannamelerinin imzalanması veya tasdik raporu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların temelini oluşturan belgelerle uygun olmamasından ötürü ortaya çıkacak vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte

müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı düzenlenmiştir<sup>238</sup>. İlgili madde ile Maliye Bakanlığı, “*Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya,*

*Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya,*

*Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya...”* ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Sorumluluk konusunda mevzuatta düzenlenen diğer düzenlemelere bakıldığında “*YMM’lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik*”<sup>239</sup> de tasdik esaslarına ve sorumluluk hükümlerine yer verildiği görülecektir. İlgili Yönetmeliğin YMM’nin sorumluluğu başlığını taşıyan 20. maddesindeki düzenlemeye göre: “*Bu yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinde imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen YMM’ler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikin doğruluğundan sorumludurlar.*”, “*...YMM’ler inceledikleri ve sonucunda tasdik raporu düzenledikleri konu ve belgelerin gerçeği yansıtmaması ve doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan VUK ve 3568 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu*

---

<sup>238</sup>Nihal Saban, “3568 Ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler Ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu Ve Sorumluluk” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 80, Mayıs 1995, s. 119; Canyaş, s. 94 vd.

<sup>239</sup> RG. 02.01.1990, S. 20390.

*sorumluluğun yerine getirilmesinde Borçlar Kanununa ilişkin tam teselsül<sup>240</sup> hükümleri uygulanır.*”, “...YMM’ler tasdikten doğan sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için doğabilecek zararların tazmini amacıyla sorumluluk sigortası yaptırabilirler. Tasdik amacıyla yapılacak inceleme ve denetlemelerden doğacak zararların hukuki sorumluluğu YMM’lere aittir.” Yönünde bir düzenlemeye gidilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 21. maddesinde ise, hukuki sorumluluk düzenlenmiştir. Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında VUK’da yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiiller sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve Yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümlerinin de ayrıca uygulanacağı maddede düzenlenmiştir. YMM’lerin vergi idaresine karşı olan sorumluluğu 41. maddede belirlenmiştir. YMM’lerin ilgili kanunlar yönetmelikler ve tebliğlere göre yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olduklarını düzenlemiştir.

Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları belirlenirken onlara bir takım yetkilerde verilmiştir. Bu yetkilerden bir tanesi, 19 sıra No’lu SM, SMMM, YMM Genel Tebliği’nde<sup>241</sup> düzenlenmiş olup, YMM’lere “karşı inceleme yapma” yetkisi tanınmıştır. Tebliğ’de 3568 sayılı Kanun’un 12. maddesi uyarınca YMM’lerin tasdik edecekleri beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun sağlanması için YMM’lerin işlemlerini tasdik edecekleri mükellefe mal ve hizmet satan alt firmaya ya da firmaların nezdinde gerekli karşıtı incelemeleri yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Vergi idaresi ‘karşıtı inceleme’ yetkisinin gerekliliğini bu şekilde ortaya koymakla birlikte söz konusu Tebliğin düzenlemelerin iptali ile istemiyle açılan

---

<sup>240</sup>Yönetmelik yayımlandığı tarihte 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükte olduğundan tam teselsülden bahsedilmiştir. 6098 sayılı TBK Müteselsil sorumluluğu md. 61 ve 62’de düzenlenmiştir. Öğreti de müteselsil sorumlu “tam müteselsil sorumlu” ve “eksik müteselsil sorumlu” olarak ikiye ayrılmış olmakla birlikte tam teselsülde, birden çok kişi ortak kusurlarıyla aynı zarara birlikte sebep olmaktadır. Eksik teselsülde ise, birden çok kişinin aynı zararı, çeşitli sebeplere göre tazmin zorunda olmaktadır. 6098 sayılı TBK’da bu ayrımdan vazgeçmiştir.

