19731

T. C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

DOKTORA TEZİ

Tezi Hazırlayan : Fevzi Rifat ORTAÇ
Tezi Yöneten : Prof. Dr. Z. Sacit ÖNEN

ANKARA - 1990

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

İÇİNDEKİLER

Sayfa

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK KAVRAMIYLA İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI VE KAYNAĞI 2

A. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI 2
B. SORUMLULUK KAVRAMININ KAYNAĞI 4
1. AKİT DIŞI SORUMLULUK 4
a. KUSURA BAĞLI HUKUKİ SORUMLULUK 5
aa. Fiil (Davranış, Hareket) 5
ab. Zarar 6
ac. İlliyet Bağı 8
ad. Kusur 10
b. SEBEP SORUMLULUĞU (KUSURSUZ SORUMLULUK) 11
ba. Olağan Sebep Sorumluluğu 13
bb. Tehlike Sorumluluğu 14
2. AKİTDEN DOĞAN SORUMLULUK 15
a. BORCUN İFA EDİLMEMESİ KAVRAMI 15
aa. Borcun Hiç İfa Edilmemesi(İfanın İmkamsız Hale Gelmesi) 15
ab. Borcun Geçici Olarak İfa Edilmemesi (Temerrüt) 16
ac. Borcun Gereği Gibi İfa Edilmemesi 16
ad. Aktin Müsbet İhlali 16
b. BORCUN İFA EDİLMEMESİNİN SONUÇLARI 16

II. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ 17

A. SORUMLULUK KAVRAMININ ÖZEL HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ 17
B. SORUMLULUK KAVRAMININ KAMU HUKUKU SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ 26
C. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI VE NEDENLERİ 29
1. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI 29
a. GENİŞ ANLAMDA SORUMLULUK KAVRAMI 31
b. DAR ANLAMDA SORUMLULUK KAVRAMI 34
2. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİNE YER VERİLMESİNİN NEDENLERİ 35
a. VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI 36
b. KİŞİLERİN ÖZEL HUKUKİ DURUMLARI 36
c. VERGİ KAÇAKCILIĞININ ÖNLENMESİ 37
d. VERGİ TAHSİLİNDE İDAREYE KOLAYLIK SAĞLAMAK VE TAHSİL GİDERLERİNİ AZALTMAK 37
e. ÖLÜM VE İNFİSAH NEDENİYLE VERGİ MÜKELLEFİNİN BULUNAMAMASI 38

Sayfa

III. YABANCI ÜLKELERDE VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİ 39

A. FEDERAL ALMANYA 39
1. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU 40
2. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU 41
3. İŞLETMELERİN DEVRİ HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU 42
4. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU 42

B. İNGİLTERE 43
1. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU 43
2. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU 44
3. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU 46

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARI VE BU KAVRAMLAR ARASINDAKİ FARKLAR 47

A. VERGİ MÜKELLEFİ 47
B. VERGİ SORUMLUSU 50
C. ORTAKLAŞA VE MÜTESELSİL SORUMLULUK 54
D. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARINI BİRBİRİNDEN AYIRAN ÖZELLİKLER 57

II. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ 59

III. VERGİ SORUMLUSUNUN YETKİLERİ 64

IV. VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMINA GİRMEYEN DURUMLAR 69

A. MÜKELLEFİN KENDİ BORCUNDAN SORUMLULUĞU 69
B. TÜKETİME DAYALI VERGİLER 69
C. BİRDEN ÇOK KİŞİNİN AYNI BORCUN BORÇLUSU OLMASI 70
D. AİLE REİSİ BEYANINDA EŞLERİN DURUMU 71
E. KÜLLİ HALEFİYETTE MİRASCILARIN VE TEŞEKKÜLLERİN TÜM OLARAK DEVRİNDE DEVRALAN TEŞEBBÜSLERİN DURUMU 72

V. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SORUMLULUK DÜZENLEMELERİ 74

A. MÜKELLEFLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU 74
1. KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI 74
2. KÜÇÜK VE KISITLILARIN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU 75
a. VERGİ ASLINDAN SORUMLULUK 75
b. VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUK 78
3. TÜZEL KİŞİLERDE TÜZEL KİŞİLİĞİ TEMSİL EDEN ORGANLARIN VERGİ SORUMLULUĞU 79
a. VERGİ ASLINDAN SORUMLULUK 79
b. VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUK 83

Sayfa

c. TÜZEL KİŞİLERİN ORTAKLARININ VERGİ BORÇLARINDAN ŞAHSİ SORUMLULUKLARI 86
4. TÜZEL KİŞİLİĞİ OLMAYAN TEŞEKKÜLLERİ YÖNETENLERİN VERGİ SORUMLULUĞU 88
a. VERGİ ASLINDAN SORUMLULUK 88
b. VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUK 89
5. İFLAS HALİNDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU 89
6. TÜRKİYE'DE BULUNMAYAN MÜKELLEFLERİN DAİMİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU 91
a. DAİMİ TEMSİLCİ KAVRAMI 91
b. DAİMİ TEMSİLCİNİN VERGİ ASLINDAN SORUMLULUĞU 93
c. DAİMİ TEMSİLCİNİN VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUĞU .. 94
7. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN ZAMAN İTİBARİYLE SINIRLANDIRILMASI 96
a. TÜZEL KİŞİLERİN TASFİYESİ HALİNDE 96
b. KANUNİ TEMSİLCİLERİN DEĞİŞMESİ HALİNDE 97
B. YAPACAKLARI ÖDEMELERDEN DOLAYI VERGİ KESMEK ZORUNDA OLAN KİŞİLERİN VE KURUMLARIN VERGİ SORUMLULUĞU 99
C. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU 111
1. GENEL AÇIKLAMA 111
2. ÖLÜM HALİNDE VARİSLERİN MURİSİN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU 113
3. ÖLÜM HALİNDE MİRASCILARIN VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUĞU 115
4. VERGİNİN ÖDENMESİ VE AATUHK GEREĞİNCE YAPILACAK TAKİBAT 118
5. İNTİFA HAKKINI SEÇEN MİRASCILARIN SORUMLULUĞU 119
6. RESMİ TASFİYE HALİNDE MİRASCILARIN SORUMLULUĞU 120
D. KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN VERGİ SORUMLULUĞU 121
E. DİĞER SORUMLULUK HALLERİ 123
1. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 123
2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 125
3. TASFİYE VE BİRLEŞME HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU 127
a. TASFİYE HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU 128
aa. Genel Açıklama 128
ab. Vergi Kanununlarına Ve AATUHK'a Göre Tasfiye Memurlarının Vergi Sorumluluğu 130
b. BİRLEŞME HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU 137
4. DAMGA VERGİSİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ 137
a. GENEL AÇIKLAMA 137
b. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK HALLERİ 139
ba. Kağıtları İmza Edenlerin Sorumluluğu 139
bb. Kağıtları İbraz Edenlerin Sorumluluğu 142
bc. Resmi Dairelerin Sorumluluk Ve Mecburiyeti .. 142
bd. Noterlerin Sorumluluk Ve Mecburiyeti 143
be. Bankaların, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Ve İştiraklerinin Sorumlulük Ve Mecburiyetleri.. 144

Sayfa

bf. Özel Sorumluluk 145
c. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DAMGA VERGİSİNE İLİŞKİN SORUMLULUK MÜESSESESİ..... 145
5. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 147
6. TAŞIT ALIM VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 149
7. EMLAK VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 151
8. SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 153
9. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU 155

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİNİN GENEL HUKUK SİSTEMİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ 156

A. KAVRAM YÖNÜNDEN 156
B. UYGULAMA YÖNÜNDEN 158

II. VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİNİN VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ 160

A. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ 160
B. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ ... 166
C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 181
D. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 185
E. MTVK'NDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 187
F. TAŞIT ALIM VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 190
G. EMLAK VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 191
H. KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ 192
I. DAMGA VERGİSİNDE YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 194
İ. MİRASCILARIN VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ.. 197
J. TASFİYE VE BİRLEŞME HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 199

III. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER 201

SONUÇ 207

YARARLANILAN KAYNAKLAR 211

KISALTMALAR

AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.t.	: adı geçen tebliğ
AİTİA.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
AÜHF.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
BK.	: Borçlar Kanunu
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
Der.K.	: Dernekler Kanunu
Dş.	: Danıştay
DVK.	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas No.
EVK.	: Emlâk Vergisi Kanunu
GT.	: Genel Tebliğ
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
HK.	: Harçlar Kanunu
HUD.	: Hesap Uzmanları Derneği
İİBF.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İİK.	: İcra ve İflas Kanunu
K.	: Karar No
KDV.	: Katma Değer Vergisi
KDVK.	: Katma Değer Vergisi Kanunu

md.	: madde
MK.	: Medeni Kanun
MTVK.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
s.	: sayfa
S.	: Sayı
TAVK.	: Taşıt Alım Vergisi Kanunu
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
TTK.	: Türk Ticaret Kanunu
VİV.	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK.	: Veraser ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi sorumluluğu müessesesi;vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlama düşüncesinin bir sonucu olarak vergi hukukununda yer almaktadır.

Vergi sorumluluğu, kamu gelirleri içerisinde ilk sırayı alan vergi gelirlerinin tam olarak hesaplanması ve zamanında tahsil edilmesi amacını gerçekleştirmede etkin bir müessese olması nedeniyle, çeşitli ülkelerin vergi ile ilgili hukuki düzenlemelerinde vazgeçilmez bir vergi güvenlik önlemi olarak yer almaktadır.