<sup>241</sup>RG.08.11.1995, S. 22457.

davada Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararında<sup>242</sup>; YMM tarafından yapılacak olan incelemenin “...*VUK md. 134’de tanımlanan ve ancak md. 135’de belirtilen kamu görevlisi durumundaki inceleme elemanları tarafından yapılabilecek vergi incelemesi ve bunun doğal sonucu olan karşıt inceleme niteliğinde olmadığı, buradaki karşıt incelemenin, iade ve mahsup edilecek KDV tutarı, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğunun tespitine imkân verme amacına yönelik ve mükelleflerin söz konusu işlemleriyle sınırlı olduğu, 19 sayılı Tebliğ ile getirilen düzenlemenin, 3568 sayılı yasanın genel gerekçesine ve yasanın getiriliş amacına uygun bulunduğu...*” gerekçesiyle, iptal sitemini reddeden Danıştay 11. Dairenin kararına yönelik temyiz istemini reddetmiştir. Ancak karar düzeltme aşamasında Danıştay; “*YMM’lerin yapacakları inceleme imzaladıkları mükelleflerin işlemleri ile sınırlı olduğundan, 213 sayılı VUK’un vergi incelemesi bölümünde incelemeye yetkili kılınmayan YMM’lerin, 19 sayılı Tebliğ ile karşıt incelenme yapma, üçüncü kişilerin defter ve belgelerini isteme ve incelemeye yetkili kılınması manasını taşıyan hükümlerin kanuni düzenlemeyi aşar nitelikte bir düzenleme içerdiği sonucuna varıldığı*” gerekçesiyle<sup>243</sup> temyiz aşamasındaki kararından dönmüştür. Söz konusu kararda; YMM’lerin karşıt inceleme yetkisini, sözleşme yaptıkları mükelleflerin defter ve belgeleri ile sınırlı olarak kullanılmak durumunda bulduklarını, tasdikini yapabilecekleri belgeler nedeniyle bu belgelerin dayanağı olan idarenin tespit ve işlemlerini resmi merciler nezdinde inceleme ya da bu mercilerden bilgi isteme yetkisi olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir<sup>244</sup>.

---

<sup>242</sup>Danıştay, VDDGK. 09.10.1998 tarih, E. 97/7, K.98/268, Yılmaz, s. 46.

<sup>243</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 22.10.1999, E. 99/89, K. 99/439. [www.kazancı.com](http://www.kazancı.com).

<sup>244</sup> Yılmaz, s. 47.



## SONUÇ

Çalışmanın kapsamı içerisinde ilk önce, vergi hukukunda sorumluluk ile ilgili kurallar hukuk teorisi açısından incelenmiş, sonrasında ise, Türk vergi hukukunda yer alan kanuni düzenlemelere, yargı kararlarına ve öğretinin görüşü de göz önüne alınarak incelenmeye çalışılmıştır. Sorumluluk hukukunun özel hukukta sahip olduğu önem nedeniyle özel hukuk kurallarına sıklıkla başvurulmuş, devamında vergi hukuku açısından sorumluluk hukuku açıklanmıştır. Bu yaklaşım ile vergi hukukunda sorumluluğun ifade ettiği mana geniş ve dar anlamda sorumluluk olarak ikili bir tasnife gidilerek incelenmiştir. Vergi sorumlusu haricinde vergi mükellefini de kapsayacak şekilde vergi borcunun maddi ve şekli ödevlerinin yerine getirilmesini ifade etmek üzere geniş anlamda sorumluluk tanımlanmıştır. Dar anlamda sorumluluk ise, geniş anlamdaki sorumlulukta olduğu gibi kişinin kendi borcundan sorumlu olması olarak değil, aksine vergiyi doğuran olayın kendi bünyesinde gerçekleşmediği üçüncü kişinin, mükellefin şekli ödevini yerine getirmek ya da gerektiğinde mükellefin vergi borcunu ödeme sorumluluğunu üstlenmesi durumu olarak açıklanmıştır. Bu açıklamalar ışığında çalışmanın ikinci bölümünde detaylıca açıklanacak olan, vergi sorumluluğu kurumun öznesi olan vergi sorumlularının da kavranması adına temel oluşturulmuştur.

Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu kavramı herhangi bir alt tasnife gidilmeden genel olarak tanımlanmıştır. Ancak çalışmada, sorumluluk hukuku çerçevesinde vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler ele alındığında, vergi sorumlularının niteliklerinin aynı olmadığı ve sorumluların birbirinden farklı şekilde sorumluluk türleri ile muhatap oldukları görülmüştür. Özel hukuk ve idare hukukundaki sorumluluk türleri esas alınarak, aslında bu sorumluluk türlerinin vergi hukukunda da mevcut olduğu çalışmada gösterilmiştir.

Vergi sorumluluğu çerçevesinde, asıl borçlu ile sorumluları doğrudan yahut sıraya bağlı olarak takibinin yapılacağını düzenleyen müteselsil sorumluluğun esas olmasının yanında müşterek sorumluluğunda yer yer kullanıldığı uygulamalara rastlanmıştır. Sorumluluğun ortaya çıkış şeklinin ise temelde

kanundan doğduğu ancak istisnai olarak sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğunda mevcut olduğu ve fakat konunun temeline bakıldığında sözleşmenin kurulmasının da kanuna dayanması sebebiyle vergi hukukunda sorumluluğun kanundan doğduğu söylenmiştir.

Sorumluluğun sınırının nasıl olduğu konusunda ise; mükellefin borçlarından malvarlığının tamamı ile sınırsız olarak sorumlu olması daha yaygın iken belirli bir kısım veya zaman ile sınırlandırılmış sorumluluk türlerinin de mevcut bulunduğu görülmüştür. Vergi hukuku açısından çalışmada incelenen kusur tanımı esas alındığında, kusurlu ve kusursuz sorumluluğun hukukun her alanında olduğu gibi vergi hukukunda da düzenlendiği görülmüştür. Vergi hukukunda kullanılan maddi ödev ve şekli ödev tasnifi dikkate alındığında ise, vergi sorumluluğu için de maddi ve şekli ödevlerden sorumluluk olmak üzere ikili bir tasnife gidilmesinde bir beis görülmemiştir. Yapılan tasnife göre, vergi sorumluların daha çok hem maddi hem de şekli olarak sorumlu tutulduğu durumlar söz konusu iken, sadece maddi ödevlerden sorumlu tutulduğu durumlarda mevcut bulunduğu belirtilmiştir. Maddi sorumluluk kendi içerisinde vergi aslı, gecikme zammı ve cezalarından veya sadece vergi aslından sorumluluğu düzenler şekilde ikiye ayrılmaktadır. Hukukun diğer dallarında sorumlu sıfatıyla başkası adına ödenen borçlar için genellikle asıl borçluya rücu etme imkânı olmasına rağmen, vergi hukukunun münhasır yapısı gereğince vergi borcunun rücu imkânının bulunmadığı durumlarda söz konusu olduğu belirtilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde sorumluluk kurumunun öznesi konumunda olan vergi sorumluları ele alınmıştır. Sorumluluk ilişkisinin tarafları, tarafların hak ve yetkileri ile taraflar arasındaki ilişkilerin hukuki niteliği bu konudaki kanuni düzenlemeler ve mahkeme kararları ile anlatılmaya çalışılmıştır. Zira vergi sorumluluğu ile ilgili meydana gelen ihtilafların çoğu vergi mükellefi ve vergi sorumlularının tam manası ile kavranamaması, mevzuatta yer alan düzenlemelerin yeterli olmaması nedeniyle oluştuğundan bu iki kurum öğretide yer alan tartışmalar da esas alınarak incelenmeye çalışılmış ve bu çerçevede

kurumlar arasındaki farklılıklara değinilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğuna değinilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; özel vergi kanunları olarak adlandıracağımız vergi mevzuatında düzenlenmiş olan sorumluluk durumları ve vergi sorumluları anlatılmaya çalışılmıştır.