Vergi sorumluluğu müessesesinin teorik yapısının daha iyi kavranabilmesi ve tanımının daha belirgin bir hale getirilebilmesi için, hukuki anlamda sorumluluk kavramının kaynağının ve hukuk sistemi içerisindeki yerinin belirlenmesi gerekir. Bu amaçla birinci bölümde sorumluluk kavramının kamu ve özel hukuk sistemleri içerisindeki yeri belirlenmeye çalışılacaktır. Sunulan bilgilerin ışığı altında da vergi sorumluluğu müessesesinin yapısı ve özellikleri belirlenmeye çalışılacaktır.

İkinci bölümde, vergi sorumluluğu müessesesinin Türk vergi hukukundaki tanımı ve uygulama şekilleri belirlenecektir.

Üçüncü bölümde ise vergi sorumluluğu müessesesinin değerlendirilmesi yapılarak, müessesenin daha etkin bir yapıya kavuşturulabilmesi için alınması gereken önlemler belirtilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK KAVRAMIYLA İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI VE KAYNAĞI

A. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI

Sorumluluk kavramının lügat anlamı;"uyulması gereken bir yargıya, bir kural ya da yetkili üstün verdiği buyruğa uyulmaması üzerine suçlu düşme durumu" dur(1). En geniş anlamıyla sorumluluk kavramı ise; bir kişinin başkasına verdiği zararı giderim yükümlülüğünü ifade eden bir baskı unsurudur(2).

Hukuk literatüründe sorumluluk kavramı ise; "edimini ifa etmeyen borçlunun mal varlığının devlet organları aracılığı ile alacaklının el koymasına tâbi tutulması"nı ifade etmektedir(3). Bu tanımlamada borçlu, borçlanmış olduğu edimin ifasını, alacaklıya karşı kendi mal varlığı ile garanti etmektedir. Ancak literatürde sorumluluk kavramı iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. Her iki anlamda da sorumluluğu borçtan ayrı düşünmeye imkan yoktur.

i. Borçlunun Mal Varlığına Alacaklının El Koyabilme İktidarı Anlamında Sorumluluk

Bu anlamda sorumluluk; edimin ifası için alacaklıya karşı, borçlunun mal varlığı ile sorumlu olmasıdır. alacaklı, hukuk sistemi aracılığı ile borçluyu edimini yerine getirmesine zorlayabilmektedir. Hukuk sisteminin yapacağı zorlama,kural

---

(1)Hüseyin Özcan,**Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**,4.Baskı,Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s 428.
(2)Henri Deschenaux/Pierre Tercier(Çev.Salim Özdemir),**Sorumluluk Hukuku**,Kadıoğlu Matbaası,Ankara,1983, s 1.
(3)Fikret Eren, **Borçlar Hukuku - Genel Hükümler**, C I,2.Baskı, Ankara,1988, s 86.

olarak borçlunun şahsına değil mal varlığına karşıdır. Bu anlamdaki sorumluluk kavramıyla, bir taraftan borçlunun borcunu ödememesi halinde mal varlığına devlet organları vasıtasıyla el konabilmesini, diğer taraftan da borçlunun buna katlanması gereğini anlatmak için kullanılmaktadır. Sorumluluğun bu şekline gerçek ve teknik anlamda sorumluluk veya "... ile Sorumluluk" denilmektedir. Bu tür sorumluluğa gerçek ve teknik anlamda sorumluluk denilmesinin nedeni, borçluya düşen edimin gerektiği takdirde ondan zorla alınması ve edim yükümünün eksik kalmamasının sağlanmasıdır.Ancak günümüzde sorumluluktan yoksun borçlar (örnek,kumar ve bahis borçları) bulunduğu gibi, borçlu olmamasına rağmen sorumlu olan kişiler de bulunmaktadır. (örnek,başkasının borcu için rehin verilmesi gibi)(4).

ii. Bir Zarardan Dolayı Tazminat Ödeme Yükümlüğü Anlamında Sorumluluk

Sorumluluk kavramı bu anlamıyla; bir olaydan doğan zararın tazminini ifade etmemektdir. Bu anlamdaki sorumluluğa doktrinde "... den,dan sorumluluk" denilmektedir. Bu tür sorumluluk borç kavramı ile her zaman aynı anlamı ifade etmemektedir. Bazı hallerde borç, sorumluluk anlamına gelmemektedir. Örnek olarak aralarında satış sözleşmesi yapan iki bireyi vermek mümkündür. Bireylerin herbiri karşılıklı olarak yükümlülüklerini ifa etmişler ise tarafların sorumlulukları

---

(4)Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Borçlar Hukuku Dersleri - Genel Hükümler**, I.Fasikül, İstanbul, 1978, s 28; Sefa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Dersleri-Genel Hükümler**,5.Baskı S yayınları Ankara, 1983, s 7; Ali Naim İnan, **Borçlar Hukuku - Genel Hükümler**, İkinci Kitap, AÜHF Yayınları No: 323, Ankara, 1979, s 48.

olmayacaktır(5).Bu anlamdaki sorumluluğun kaynaklarını; haksız fiil, sebepsiz zenginleşme, sözleşmeye aykırılık ve vekâletsiz iş görme halleri oluşturmaktadır.

B. SORUMLULUK KAVRAMININ KAYNAĞI

Geniş anlamıyla sorumluluk, hem akdî ve hem de akit dışı sorumluluğu içine almaktadır.Her iki sorumlulukta da amaç, bir şahsın başka bir şahsa verdiği zararı gidermektir. Bu nedenle sorumluluk kavramı temelde bu iki sorumluluk türüne dayanmaktadır.

Sözleşme yükümlülüğünün ihlali sonucunda, borçlunun alacaklıya vermiş olduğu zararı tazmin yükümlülüğüne akdî sorumluluk adı verilmektedir(6).

Hukuk düzeninin herkese yüklediği genel ve objektif bir ödevin ihlalinden doğan zarardan sorumluluğa ise akit dışı sorumluluk denilmektedir(7).

Akdî sorumluluğun sözkonusu olabilmesi için, taraflar arasında mevcut olan bir anlaşmanın ihlal edilmiş olması gerekli iken akit dışı sorumlulukta, taraflar arasında böyle bir sözleşme bulunması gerekmemektedir.

1. AKİT DIŞI SORUMLULUK

Bir borç ihlali sözkonusu olmadan, bir zarar meydana geldiği taktirde bu zararın, zarar görenden başkasına

---

(5)Selahattin Sulhi Tekinay, Sermet Akman, Halûk Burcuoğlu, Atilla Altop, Borçlar Hukuku - Genel Hükümler, C.I,5.Baskı, İstanbul,1985,s 23; İNAN, a.g.e., s 5; Kenan Tunçomağ, Türk Borçlar Hukuku-Genel Hükümler,C.I,6.Baskı,(yayın evi belirtilmemiş) İstanbul,1976, s 36.

(6) DESCHENAUX / TERCİER, a.g.e., s 218.

(7) EREN, a.g.e., C.II, s 21.

yükletilip yükletilmeyeceği hususunda başlıca iki prensip bulunmaktadır.

i. Kusur Prensibi: Bu prensibe göre bir kimse, ancak hukuka aykırı ve kusurlu fiiliyle neden olduğu zararı tazminle mükelleftir.

ii. Sebebiyet Prensibi: Bir kimsenin kusuru olmaksızın sadece kendi fiilinin veya alacaklı olduğu bazı olayların zarara neden olması, onun sorumluluğu için yeterli sayılmalı ve o zararı tazmine mükellef tutulmalıdır(8).

a. KUSURA BAĞLI HUKUKİ SORUMLULUK

Dar anlamda haksız fiil sorumluluğu olarak da nitelendirilen kusura bağlı sorumluluğun kaynağını, kişilerin haksız fiilleri ile başka kişilere verdikleri zararın tazmini oluşturmaktadır(9). Bu tanım çerçevesinde kusur sorumluluğunun sözkonusu olabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gereklidir.

aa. Fiil (Davranış, Hareket)

Kusur (haksız fiil) sorumluluğunun ilk kurucu unsuru hukuka aykırı bir insan davranışının bulunmasıdır. Hukuka aykırılık kişilerin aynî ve şahsi varlıklarını koruyan hukuki düzenlemelere aykırı hareket edilmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır(10). Hukuka aykırı fiil için hukuk düzeninin öngördüğü bir hükmün ihlal edilmiş olması yeterli değildir, ayrıca bu hüküm ile bir hakkın da ihlal edilmiş olması gerekir.

(8)Halûk Tandoğan, **Türk Mes'ulliyet Hukuku**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No:150, Ajans Türk Matbaası, Ankara, 1961, s 8.
(9)TANDOĞAN, a.g.e., s 3.
(10)TUNÇOMAĞ, a.g.e., s 254.

Kusur sorumluluğunun objektif şartını oluşturan hukuka aykırı davranışın ilk kaynağı kanunlardır. Diğer kaynakları ise, idarî ve kazaî makamların kanunî yetkilerine dayanarak verdikleri emirlerin veya koydukları yasakların çiğnenmesi ile ahlâka aykırı bir fiille başkalarına zarar verilmesinden oluşmaktadır. Bu kaynaklardan ortaya çıkan hukuka aykırı fiiller, kaynakları tarafından öngörülen olumlu davranışlar olabilecekleri gibi olumsuz davranışlar da olabilmektedir(11).

ab. Zarar

Sorumluluğun en önemli unsuru olup, doktrinde geniş anlamda ve dar anlamda zarar olmak üzere iki şekilde tanımlanmaktadır.

i.Geniş anlamda zarar;"Hukuk düzeni tarafından korunan maddi ve manevi değerlerin, zarar verici olaylardan önceki durumu ile sonraki durumu arasında meydana gelen azalmadır"(12).

ii. Dar anlamda zarar; Kişinin sadece mal varlığında, iradesi dışında meydana gelen azalmayı ifade etmektedir(13).

Geniş anlamda yapılan zarar tanımı incelendiğinde, zararın iki temel unsurunun bulunduğu görülür.Birinci unsur; maddi ve manevi değerlerde bir azalışın meydana gelmiş olması, ikinci unsur ise; meydana gelen azalışın arzu ve irade dışında gerçekleşmiş olmasıdır. Tanımda yer alan maddi değerler kavramı;kişinin mal varlığını ifade ederken, manevi değerler kavramı; kişinin şahsiyet haklarına yapılan tecavüz nedeniyle

(11)TEKİNAY ve arkadaşları,a.g.e., s 642 Vd.;TANDOĞAN, a.g.e, s 12.
(12)Reşat Kaynar,Türk Borçlar Hukuku Dersleri-Genel Hükümler, Sulhi Garan Matbaası Koll.Şti.,İstanbul, 1965, s 136.
(13)EREN, a.g.e., C.II. s 37 Vd.

duyduğu acı ve ızdırabı ifade etmektedir.

Zarar; eksilmenin üzerinde gerçekleştiği varlık gözönüne alınarak ikiye ayrılabilir(14).

i. Maddi Zarar; mal varlığının azalması veya mal varlığı olduğu gibi kalmakla beraber zararı gerektiren olay meydana geldiği için bir artışın meydana gelmemiş olmasıdır. Maddi zarar iki şekilde meydana gelebilmektedir. Bunlardan birincisi, kişinin mal varlığının aktifinde bir azalma veya pasifinde bir artış meydana getiren "fiili zarar", ikincisi ise, kişinin mal varlığında bir azalma olmamasına rağmen, zarar verici fiilin ortaya çıkmamış olması halinde kişinin mal varlığında meydana gelebilecek artışı ifade eden "kâr mahrumiyeti"dir. Kişinin mal varlığının aktifinde veya pasifinde ortaya çıkabilecek azalışlar veya artışlar kolayca tespit edilebilir. Ancak "Kâr Mahrumiyeti", tahmini bir hesaplamaya dayandığı için belirlenmesi ve her zaman kesinlik göstermesi mümkün değildir(15).

ii. Manevi Zarar; kişinin manevi varlığının uğradığı haksız fiil nedeniyle duyduğu acı ve ızdırabı ifade etmektedir. Bir kimsenin namus, şeref, şöhret, haysiyet, sır, ailevi ve sevgi bağları gibi sırf manevi varlıkları veya bunları temsil eden maddi şeylere; vücut bütünlüğü, hayat, sihhat gibi cismanî şeylere yöneltilmiş tecavüzler manevi zararı ortaya çıkarmaktadır(16).

---

(14) TUNÇOMAĞ, a.g.e., s 266.
(15)İNAN, a.g.e., s 390.
(16)Mehmet Ünal,"Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşitinde Kusurun Rolü" AÜ. Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXXV, Ankara, 1978, s 399.

ac. İlliyet Bağı

Genel olarak sorumluluk hukukunda kişinin, zarardan sorumlu tutulabilmesi için, kendi davranışı ile meydana gelen zarar arasında neden-sonuç ilişkisinin(illiyet bağı) bulunması gerekir. Eğer kişinin davranışı ile zararlı sonuç arasında illiyet bağı bulunmuyor ise kişiyi sorumlu tutmaya imkan yoktur.

Hukuk literatüründe sebep kavramına değişik anlamlar verilmesinden dolayı çeşitli illiyet bağı teorileri ileri sürülmüştür. Bu teoriler;

i. Şart teorisi;Bu teoriye göre,bir olayın varlığı, zorunlu bir biçimde bu olayı meydana getiren bütün şartların varlığına bağlıdır. Bu teorinin neden olarak nitelendirdiği şart, zorunlu şarttır. Fail zararın meydana gelmesinde, fiilin şart vasfının arzettiği bütün sonuçlardan sorumludur. Şart teorisinde, şartların tamamının dikkate alınması gerekli değildir. Yalnız zorunlu sonucun doğmasına veya artmasına katkıda bulunan şartlar dikkate alınmalıdır.

Şart teorisi, şart kavramı ile neden kavramını birbirine karıştırmıştır. Aynı şekilde şart teorisi, sonucu meydana getiren bütün şartları nazara aldığı için sorumluluk çok genişlemektedir(17).

ii. Uygun İlliyet Teorisi; Bu teoriye göre somut, olayda gerçekleşen türden bir sonucu, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, mahiyet itibari ile meydana getirmeye genel olarak elverişli olan veya bu türden

(17)Fikret Eren,Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, AÜHF yayınları, No: 361, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s 21.

bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak artırmış bulunan zorunlu şartla söz konusu sonuç arasındaki bağa uygun illiyet bağı denilmektedir(18).

Teoride önemli olan, fiilin böyle bir sonucu doğurmaya elverişli olup olmadığının nasıl belirleneceğidir. Doktrinde konu ile ilgili değişik görüşler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre,ancak failin fiilini işlediği zamanda bilebileceği şartlar dikkate alınmalıdır. Diğer bir görüşe göre ise, normal bir insanın fiilin işlendiği zamanda bilebileceği şartlar dikkate alınmalıdır. Başka bir görüşe göre de, fiilin işlendiği zamanda azami dikkat ve itina ile bilinebilecek şartlar dikkate alınmalıdır. Genel kabul gören görüş ise, sonucun meydana gelmesinden sonra bilinebilecek şartların dikkate alınmasıdır. Önceki üç görüş illiyet bağı ile ilgili olmayıp kusur kavramı ile ilgilidir. Buna göre somut olayda belirli bir sonucun, belirli bir fiilin uygun sonucu olup olmadığını hakim takdir hakkını kullanarak tespit edecektir(19).

iii. Normun koruma amacı teorisi (Hukuka aykırılık bağı teorisi; Bu teorinin amacı sorumluluğu sınırlandırmaktır. Teori ile mevcut sorumluluk şartlarına yeni bir şart daha eklenmektedir ki, bu şart normun koruma amacıdır. Bu teori, ihlal edilen davranış kuralının amacını esas almaktadır. Fail, sadece ihlal edilen normun önleme amacının ortaya çıkardığı zararlardan sorumludur. İhlal edilen mornun koruma amacı ve alanı, amaçsal yorumla tespit edilir. Teori, zararlı

(18) TEKİNAY ve arkadaşları, a.g.e.,771.
(19) TANDOĞAN, a.g.e., s 76.

sonuçlardan hangilerinin faile yüklenebileceği, sorumluluğu kuran normun hangi nedenle ve amaçlarla konduğu ve normu kapsayan kanunun amacına göre hangi zararların tazmin edileceği sorunu ile ilgilidir(20).

ad. Kusur

Kusur kavramı; hukuka aykırı bir fiili işleyen kimsenin hukuk düzenince beğenilmeyen bir zihin ve ruh hali içerisinde bulunmasını ifade eder(21). Başka bir deyişle hukuk düzeni, hukuka aykırı neticeyi istemeyi ve hukuka uygun hareket etmeye özen göstermemeyi kusurlu davranış olarak kabul etmiştir(22). Kusur kavramı failin iradesine bağlı olup, hukuki sorumluluğun subjektif şartını oluşturmaktadır.

Kusur; kast ve ihmal olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır.

Kast; failin hukuka aykırı bir fiili işlemekte olduğunu bilmesi ve bu fiili isteyerek işlemesidir.

Kast'ın iki unsuru vardır.

i.Hukuka aykırı neticeyi önceden görmek ve düşünmek,

ii.Bu neticeyi istemek(23).

Kast'ın uygulamada karşılaşılan iki türü vardır. Birinci tür kast, dolaysız olup, hukuka aykırı sonucun doğrudan açıkça istenmesidir. Kast'ın ikinci türü ise, ihtimali kast olup, hukuka aykırı sonucun, ortaya çıkabileceği ihtimali gözönüne alınarak fiilin gerçekleştirilmesini ifade

(20) Haluk Tandoğan, Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini, Ankara, 1963, s.11; TEKİNAY ve arkadaşları, a.g.e., s 775.
(21) TEKİNAY, a.g.e., s 399.
(22) İNAN, a.g.e., s 380.
(23) TANDOĞAN, Türk Mes'uliyet ..., s 4.

etmektedir. Bu tip kast'da sonuç dolaylı olarak istenmiş olmaktadır.

İhmal; kişinin hukuka aykırı bir sonucun meydana gelmesini istememesine rağmen, istenmeyen sonucun kişinin gerekli dikkati göstermemesi veya gerekli önlemi almaması yüzünden meydana gelmesini ifade etmektedir. İhmal'de iradenin hukuka aykırı neticeyi istememiş olmasına rağmen hukuk düzeni, gerekli dikkatin gösterilmemesini veya önlemin alınmamasını kusur olarak kabul etmektedir(24).