Vergi sorumluluğu kurumunun temel amacını devletin vergi alacağını güvence altına almak ve vergi tahsilatını kolaylaştırmak oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi sorumluluğu kurumu, vergi hukukunun temel kurumlarından birisini oluşturmaktadır. Vergi sorumluluğunun böyle bir amaca sahip olması ve verginin tahsilatı esnasında çeşitli ihtilafların ortaya çıkması ve bu ihtilafların kısa sürede çözülememesi kurumun esas amacını zedelemektedir. Vergi hukukunda sorumluluk kurumu çerçevesinde, gerek vergi idaresi ile mükellef gerek mükellef ile vergi sorumlusu arasında veyahut vergi sorumlularının kendi aralarında meydana gelen ilişkilerin çok taraflı ve karmaşık bir hal alması sebebiyle kurumların iyi kavranması gerekmektedir. Bu kurumların uygulanması esnasında ortaya çıkan ihtilafların pek çoğu sorumluluk hukuku çerçevesindeki kurumların net olarak ortaya konulamaması kavramlarda sistematik bir birliğin sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. İhtilafların belirli bir kısmı ise mevzuattaki düzenlemelerin yetersiz oluşu ve kanun metinlerinin anlaşılabilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır.

Bütün bu nedenlerden dolayı; vergi kanunlarının yeniden yapımı sürecinde bir an önce geçilmesi gerekmektedir. Kanunun yeniden yapımı sürecinde ise, sorumluluk kurumu ile ilgili olarak daha açıklayıcı olunması, terim birliğine varılması, bütüncül bir yaklaşımın benimsenmesi gerekmektedir. Kanun metni yapım tekniklerine uygun hareket edilmeli ve hepsinden önemlisi düzenlemelerin daha dikkatli bir şekilde yapılması sağlanmalıdır. Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere diğer vergi kanunlarının yenilenmesi ve yeknesak bir hale getirilmesi esnasındaki komisyon çalışmalarında, uygulamada büyük rolü olan gelir idaresinin, konunun sistematığının yerleşmesi açısından ise öğretinin görüşlerine daha fazla başvurulması gerekmektedir. Böylece, kanunun yürürlüğe girdiği dönemde ortaya çıkacak olan ihtilafların da önüne geçilmiş olunacaktır.

## KAYNAKÇA

- ACAR, Mustafa Gürhan; “5281 Sayılı Kanun İle Damga Vergisinde Ödeme Şekli ve Sorumlulukla İlgili Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 285, Mayıs 2005, www.vergidunyasi.com.tr (22.09.2014).
- AKINTÜRK, Turgut; *Müteselsil Borçluluk*, Ankara 1971.
- AKİPEK, Jale G./AKINTÜRK, Turgut; *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, İstanbul 2007.
- AKKAYA, Mustafa; “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Durumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 46, S. 1-4, 1997, s.185-208. (Sorumlu)
- AKSOY, Şerafettin; *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1996.
- ALANTAR, Doğan; “At Yarışlarından Kazanılan İkramiyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2001, S. 98, s. 1, www.yaklasim.com (30.09.2014)
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi* (Stopaj), Ankara 1975.
- ANTALYA, Gökhan; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul 2012.
- ARTUK, Mehmet Emin/GÖKÇEN, Ahmet /YENİDÜNYA, Ahmet Caner, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012.
- ATAY, Ender Ethem/ODABAŞI, Hasan; *İdarenin Sorumluluğu ve Tazminat Davaları*, Ankara 2010.
- ATAY, Ender Ethem; *İdare Hukuku*, Ankara 2012.
- ATEŞLİ, D. Erkan; “İflas Yolu ile Tasfiye Edilen Anonim/Limited Şirketlere İlişkin Vergi İncelemelerinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 118, Temmuz 1998, s. 56-61.
- AYAZ, Eslem; *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları*, Ankara 2013.
- BAHÇECİ, Barış; “Türkiye’de Kamu Alacaklılarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, S. 60, 3/2011, s. 423-445.
- BAHTİYAR, Mehmet; *Ortaklıklar Hukuku*, İstanbul 2012.