İhmal, hukuka aykırı sonucun önceden görülüp görülmemesine bağlı olarak "Şuurlu ihmal" ve "Şuurlu olmayan ihmal",derecelerine göre de "Ağır ihmal" ve "Hafif ihmal" olarak sınıflandırılır(25). Hukuka aykırı sonucun önceden görünmesine rağmen gerçekleşmesi tahmin edilmiyor ve sonuç ortaya çıkıyor ise hatta bazı tedbirler alınmış olsa bile, "Şuurlu ihmal" sözkonusudur. "Şuurlu olmayan ihmal" de ise hukuka aykırı sonuç, önceden görülmemekte fakat gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi halinde ortaya çıkabilecek durumdadır. Derecelerine göre yapılan sınıflamada, ihmalin ağır veya hafif olması kişilerin zekâ ve eğitim durumlarına bağlıdır. Ağır ihmal;normal zekâ ve seviyedeki bir kişinin,aynı koşullar altında normal olarak kabul edilen en basit ihtimam ve dikkatin gösterilmemiş olması halidir. Ağır ihmalin var olup olmadığının belirlenmesinde kişinin fikri ve sosyal durumu önemli rol oynamaktadır. Eğitimsiz bir kişiden beklenecek olan

(24) İNAN, a.g.e., s 383.
(25) TUNÇOMAĞ, a.g.e., s 264; İNAN, a.g.e., s 383.

dikkat ve özen ile eğitim görmüş kişiden beklenen dikkat ve özeni bir tutmak mümkün değildir. Eğitim görmemiş bir kişinin dikkat ve özeni eğitim görmüş kişiye göre daha azdır. Eğitimsiz kişi için hafif ihmal olabilen bir durum, eğitim görmüş kişi için ağır ihmali olabilir. Hafif ihmal;dikkatli ve tedbirli kimselerin gösterebileceği özenin gösterilmemesi halinde sözkonusu olmaktadır.

Kişilerin gerçekleştirdikleri haksız fiileri ile sorumlu olabilmesi için kusur ehliyetine sahip olmaları gerekir. Kusur ehliyetinin tek şartıda temyiz kudretidir(26). Temyiz kudretinin bulunmaması halinde kusurdan bahsedilemez.

b. SEBEP SORUMLULUĞU (KUSURSUZ SORUMLULUK)

Sorumlu kimsenin kusurunu gerektirmeyen bir sorumluluk olarak tanımlanmaktadır(27). Sebep sorumluluğunda sorumluluğun gerçekleşmesi için, sorumluluğu doğuran olayla zarar arasıda sebep-sonuç ilişkisinin bulunması yeterli görülmektedir. Teknik ilerlemeler ve ona bağlı olan tehlikelerin artması karşısında kusura dayanan sorumluluk, zarar gören kişilere etkili koruma sağlayamamaktadır. Teknik ilerlemelerin zararlı sonuçlarına ekonomik açıdan da zayıf olanların katlanması adalet duygularını zedelemektedir. Bu nedenle, tehlikeli faaliyet ve girişimlerden yararlananlar, bunların neden olduğu zararları da üzerine almalıdırlar. Sebep sorumluluğunun gerekli olduğunu ifade eden çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bu görüşleri aşağıdaki gibi belirtmek mümkündür.

(26)TUNÇOMAĞ, a.g.e., s 261.
(27)Haluk Tandoğan,Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981, s 7.

i. Hakkaniyet Görüşü: Bu görüşe göre, zarar veren kusurlu olmasa dahi hakkaniyet gerektiriyorsa doğan zarardan sorumlu olmalıdır. Bu görüş, zarar verenle zarar görenin ekonomik durumlarını dikkate almaktadır(28).

ii. Tehlike Görüşü:Başkaları için tehlikeli bir durum yaratan kimse, bu tehlikelerden doğan zararları gidermelidir. Tehlikeli bir faaliyet veya işletme çalıştıran kimse bu faaliyet veya işletmeden yararlanmaktadır. Bu nedenle bir faaliyetden yararlanan kimse bundan doğan zararlara da katlanmalıdır(29).

iii. Hakimiyet Görüşü: Bu görüşe göre bir kimse, kendi eğemenlik alanı içinde bulunan, başka bir deyişle kendisine tâbi olan kişi veya şeylerin başkalarına verdikleri zararlardan sorumlu olmalıdır(30).

Sebep sorumluluğu, olağan sebep sorumluluğu ve tehlike sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

ba. Olağan Sebep Sorumluluğu

Belirli bir tesis veya faaliyetin özel tehlikelilik haline bağlanmış, sadece kanunda öngörülen objektif özen ödevinin ihlaline dayanan bir kusursuz sorumluluk türüdür(31). Olağan sebep sorumluluğu; ya sorumlu kişinin objektif özen ödevini yerine getirmemesine, ya da maliki bulunduğu şeydeki noksanlığa dayanmaktadır. Olağan sebep sorumluluğu olarak kabul edilen hallerin bir çoğu başlagıçta kusur sorumluluğu olarak kabul edilmekteydi.

(28) EREN, **Borçlar Hukuku**, C II, s 10.
(29) TANDOĞAN, **Kusura Dayanmayan ...**, s 5.
(30) EREN, **Borçlar Hukuku**, C II, s 10.
(31) EREN; **Borçlar Hukuku**, C II, s 12.

Kusur sorumluluğu ile olağan sebep sorumluluğu arasındaki fark kendini ispat yükünde gösterir. Kusur sorumluluğunda kanuna göre kusurlu sayılan kişinin kusurunu, zarar gören ispat etmek zorundadır.Oysa olağan sebep sorumluluğunda, kusur karinesi kabul edildiğinden, zarar veren kanunen kusurlu sayılmaktadır. Bu nedenle de zarar veren kusursuzluğunu ispatlamaktadır(32).

Olağan sebep sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için kusur sorumluluğunda olduğu gibi zarar, illiyet bağı ve hukuka aykırılık şartlarının bulunması gerekir.

bb. Tehlike Sorumluluğu

Bu sorumluluk türünde, kişinin sorumlu olması için, kusurlu olması veya objektif özen ödevini ihlal etmiş olması gerekli değildir. Bu sorumluluk türünde, tehlikenin özel ağırlığı, bir faaliyet, işletme veya tesisatın zarara yol açmaya aşırı eğilimi ya da sebep oldukları kazaların nitelik bakımından ağır sonuçlar doğurması dikkate alınmaktadır(33). Tehlike kavramı zararın gerçekleşme ihtimalindeki sıklık ve yüksekliği ifade etmek için kullanıldığı gibi gerçekleşen zararın şiddeti, yoğunluğu, büyüklüğü ve ağırlığını ifade etmek için de kullanılmaktadır.

Tehlike sorumluluğunu dar anlamda haksız fiil sorumluluğu olarak kabul etmek mümkün değildir. Öncelikle haksız fiilde sözkonusu olan fiil kavramı genellikle bir insan davranışını ifade etmektedir. Oysa tehlike sorumluluğunda bir

(32) EREN, **Borçlar Hukuku**, C II, s 13.
(33) TANDOĞAN, **Kusura Dayanmayan ...**, s 26.

insan davranışı sözkonusu olmayıp bir işletme, kuruluş ya da nesne sözkonusudur. Yine haksız fiillerde sözkonusu olan "haksızlık" unsuru burada sözkonusu değildir. Çünkü faaliyete yetkili organlar tarafından izin verilmektedir(34).

Olağan sebep sorumluluğu ve tehlike sorumluluğu olmak üzere iki gruba ayrılıp incelenen sebep sorumluluğunun olumlu ve olumsuz olmak üzere iki tür etkisi bulunmaktadır.

Olumsuz etki; zararın tazmin yükümünü taşıyan kişinin kusurlu olması aranmamaktadır. Kişinin kusuru var ise bu kusur ek kusur olarak dikkate alınacaktır. Olumlu etkisi; kusur, sorumluluğun bir şartı değildir. Sebep sorumluluğunda zarara sebep olan kimse temyiz kudretine sahip olmasa bile verdiği zarardan sorumluludur(35).

2. AKİTDEN DOĞAN SORUMLULUK

Borcun ifa edilmesi borç ilişkisinin tabii bir sonucudur.Ancak bazı durumlarda borcun ifa edilmediği görülür. Borcun ifa edilmemesinden maksat; borçlunun akitte taahhüt ettiği şekilde borcunu yerine getirmemesidir(36).

a. BORCUN İFA EDİLMEMESİ KAVRAMI

Borcun ifa edilmemesi, borcun hiç ifa edilmemesi ve gereği gibi ifa edilmemesi olarak ikiye ayrılmaktadır.

aa. Borcun Hiç İfa Edilmemesi (İfanın İmkânsız Hale Gelmesi)

İfanın imkânsız hale gelmesinden anlaşılması gereken, borçlunun edimini yerine getirmesine engel olan,

(34) EREN, Borçlar Hukuku, C II. s 14.
(35) TANDOĞAN, Kusura Dayanmayan ..., s 3.
(36) TANDOĞAN, Türk Mes'uliyet ..., s 395.

ortadan kaldırılamayacak bir nedenin bulunmasıdır(37). İfanın imkânsız hale gelmesi borçlunun kusurundan ileri gelmelidir. Eğer ifanın imkânsızlığı borçlunun kusurundan ileri gelmiyorsa borç sona erer. İfanın imkânsız hale gelmesi ile ilgili olarak doktrinde objektif ve sübjektif teori olmak üzere iki değişik teori bulunmaktadır. Borçlunun her iki halde de sorumlu olması, imkânsızlığın objektif veya sübjektif olmasının önemini ortadan kaldırmaktadır.

ab. Borcun Geçici Olarak İfa Edilmemesi (Temerrüt)

Borcun ifa zamanında ifa edilmemesine rağmen sonradan borçlu için ifanın, alacaklı içinde kabulün mümkün olmasıdır(38).

ac. Borcun Gereği Gibi İfa Edilmemesi

Borçlu borcunu ifa etmiş fakat, borcu ifa ederken kanundan, sözleşmeden ya da iyiniyet kurallarından doğan yükümlülüklerine aykırı davranmış ise, borç gereği gibi ifa edilmemiştir.

ad. Aktin Müsbet İhlali

Akitlerden birinin akdin amacını tehlikeye düşürecek veya akdi imkânsız hale getirecek hareketlerden kaçınmak konusundaki genel vazifelerini ihlal etmesidir şeklinde tarif edilmektedir.

b. BORCUN İFA EDİLMEMESİNİN SONUÇLARI

Borcun ifa edilmemesi halinde alacaklı, aynen ifa, tazminat veya akdin feshini isteme hakkına sahiptir.

(37) TANDOĞAN, Türk Mes'uliyet ..., s 395.
(38) İNAN; a.g.e., s 479.

Alacaklının aynen ifa isteyebilmesi için borcun ifasının imkânsız hale gelmemiş olması, ifanın alacaklıdan ziyade borçlunun zararına olmaması ve sözleşme ile aynen ifanın istenemiyeceğinin kararlaştırılmamış olması gerekir(39).

Alacaklının borçludan tazminat isteyebilmesi için; mevcut bir borç bulunmalı, borç hiç veya gereği gibi ifa edilmemiş olmalı, borçlu borcun ifa edilmesinde kusurlu olmalı ve alacaklı borcun ifa edilmemesinden dolayı bir zarara uğramış olmalıdır.

Alacaklıya, akdin feshi hakkı sadece borcun temerrüdü halinde tanınmakla beraber, bazı hukukçular, akdin kusurlu imkânsızlık halinden dolayı alacaklıya akitten dönme imkânının tanınması gerektiğini savunmaktadırlar(40).

II. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

A. SORUMLULUK KAVRAMININ ÖZEL HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Toplumu düzene koyan ve devlet gücüyle kuvvetlendirilmiş kurallar bütünü olan hukuk, klasik bir ayırımla kamu hukuku ve özel hukuk olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır(41).

Sorumluluk kavramına, eşit koşullara sahip olan ve birbirlerine karşı hukuki üstünlüğü bulunmayan şahıslar arasındaki ilişkileri düzenleyen özel hukuk alanında geniş bir şekilde yer verilmektedir. Özel hukuk alanını düzenleyen temel kanun ise Medeni Kanundur. Medeni Kanunun birinci kitabını

(39) TANDOĞAN, **Türk Mes'uliyet ...**, s 406.
(40) TEKİNAY ve arkadaşları,a.g.e.,s 1166;İNAN, a.g.e.,s 482.
(41) Turgut Önen, **Borçlar Hukuku**, AİTİA.Yayın No:148, Döner sermaye Ders Kitapları Yayın No:2, Ankara, 1986, s 1.

şahsın hukuku, ikinci kitabını aile hukuku, üçüncü kitabını miras hukuku ve dördüncü kitabını da aynî haklar oluşturmaktadır. Medeni hukukun önemli bir bölümü olan şahsın hukuku; kişilerin hukuki durumlarını düzenleyen bir hukuk dalıdır. Medeni Kanunun şahsın hukukuyla ilgili olan birinci kitabında, her insanın bir kişi olduğu ve eşit haklara sahip olma ehliyetinin varlığı kabul edilmiştir(MK.md.8).

Kişilik kavramı, gerçek ve tüzel kişilere ilişkin ortak bir kavramdır(42). Kişiliğin kapsamının belirlenmesinde Medeni Kanunumuz aralarındaki doğal farkları gözönüne alarak ortak hükümlere yer vermememiştir. Medeni Kanun da gerçek kişiler için düzenlenen hükümler nitelikleri gereği sadece gerçek kişilere ait olmadıkça tüzel kişiler hakkında da uygulanmaktadır. Buna karşılık tüzel kişileri düzenleyen hükümler gerçek kişiler için uygulanamamaktadır. Gerçek kişiler Medeni Kanunun birinci kitabının birinci bölümünde (MK.md.8-14), tüzel kişiler ise ikinci bölümünde (MK.md.45-81 B) düzenlenmiştir.

Medeni Kanunun birinci kitabının birinci ve ikinci bölümleri incelendiğinde kanunun, gerçek ve tüzel kişilerin medeni haklardan yararlanma ve medeni hakları kullanma ehliyetlerini öncelikle düzenlediğini görmek mümkümdür. Medeni Kanunun 8'inci maddesi hükmü incelendiğinde her kişinin medeni haklara sahip olma ehliyetinin bulunduğu görülür. Gerçek kişilerin medeni haklardan yararlanmasında herhangi bir sınırlama sözkonusu değildir. Tüzel kişiler açısından ise hak ehliyeti

(42)M.Kemal Oğuzman-Özer Selici,**Kişiler Hukuku Dersleri(Gerçek ve Tüzel Kişiler)**, Filiz Kitabevi, Beyazıt İstanbul,1982, s 34.

incelendiğinde; insana özgü olan cins, yaş, hısımlık gibi haklar dışındaki bütün hakları edinebilecekleri ve borç altına girebilecekleri belirtilmiştir (MK.md.46).

Medeni Kanunun, gerçek kişilerin hepsine medeni haklara sahip olma ehliyetini tanımasına karşın, medeni hakları kullanma ehliyetini (Fiil ehliyeti) mümeyyiz olan reşit kişilere tanımıştır(MK.md.10). Medeni Kanun mümeyyiz olmayanlar ile küçükler ve mahcurların medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmadıklarını,temyiz kudretine sahip olmayanların hukuki bir işlemde bulunamayacaklarını, temyiz kudretine sahip küçük ve mahcurların ise işlemlerini kanunî temsilcilerinin rızasıyla gerçekleştirebileceklerini,haksız fiillerinden doğacak zararlardan da sorumlu olacaklarını belirtmiştir (MK.md.14-15).

Medeni Kanunun aile hukuku başlığını taşıyan ikinci kitabında ana ve babanın, velâyet hakkına sahip oldukları oranda çocuklarının kanunî temsilcileri oldukları ve çocuğun ehliyet yönünden vesayet altındaki kimse gibi olduğu belirtilmiştir (Mk.md.268). Benzer bir düzenlemeye Medeni Kanunun 353'üncü maddesinde de yer verilmiştir. Madde hükmünde, kanunda aksine bir hüküm olmadıkça vasiye ait hükümlerin kayyımlar içinde geçerli olduğu belirtilmiştir. Vesayet organının sorumluluğu ise, kanunun 409'uncu maddesinde "Vasi ve vesayet daireleri, vazifelerinin ifasında müdebbir bir müdür gibi hareketle mükelleftirler ve kast veya ihmal ile sebebiyet verdikleri zararlardan mes'uldur" hükmüne yer verilerek düzenlenmiştir. Bu hükümle vesayet dairelerinin

sorumluluğu, kast ve ihmal'i gözönüne alan bir kusur sorumluluğu olarak düzenlenmiştir. Kast ve ihmal olmadan vesayet dairelerini sorumlu tutmak mümkün değildir.

Tüzel kişilerin medeni hakları kullanma ehliyeti ise,Medeni Kanunun 48/2 nci maddesinde düzenlenmiştir. Maddede yer alan hükme göre tüzel kişi, organlarının yapmış olduğu hukuki muamelelerle bağlıdır. Ancak, organın muamelelerinden dolayı tüzel kişinin borç altına girebilmesi için muamelenin tüzel kişinin amacı (konu) çerçevesinde yapılması gerekir (Der.K.35/I.a). Buna benzer hükümler Türk Ticaret Kanununda da düzenlenmiştir(43). Medeni Kanunun 48/3 üncü maddesinde ise tüzel kişilerin organlarının işledikleri kusurlardan, organlarında şahsen sorumlu olacakları belirtilerek zarar görene karşı zincirleme bir sorumluk oluşturulmuştur(44).

Yapılan bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Medeni Kanun da kanunî temsilcilik müessesesine geniş bir şekilde yer vermiş ve temsilcilerin sorumluluklarını da belirlemiştir.

Sorumluluk kavramı, özel hukukun dalları olan borçlar hukukunda ve ticaret hukukunda önemli bir yere sahip olup,borç ilişkisinden kaynaklanan bir özellik göstermektedir. Borçlar hukuku ve ticaret hukuku genel olarak borç ilişkisini inceler ve düzenler. Vergi hukuku da genel olarak vergi

(43)Bkz.Kollektif Ortaklıklarda TTK.177/II;219/V;Anonim Ortaklıkta TTK.321/Son,450/219/V; Kooperatiflerde Koop.K.59/III; Limidet Ortaklıkda TTK.542/II, 552.

(44)Ergun Özsunay,Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler-Tüzel Kişilerin Genel Teorisi-Dernekler Vakıflar-İstanbul Üniv.Yayın No:2443,Hukuk Fakültesi yayınları No:549,5.Baskı,İstanbul, 1982, s 70-79.

ilişkisini inceler. Vergi ilişkisinin temelini ise vergi borcu oluşturmaktadır(45). Borç ilişkisi, vergi hukuku ile özel hukukun dalları olan borçlar hukuku ve ticaret hukukunun ortak konusu gibi görünmektedir.Ancak her bir hukuk dalında da borç ilişkisi ve bu ilişkinin getirdiği sorumluluk birbirinden farklı özellikler göstermektedir.