- BAYKARA, Bekir; “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11. Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, *Vergi Dünyası*, Şubat 2000, S. 222, s. 32-41.
- BİLGİLİ, Fatih /DEMİRKAPI, Ertan; *Şirketler Hukuku Dersleri*, Bursa 2013.
- BOZDOĞAN, Mine Nur; “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak 2004, Y. 23, S. 269, s. 172-186.
- CANDAN, Turgut; *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara 1994.
- CANSEL, Erol/ÖZEL; Çağlar; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, C.I, Ankara 2014.
- ÇAĞAN, Nami; *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982.
- ÇAĞLAYAN, Ramazan; *İdarenin Kusursuz Sorumluluğu*, Ankara 2007.
- ÇEKER, Mustafa; *Ticaret Hukuku*, Adana 2012.
- ÇOMAKLI, Şafak/DOĞRUYOL, Cengizhan; *Kamu Maliyesi*, Ankara 2013.
- DEMİR, Vakkas; “Vergi Karnesi Sahiplerinin Sosyal Güvenlik Durumlarının Açıklanması” *Mali Çözüm Dergisi*, S. Eylül-Ekim 2011, s. 233-238.
- DEMİRBAŞ, Timur; *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012.
- DERDİMAN, Cengiz; *İdare Hukuku*, Bursa 2011.
- DERELİ, Zehra, *Lex Commissoria Yasağı*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk ABD. Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2009, s. 15; [www.acikarsiv.ankara.edu.tr](http://www.acikarsiv.ankara.edu.tr).
- DOĞAN, Abdullah Aykon; *Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu*, Ankara 1985.
- DÖNMEZER, Sulhi/ERMAN, Sair; *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku Genel Kısım*, C. II, İstanbul 1999.
- DURAL, Mustafa/ÖĞÜZ, Tufan; *Türk Özel Hukuku Kişiler Hukuku*, C. II, İstanbul 2012.
- EDİZDOĞAN, Nihat /ÖZKER, A. Niyazi; *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2003.
- ERDOĞAN, İhsan; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2013.
- EREN, Fikret; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2014.

- ERGİNAY, Akif; *Vergi Hukuku İlkeler Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi*, Ankara 1988.
- ERİŞTİ, Murat; “Emlak Vergisi ve Mütessesil Sorumluluk” *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2003, S. 132, www.yaklasim.com (23.09.2014).
- EROĞLU, Nurettin; *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Hukuku*, Ankara 1995.
- Fono Almanca-Türkçe Büyük Sözlük*, İstanbul 2012.
- Fransızca Sözlük*; www.fransızcasozluk.gen.tr.
- Gazi Üniversitesi Türk Ceza Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Türk Ceza Hukuku Mevzuatı C. I*, Ankara 2012.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi*, Yayın No: 146, Ankara 2012.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Mirasçıların Vergisel Yükümlülükleri Rehberi*, Yayın No: 154, Ankara 2014.
- GERÇEK, Adnan; “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 54, S. 3, Ankara 2005. s. 157-193.
- GEREK, Şahnaz/AYDIN, Ali Rıza; *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Ankara 2005.
- GÖZLER, Kemal; *İdare Hukuku Dersleri*, Bursa 2007. (Dersler)
- GÖZLER, Kemal; *İdare Hukuku*, C. II, Bursa 2009.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref/TAN, Turgut; *İdare Hukuku*, C. I, Ankara 2010.
- GÜMÜŞ, Erhan; “Damga Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 294, Şubat 2006,s.160-163.
- GÜNDAY, Metin; *İdare Hukuku*, Ankara 2002.
- GÜNEŞ, Gülsen; *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 2011.
- HAFIZOĞULLARI, Zeki/ÖZEN, Muharrem; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012.
- HAKERİ, Hakan; *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012.

- HATEMİ, Hüseyin; *Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi*, İstanbul 1969.
- HELVACI, Serap; *Gerçek Kişiler*, İstanbul 2012.
- İMRE, Zahit; *Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Halleri*, İstanbul 1949.
- KANETİ, Selim; *Vergi Hukuku*, İstanbul 1989.
- KANGAL, T. Zeynel; *Tüzel Kişilerin Cezai Sorumluluğu*, Ankara 2003.
- KARAKOÇ, Yusuf; “Türk Vergi Hukukunda Mirasçılardan Vergi Sorumluluğu” *Yaklaşım Dergisi*, S. 8, Ağustos 1993, www.yaklaşım.com, (21.09.2014).
- KARAKOÇ, Yusuf; *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2011.
- KAYA, Sezai; “Gümrük Kanununa Göre Kişilerin Hak ve Yükümlülükleri” *Gümrük Dünyası Dergisi*, S. 58, www.gumrukkontrolor.org.tr, (25.09.2014)
- KILIÇOĞLU, M. Ahmet; *Miras Hukuku*, Ankara 2007.
- KILIÇOĞLU, M. Ahmet, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2011.
- KIRBAŞ, Sadık; *Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar*, Ankara 1995.
- KIZILOT, Şükrü/KIZILOT, Zuhâl; *Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Ankara 2009.
- KIZILOT, Şükrü; *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, C.I Ankara 1998. (Katma Değer)
- KIZILOT, Şükrü; *Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özgeller (Müktezalar)*, C.8, Ankara 2008.
- KOCA, Mahmut/ÜZÜLMEZ, İlhan; *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2012.
- KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip/HATEMİ, Hüseyin/SEROZAN, Rona/ARPACI, Abdulkadir; *Borçlar Hukuku Genel Bölüm*, C. I, İstanbul 2010.
- KUMRULU, Ahmet; “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk esasına Dayanan Teselsül”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 3, Aralık 1988. s. 412-439.
- KURU, Baki/ARSLAN, Ramazan/YILMAZ, Ejder; *İcra İflas Hukuku*, Ankara 2012.

- MAHMUT, Vural; *Katma Değer Vergisi İade Rehberi*, İstanbul 2008.
- MERCAN, Eray/DÜNDAR, Mustafa; *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi*, Ankara 2003.
- MUTLUER, Kamil; *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul 2007.
- NARBAY, Şafak/DELİDUMAN, Seyithan; “Alman Federal Mahkemesi’nin (Dış) Adi Şirketin Hak ve Taraf Ehliyetine Sahip Olduğuna İlişkin 29.01.2001 Tarihli Kararı” *Prof. Dr. Ömer Teoman’a Armağan*, İstanbul 2002, s. 577-594.
- NARTER, Recep; “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu” *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 1994, S. 17, s.73-82.
- NAS, Adil; “Ticari Şirketlerde Temsil Organlarının Vergi Sorumluluğu” *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, Şubat 2010, S.65-66, s. 7-21.
- NOHUTÇU, Ahmet; *İdare Hukuku*, Ankara 2011.
- OĞUZMAN, Kemal/ÖZ, Turgut; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler C. II*, İstanbul 2012.
- OĞUZMAN, Kemal/ÖZ, Turgut; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler C. I*, İstanbul 2012.
- OKTAR, Kemal; *ÖTV I Sayılı Liste Petrol Ürünleri*, C.I Ankara 2008.
- OKTAR, Kemal; *ÖTV II Sayılı Liste Taşıt Araçları*, C.II Ankara 2008.
- OKTAR, Kemal; *ÖTV III Sayılı Liste Alkolü İçkiler Kolalı Gazozlar*, C.III Ankara 2009.
- OKTAR, Kemal; *ÖTV IV Sayılı Liste Diğer Tüketim Malları*, C.IV Ankara 2009.
- ONAR, Sıddık Sami; *İdare Hukukunun Umumi Esasları*; C. II, İstanbul 1960.
- ORTAÇ, F. Rifat; *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, ( Danışman: Prof. Dr. Sacit Önen) Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, 1990.
- ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ÇAĞAN, Nami; *Vergi Hukuku*, Ankara 2012.
- ÖNCEL, Mualla; “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk” *Prof. Dr. Fadıl H. SUR’un Anısına Armağan*, Ankara 1983. s. 39-55.