Borçlar hukukunda "borç" deyimi iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. Birincisi, geniş anlamda borç veya "borç ilişkisi", ikincisi ise dar anlamdaki borç deyimidir. Geniş anlamda borç veya borç ilişkisi, iki taraf arasında mevcut olan ve bunlardan birini (borçlu) diğerine (alacaklı) karşı belli bir davranış biçiminde (edim) yükümlü kılan hukuki bir bağdır. Diğer taraftan, dar anlamda borç deyimi ile iki kişiden birini diğerine karşı yerine getirmekle yükümlü bir şey ifade edilir(46).

Borçlar hukukunda sorumluluk kavramı da borç kavramına bağlı olarak farklı iki anlamda kullanılmaktadır. Birinci anlamına göre sorumluluk kavramı; bir kusur, olay veya davranıştan ortaya çıkan zararı tazmin yükümlülüğünü belirler. İkinci anlamda sorumluluk ise, alacaklının hakkını elde edebilmesi amacıyla bir mameleke veya onun bir kısmına cebri icra yoluyla el koyabilmesini ifade etmektedir.

Borç ve sorumluluk kavramlarının incelenmesinde, borç ilişkisinden hareket edilmelidir. Alacaklı açısından borç

---

(45)Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku - Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**,Gözden Geçirilmiş İkinci baskı, Gazi Üniversitesi yayın No:90, İİBF Yayın No:42, Ankara, 1987, s 16.

(46) REİSOĞLU, a.g.e., s 3-4.

ilişkisi alacak, borçlu açısından ise, bir yükümlülük oluşturur. Borç bir edanın taahhüt edilmesini sorumluluk ise, bu edanın yerine getirilmemesinden dolayı, borçlunun tazminatla yükümlü olmasını ifade eder. Borç ilişkisinin temelini; birinci derecede borç, ikinci derecede ise sorumluluk oluşturmaktadır.

Borcun ifa edilmemesi halinde borçlunun sorumluluğu, kanunen kabul edilmiş genel bir kuraldır. Fakat ifa edilmeme kusurlu olmalıdır. Üzerine aldığı borcu kasten, ihmal veya tedbirsizlikle, sözleşmedeki şartlara uygun olarak yerine getirmeyen borçlu kusurlu sayılacağından, ortaya çıkan zararı tazminle zorunlu tutulmuştur. Bazı hallerde ise şahıslar kusurlu olmasalar bile gerçekleştirdikleri eylemler dolayısiyle kusursuz sorumlu olabilmektedirler.

Borçlunun sorumluluğunun sınırı, gerekli görüldüğü yerlerde bizzat kanun tarafından geniş veya dar tutulmuştur. Örneğin hukuki muamelenin, borçlu için yarar sağlamadığı durumlarda, sorumluluk daraltılmıştır. Diğer taraftan bizzat kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanarak hakim haksız fiillerde olduğu gibi, sorumluluğun derecesini hal ve şartlara ve kusurun büyüklüğüne göre belirler. Taraflar, aralarında yapacakları sözleşme ile de, borçlunun sorumluluğunun sınırını kanunî olandan daha geniş veya daha dar biçimde belirliyebilir. İradeyi bozan bir neden olmadıkça, bu yoldaki sözleşmeler geçerlidir. Borçlu tarafından, borç ilişkisini doğuran sözleşmeye konacak şart ile engeç sorumluluğun ortaya çıkmasından önce, taraflar arasında yapılacak bağımsız veya ek

bir sözleşme ile borcun hiç veya gereği gibi yerine getirilmemesinden doğacak sorumluluğun ortadan kaldırılmasını sağlayan kayıt ve şartlar düzenlenebilir. Bu kayıt ve şartlara "sorumsuzluk şartları" denir(47).

Özel hukukun diğer bir dalı olan ticaret hukukunda ise sorumluluk kavramı değişik şekillerde düzenlenmiştir. Ticaret hukukunda yer alan sorumluluk kavramını ticari borçtan doğan sorumluluk ve Türk Ticaret Kanununda belirtilen hükümlerin yerine getirilmemesine yönelik olarak düzenlenen sorumluluk olmak üzere iki grubta toplamak mümkümdür. Ticari borç kavramı; alacaklı veya borçludan en az birisi için ticari olan borcu ifade etmektedir. Ticari borçtan doğan sorumluluk borçlar hukukunda olduğu gibi "borç" kavramına bağlı olarak düzenlenmiştir. Ancak Borçlar Kanununa tâbi şirketlerde hükmi şahsiyet bulunmadığından, idareci ve temsilciler tarafından yapılan muamelerle doğan hak ve borçlar, doğrudan doğruya ortaklara intikal eder. Ortakların sorumluluğu da sınırsız ve müteselsidir (BK.md.533, 534). Oysa Türk Ticaret Kanununa tabi olan şirketlerde ortakların sorumluluğu ikinci derecede sorumluluk olup,koydukları sermaye ile sınırlıdır(48).Ticari borcun öncelikle hükmi şahsiyetten talep edilmesi gerekmektedir. Kanunda belirtilen bu durum, vergi hukukunda da bezer şekilde düzenlenmiştir. Vergi idaresi vergi borcunu öncelikle tüzel kişiliğin varlığından istemesi gerekmektedir (VUK.md.10).

Ticaret hukukunda yer alan diğer sorumluluk hal-

(47)Ali Erten, **Türk Sorumluluk Hukukunda Sorumsuzluk Şartları**, (Yayınevi Belirtilmemiş), Ankara, 1977, s 39.
(48)EREN, **Borçlar Hukuku**, C.I, s 16.

lerine, kanunda belirtilen hükümlerin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla yer verilmiştir. Bunları;tacir sayılan küçük ve mahcurların temsili ile ilgili sorumluluk, ticaret sicil memurunun sorumluluğu, haksız rekabetten dolayı hükmi şahısların cezai sorumluluğu ve tacirlerin ticari defterlerin tutulmasından doğan sorumlulukları olarak belirlemek mümkündür. Yukarıda belirtilen bu sorumluluk hallerinden tacir sayılan küçük ve mahcurların ticari faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerin sorumluluğu, vergi hukukunda ve medeni hukukda yer alan kanunî temsilcilerin sorumluluğu kavramına benzer bir özellik göstermektedir. Ticaret Kanununda yapılan tanıma göre tacir; bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kimsedir(TTK.md.14). Yapılan bu tanımda küçük ve mahcurların tacir olamayacağına ilişkin bir hüküm olmadığı gibi Ticaret Kanununun 15'inci maddesinde küçük ve mahcurlara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten veli ve vasi'nin tacir sayılamıyacağı hükmüne yer verilmiş, tacir sıfatınında temsil edilene ait olduğu belirtilmiştir. Aynı maddede kanunî temsilcilerin ticari işletmenin işletilmesi sebebiyle bir cezanın bahis konusu olması halinde kendilerinin sorumlu olacağı,küçük ve kısıtlıların sorumlu olmayacağı da belirtilmiştir(49). Türk Ticaret Kanununda yer alan bu sorumluluk hali VUK'nun 10'uncu maddesinde küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri ile ilgili olarak düzenlenen sorumluluk müessesesiyle benzerlik göstermektedir.

Özel hukukda,birden fazla kişinin aynı bir borcun

(49) REİSOĞLU, a.g.e., s 291-292.

tamamının borçlusu olmasını ifade eden teselsül kavramına geniş bir şekilde yer verilmiştir. Borçlar hukukunda müşterek borçluların hangi şartlarla müteselsil sorumlu olacakları ve bu tür sorumluluğun kapsam ve sınırları 41'inci maddede belirtilmiştir. Bu maddede yer alan hükme göre müteselsil sorumluluk;alacaklının talep hakkının doğduğu an ve şartlarda borcun, tamamından müşterek borçluların her birinin sorumlu olmasıdır(50).Müşterek adi borçlarda müteselsil sorumluluğun bulunabilmesi için bu durumun borç doğuran anlaşmada belirtilmesi ve bütün borçlular tarafından taahhüt edilmesi gereklidir. Müşterek borcu doğuran yazılı veya sözlü anlaşmalarda müteselsil sorumluluğu düzenleyen bir açıklama yoksa, bu durumda müteselsil sorumluluk kanundaki düzenlemeye göre belirlenir.

Ticari borçlarda ise müteselsil sorumluluk borçlar hukukundaki gibi sözleşmeden değil,kanundan doğmaktadır.Başka bir deyişle, adi borçlarda, borçluların sorumluluğunun müteselsil olabilmesi için sözleşme veya kanunda hüküm olması gerekirken, ticari borçlarda müteselsil sorumluluk kanunen vardır ve müteselsil sorumluluğun ortadan kalkabilmesi sözleşmede belirlenmesine bağlıdır (TTK.md.7).

Özel hukukda yer alan teselsül, vergi hukukunda da bulunmaktadır. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk, ticaret hukukunda olduğu gibi kanundan doğmaktadır. Başka bir ifadeyle, vergi kanunu belirli bir vergi için birden fazla mükellefi müteselsil sorumlu tutabilir. Vergi borcundaki

---

(50) Hayri Domaniç, Türk Ticaret Kanunu Şerhi ve Açıklamalar, Cilt I, Temel yayınları, İstanbul, 1988, s 110-111.

teselsül yalnız verginin ödenmesi bakımından değil, vergi borcuyla ilgili bütün şekli ödevlerin yerine getirilmesi yönünden de geçerlidir(GVK.md.93/2,EVK.md.3-13, KVK.md.34/2, DVK.md.11-24, HK.md.128, VUK. md. 11/3).

Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere özel hukuk ile kamu hukuku dalı olan vergi hukuku arasında, sorumluluk kavramının oluşturulması bakımından büyük benzerlikler bulunmaktadır. Bu benzerliklerin en önemlileri ise Medeni Kanunda yer alan gerçek ve tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin sorumluluklarının belirlenmesi ile borçlar hukukunda yer alan "borç" kavramından kaynaklanan sorumluluğun belirlenmesidir. Sorumluluk kavramının kapsam ve sınırlarının belirlenmesi ise borçlar hukuku ve ticaret hukuku yönünden farklı özellikler göstermektedir. Borçlar hukukunda sorumluluk bazen kanunla veya kanunun verdiği yetkiyle hakimlerce, bazen sözleşmeyi yapan kişilerce daraltılıp genişletilmekte, bazende sorumsuzluk şartları ile tamamen kaldırılabilmektedir. Ticaret hukukunda ise sorumluluğun kapsam ve sınırları kanunla belirlenmektedir. Vergi hukukunda da sorumluluğun kapsam ve sınırları kanunla belirlenebilmekte ve özel sözleşmeler ile değiştirilememektedir.

B. SORUMLULUK KAVRAMININ KAMU HUKUKU SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Kamu hukuku,devletin kuruluş ve işleyişini,idare edenlerle, idare edilenler arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk dalıdır. Kamu hukukunun kapsamına;anayasa hukuku,idare hukuku, ceza hukuku, icra ve iflas hukuku, devletler umumi hukuku ve

vergi hukuku gibi hukuk dalları girmektedir.

Kamu hukukunun kapsamına giren hukuk dallarında da sorumluluk müessesesine yer verilmiştir. Ancak sorumluluk müesseselerinin düzenleniş nedenleri ve yapıları yer aldıkları hukuk dallarına göre farklılıklar göstermektedir.

İdare hukukunda,kişilerin kamu hukukuna tabi görevlerle ilgili olarak uğradıkları zararlardan dolayı ilgili kurum aleyhine dava açabilecekleri belirtilerek idarenin sorumluluğuna yer verilmiştir(51).

Benzer düzenlemeye icra ve iflas hukukunda da yer verilmiştir.İcra memurlarının görevlerini yaptıkları sırada kişilere verdikleri zarardan dolayı idarenin sorumlu olduğu belirtilerek idarenin birinci derecede sorumluluğu kabul edilmiştir.

Her iki hukuk dalında da sorumluluk müessesesine yer verilmesinin nedeni bireylerin idareye karşı olan hak ve menfaatlerini korumaktır.

Ceza hukukunda da sorumluluk müessesesi önemli bir yere sahiptir. Müessesenin önemi hukuka aykırı fiillerden dolayı kimlerin ceza sorumlusu olacağının belirlenmesinden kaynaklanmaktadır.

Sorumluluk müessesesi,ceza hukukunda da kusur sorumluluğu ve kusursuz sorumluluk olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır(52).

---

(51) Mualla Öncel,"Vergi Hukuku Açısından Sorumluk", **Prof.Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, s 41.

(52) Sulhi Dönmezer-Sahir Erman,**Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım-** Cilt II, Sekizinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983, s 212-221.

Kusur sorumluluğunun temelinde kast ve taksir kavramlarına yer verilmiştir. Ceza hukuku kast'ı; öngörülen ve suç teşkil eden bir fiili gerçekleştirmeye yönelten irade olarak belirlemektedir. Kast'ın unsurları, düşünme ve öngörme ile iradenin varlığıdır. Taksir ise, tedbirsizlik, dikkatsizlik, meslek ve sanatta acemilik gibi bir kusurluluğu ifade etmektedir.

Kamu hukukunda kusursuz sorumluluk uygulaması özel hukuk da yer alan uygulamanın bir yansımasıdır(53).

Ceza hukukunda belirtilen bu tür sorumluluklara kimlerin sahip olabileceği, diğer bir ifadeyle kimlerin suç faili olabileceği, üzerinde önemle durulan bir konudur.

Gerçek kişilerin hukuk düzenine göre suç faili olabilmelerinin temel şartı hayatta bulunmaktır.

Bu şart suç faili olmak yönünden gerçek kişiler için yeterlidir. Şart gözönüne alındığında, tüzel kişilerin suç faili olup olamıyacakları konusunda doktrinde çeşitli tartışmalar ortaya çıkmaktadır.

Tüzel kişilerin suç işleyemeyeceklerini bu nedenlede ceza sorumlusu olamayacaklarını ileri sürenler, tüzel kişilerin ortaklarından ayrı bir iradeye sahip olmadıklarını bu nedenle de iradelerini ortaya koyarak suç işleyemeyeceklerini belirtmektedirler(54).

Tüzel kişinin suç faili olabileceğini ileri sürenler

(53) Dönmezer-Erman, a.g.e., s 306.
(54) Hasan Bıyıklı,"Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi-I" Yargıtay Dergisi,cilt 7,Ekim 1981, S 4, s 507-509.

ise; tüzel kişilerin ve organize insan topluluklarının, gerçek kişilerin fiziki varlıklarıyla gerçekleştirebilecekleri suçları işleyemeceklerini, ancak özel hukuk alanında borçlanabilen,alacaklı olabilen tüzel kişilerin,insanın fiziki varlığını gerektirmeyen vergi kaçırma, evrakta sahtekarlık,iş yasalarına aykırı davranış gibi suçları işleyebilmelerinin mümkün olduğunu ileri sürmektedirler. Bu nedenle de tüzel kişilerin ceza sorumlusu olabileceklerini kabul etmektedirler(55).

Türk Ceza Kanununda tüzel kişilerin ceza sorumlusu olup olamıyacakları konusunda açık bir hükme yer verilmemiştir(56).

C. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI VE NEDENLERİ

1. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI

Vergi hukuku, maddi vergi hukuku ve vergi usul hukuku (şekli vergi hukuku) olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Maddi vergi hukuku; konu, mükellef, matrah, oran gibi verginin yapısı ile ilgili esasları düzenler. Bu esaslara göre, verginin tesbit ve tahsili için uyulması gereken kurallar ve genel olarak uygulama ile ilgili esaslar ise, vergi usul hukukunun konusunu oluşturur.

Türk vergi sisteminde maddi vergi kanunlarında usul hükümlerine istisnaen yer verilmiş, bu hususdaki kurallar prensip olarak Vergi Usul Kanununda toplanmıştır. Bu nedenle Vergi Usul Kanununun kapsamı son derece geniştir. Sözkonusu

(55) BIYIKLI, a.g.e., s 509.
(56) Hasan Bıyıklı,"Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi-II" Yargıtay Dergisi, cilt 8, Ocak-Nisan 1982, S 1-2, s 76-81.

kanunun kapsamını belirleyen bir ve ikinci maddelerinde, bu durum açıkca görülür.

Geniş kapsamlı olarak düzenlenmiş olan Vergi Usul Kanununun 1 inci kitap 2 nci bölümünde (VUK.md.8-12) Vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmiştir. Sözkonusu maddeler sırasıyla; mükellef ve vergi sorumlusunu, vergi ehliyetini, kanunî temsilcilerin ödevini, vergi kesenlerin sorumluluğunu ve mirasçıların sorumluluğunu düzenlemektedir.

Ancak "Vergi Sorumluluğu" başlığını taşıyan bölümün incelenmesinde görülecektir ki, buradaki düzenlemeler çok geniş kapsamlıdır. Bu nedenle kanun koyucu, diğer maddi vergi kanunlarında, örneğin; Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda, Damga Vergisi Kanununda Kurumlar Vergisi Kanununda, Katma Değer Vergisi Kanununda ..., ayrıca sorumlulukla ilgili hükümlere yer vermiştir.

Bir vergi olayında, verginin konusu ve mükellefi belirlidir. Konu ile mükellef arasındaki ilişkiden (vergiyi doğuran olaydan) mükellefin vergi borcu doğmaktadır. Verginin ödenmesinden ise o verginin kanunî mükellefi sorumludur.O halde,vergiyi doğuran olay sonucu doğan vergi borcunun ödenmesinde genel ilke, verginin mükellefi tarafından ödenmesidir. Ancak bazen kanun koyucu, vergi alacağına ilişkin maddi-şekli ödevlerin asıl vergi borçlusunun yanında, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmemiş olan üçüncü kişilerden de istenebilmesini düzenleyebilmektedir. Bu şekilde yapılan düzenleme ile yükümlülük altına giren üçüncü kişiye "Vergi

Sorumlusu", yapılan düzenlemeye de "Vergi Sorumluluğu Müessesesi" denilmektedir(57).

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere sorumluluk kavramı, vergi borcundan dolayı hem mükellefi hem de kanunda belirtilen üçüncü kişileri kapsamaktadır. Teknik anlamda "sorumluluk kavramını" açıklayabilmek için kavramı, geniş anlamda sorumluluk ve dar anlamda sorumluluk olmak üzere iki ayrı açıdan incelemek gerekir.

a. GENİŞ ANLAMDA SORUMLULUK KAVRAMI

Verginin kanunî mükellefi,verginin ödenmesinden öncelikle sorumludur. Geniş anlamda ifade edilen bu sorumluluğun kaynağı, vergi borcunu doğuran olayın mükellefin kişiliğinde gerçekleşmiş olmasıdır(58).Bir verginin doğru bir şekilde belirlenip ödenebilmesi için maddi ve şekli ödevlerin tam ve zamanında yerine getirilmesi gerekir. Bu nedenle geniş anlamda sorumluluk, vergi borcunun maddi ve/veya şekli ödevlerini yerine getirmekle zorunlu olan üçüncü kişilerle birlikte verginin asıl mükelleflerini de kapsamaktadır.