- ÖZAY, İl Han; *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul 2002.
- ÖZBALCI, Yılmaz; *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara 1998.
- ÖZEL, Salih; “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu ve Bu Sorumlulukların Yaptırımlar”, *TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ankara Ekim 2002.
- ÖZGENÇ, İzzet, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2013.
- ÖZMEN, Kemal; *Kooperatifler*, Ankara 2014.
- ÖZSUNAY, Ergun; *Gerçek Kişilerin Hukuki Durumu*, İstanbul 1979.
- PEKCANITEZ, Hakan/ATALAY, Oğuz/SUNGURTEKİN, Meral Özkan/ÖZEKES, Muhammed; *İcra ve İflas Hukuku*, Ankara 2011.
- PULAŞLI, Hasan; *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara 2013.
- REİSOĞLU, Sefa; *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*; İstanbul 2011.
- SABAN, Nihal; “3568 Ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler Ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu Ve Sorumluluk” *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 80, Mayıs 1995. s. 93-128.
- SABAN, Nihal; *Vergi Hukuku*, İstanbul 2011.
- SANCAKTAR, Oğuz; *İdare Hukuku*, Ankara 2012.
- SARILI, Mustafa Ali; *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul 2004.
- SELEN, Ufuk; *Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi*, Bursa 2013.
- SEVİMLİ, Abdullah; “Belediye Bütçe ve Muhasebe Sistemi”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 1999, S. 35, s. 38-57.
- ŞAHİN, Turan; “Konsorsiyum Sözleşmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 92, Ocak/Şubat 2011, s. 451-483.
- ŞENYÜZ, Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Bursa 2003.
- TEKİNALP, Ünal; “Joint Venture”, *Prof. Dr. Yaşar Karayalçın’a 65 inci Yaş Armağanı*, 1988 Ankara, s. 143-176.
- TEKİNAY, Sulhi, S/AKMAN, Sermet /BURCUOĞLU, Halûk/ALTOP, Atilla; *Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul, 1988.

- TİFTİK, Mustafa; *Türk Hukukunda Tehlike Sorumluluklarının Genel Kural İle Düzenlenmesi Sorunu*; Ankara 2005.
- TOROSLU, Nevzat; *Ceza Hukuku Genel Kısım*, Ankara 2012.
- TUHR, Anderas von, *Borçlar Hukukunun Umumi Kısım*, C. 1-2, Çeviren: Cevat Edege, Yargıtay Yayınları No: 115, Ankara 1983.
- TUNCER, Selahattin, *Vergi Uygulamaları*, İstanbul 1983.
- TUNCER, Selahattin/ŞANVER, Salih, “ Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu- Vergi Mesuliyeti”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C. V, S. 11, Şubat 1959, s. 523-542.
- Tureng Sözlük*; www.tureng.com.
- Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük*, www.tdk.gov.tr.
- YAĞCIOĞLU, Ali Haydar; *Haksız Fiil Sebebiyle Aynı Zarardan Birden Fazla Kimsenin Müteselsil Sorumluluğu*, Ankara 2014.
- YALTI SOYDAN, Billur; *Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi-Karşılaştırmalı Bir Hukuk Denemesi*, İstanbul 1998.
- YILDIZ, Şükrü; “Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, *Prof. Dr. E. Moroğlu’na 65. Yaş Günü Armağanı*, İstanbul 1999, s.771-794.
- YILMAZ, Ejder, *Hukuk Sözlüğü*, Ankara 2006.
- YILMAZ, H. Gül; “Yeminli Müşavirlerin Müşterek Ve Müteselsil Sorumlulukları İle Buna İlişkin Uygulamaların, Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku Ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi” *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil sorumluluklarının Değerlendirilmesi*, Ankara 2004.
- ZABUNOĞLU, Yahya Kazım; *İdare Hukuku*, C.I, Ankara 2012.
- ZEVKLİLER, Aydın/ACARBAY, Beşir/GÖKYAYLA, Emre; *Zevkliler Medeni Hukuk*, Ankara 1999.