Geniş anlamda sorumluluğun temelinde, özel hukukda sorumluluk kavramını incelerken açıklanan borç ve sorumluluk ilişkisi vardır. Zamanaşımı ve geçici vergi uygulaması gibi istisnalar hariç olmak üzere borçluluğun bulunduğu her durumda sorumluluk da vardır. Borç ve sorumluluğu birbirinden ayırmak mümkün değildir. Bu nedenle vergi borçlusu olan kişiler aynı zamanda vergi sorumlusu da olurlar. Sorumluluğun kalktığı

(57) ÖNCEL, a.g.m., s 41., KIRBAŞ, a.g.e., s 60.
(58)Akif Erginay,**Vergi Hukuku,İlkeler-Vergi Tekniği,Türk Vergi Sistemi**, 13.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988, s 67.

durumlarda borçta kalkar(59).

Borç ve sorumluluğun bir arada bulunmadığı istisnai durumları iki grupta toplamak mümkündür. Bunlar;

- Sorumluluğu bulunmayan borçluluk,
- Borçtan önce doğan sorumluluktur (Borçsuz sorumluluk)(60).

Sorumluluğu bulunmayan borçluluk, borcun varlığına rağmen, yerine getirme yükümlülüğünün bulunmamasını ifade etmektedir. Zamanaşımına uğrayarak tabii borca dönüşen bir vergi borcu bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Zamanaşımında belli bir sürenin geçmesi nedeniyle idarenin borcu talep etme ve takip etme hakkı ortadan kalkmaktadır. Ancak borç varlığını devam ettirmekte, yerine getirilmesi vergi borçlusunun isteğine kalmaktadır.

Sorumluluğu bulunmayan borçluluğa en çarpıcı örneği ise, vergi borcunun doğumu ile bu borcun ödenebilir bir aşamaya gelmesi süreci oluşturmaktadır. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile meydana gelir, borcun talep edilebilmesi için miktar olarak belirlenmesi ve mükellefe tebliğ edilmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayla meydana gelen vergi borcu, sorumluluğu bulunmayan borçluluğu ifade eder, tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi ile de sorumluluk ile borç kavramı bir arada bulunur. Ancak tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, vergiyi doğuran olay ile tahakkuk işleminin aynı anda gerçekleşmiş olmasından dolayı böyle bir durum bu tip

(59)ÖNCEL, a.g.m., s 41.
(60)Mualla Öncel-Nami Çağan-Ahmet Kumrulu; **Vergi Hukuku**,C I, Genel Kısım,3.baskı,Yargı yayınları,Ankara,1987,s 98-99.

vergiler yönünden sözkonusu olmamaktadır. Bu duruma örnek olarak damga vergisini göstermek mümkündür.

Borçtan önce doğan sorumluluk ise, gelecekte ortaya çıkacak bir vergi borcunun güvence altına alınması veya doğmamış bir vergi borcu için önceden ödemede bulunma durumlarında sözkonusu olmaktadır. Mali nedenlerden dolayı bazı ülkelerde ve ülkemizde uygulanan peşin ödemeler yönteminde (Ülkemizde geçici vergi, İngiltere'de pay as you go) borçtan önce sorumluluğun doğduğu söylenebilir.

Borçtan önce sorumluluğun doğmasına diğer bir örnekte mali mevzuatımızda yer alan ihtiyati tahakkuk müessesesidir. İhtiyati tahakkuk müessesesinin amacı, kanunda belirtilen bazı durumların varlığı halinde amme alacağının güvence altına alınmasıdır. İhtiyati olarak tahakkuk ettirilen amme alacağının vadesi gelmeden tahsil edilememesine rağmen,ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesi, borçtan önce bir sorumluluğun ortaya çıkmasına neden olmaktadır(6183 S AATUHK.md.17-20).

Geniş anlamda sorumluluk kavramına (vergi mükellefinin kendi vergi borcundan sorumluluğu esasına) vergi sistemimizde yer veren çeşitli hükümler vardır. Bunlardan; GVK'nun 93'üncü maddesinde belirtilen aile reisi beyanında eşlerin ve çocukların kendi borçlarından sorumluluğunu, Emlâk Vergisi Kanununun 3 ve 13'üncü maddelerindeki bir bina veya araziye iştirak halinde sahip olanların müteselsil sorumluluğunu ve Damga Vergisi Kanununun 24'üncü maddesinde kağıtları imzalayanların müteselsil sorumluluğunu geniş anlamda sorumluluk uygulamasına örnek olarak gösterilebilir.

b. DAR ANLAMDA SORUMLULUK KAVRAMI

Vergi hukukunun, maddi vergi hukuku ve vergi usul hukuku (şekli vergi hukuku) olmak üzere iki ana gruba ayrıldığı belirtilmişti. Verginin mükellefi, matrah ve oranı, maddi vergi hukuku tarafından belirlenmektedir. Verginin tespit ve tahsili için uyulması gereken kurallar ise vergi usul hukuku tarafından belirlenir. Verginin asıl yükümlüsü mükelleftir. Mükellef verginin tespit ve ödenmesi için üzerine düşen maddi ve şekli ödevleri eksiksiz ve zamanında yerine getirmek yükümlülüğü ve sorumluluğuna sahiptir. Ancak,kanun koyucu bazı hallerde yükümlülük ve sorumluluğu aynı kişi üzerinde toplamayıp birden fazla kişi üzerinde dağıtmıştır(61). Bu nedenle bazen kişiler,kendi vergi borçları bulunmaksızın sorumlu olabilmekte veya kendi sorumluluğu olmaksızın vergi borçlusu olabilmektedirler. Örneğin; küçükler, kısıtlılar ve vergileri tevkif yoluyla alınanlar şekli sorumlulukları bulunmayan vergi borçlularıdır. Buna karşın bu kişilerin kanunî temsilcileri ya da vergi kesenler vergi borcu olmadığı halde şekli ödevlerden sorumlu tutulan kişilerdir(62). Vergi hukukunda teknik anlamda kullanılan bir sorumluluk kavramından da anlaşılması gereken budur. Sorumluluk kavramı; kişilerin kendi vergi borçlarından sorumluluğu değil,vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmeyen üçüncü kişinin başkasının borcunu ödemek, ya da şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda tutulmasını ifade eder. Bu da dar anlamda sorumluluk olarak isimlendirilir(63).

---

(61)ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s 99.
(62)ÖNCEL, a.g.m., s 45.
(63)Herman Piper,**Steuerschuld und steuerhaftung,Hamburg**,1964, s 8; Walter Röttenbacher, **Die Haftung İm Steuerrecht**, Nürnberg,1953, s 22-23.

Dar anlamda sorumluluk kavramına örnek olarak vergi sistemimizde yer alan; kanunî temsilcilerin vergi sorumluluğunu (VUK.md.10-11) ve Katma Değer Vergisi Kanunundaki sorumluluk düzenlemesini (KDVK.md.9) göstermek mümkündür.

2. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK MÜESSESESİNE YER VERİLMESİNİN NEDENLERİ

Vergi hukukunda sorumluluk müessesesine yer verilmesinin nedenleri üzerinde fazlaca durulmamakla beraber,yazarlar tarafından farklı şekilde belirtilmektedir. Bazı yazarlar sorumluluk müessesesine yer verilmesinin nedenlerini, verginin kolaylıkla tahsilini sağlamak ve asıl mükellefin ölüm ve infisah'ı dolayısıyla artık bulunamaması veya tahsil edilememekte olması nedeniyle ilgili kişiyi tespit etmek olarak belirtmişlerdir. Buna karşın diğer bazı yazarlar vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmesinin nedenlerini,verginin tahsilinde idareye kolaylık, tahsil giderlerinden tasarruf sağlanması ve vergi alacağının güvence altına alınması olarak belirtmektedirler(64). Değişik yazarlar tarafından belirtilen bu nedenlerin birbirinden farklı olması, yazarların sorumluluk müessesesine yaklaşımlarındaki farklılıktandır.Sorumluluğun tanımını yazarlar biribirine benzer şekillerde yapmalarına karşın, sorumluluk müessesesine yer verilmesinin nedenlerinin tespitinde,uygulamadaki belirli bir düzenlemeyi temel almaları sözkonusu farklılığı ortaya çıkarmaktadır.Oysa vergi sistemimizde yer alan sorumluluk düzenlemeleri incelendiğinde hemen hemen

(64)ERGİNAY,a.g.e.,s 68;ÖNCEL,a.g.m.,s 41;Erdoğan Öner, **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**,İkinci Baskı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1982/238,Ankara, 1983,s 116.

hepsinde farklı bir amacı bulmak mümkündür. Bu farklı amaçlardan hareketle sorumluluk kavramına yer verilmesinin nedenlerini aşağıda belirtilen şekilde tespit etmek mümkündür.

a. VERGİ ALACAĞININ GÜVENCE ALTINA ALINMASI

Vergi alacağının güvence altına alınması vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmesinin en önemli nedenlerinden birisidir. Alacağını güvence altına almak için devlet, bazı durumlarda üçüncü kişileri de vergiye ait şekli ödevlerin yerine getirilmesi veya vergi borcunun ödenmesi yönünden zorunlu tutabilmektedir.Sorumluluk müessesesinin oluşturulmasında etken olanda bu güvence isteğidir(65). Katma Değer Vergisi Kanununda yer alan sorumluluk müessesiyle ilgili düzenlemeyi bu nedene örnek olarak göstermek mümkündür.

b. KİŞİLERİN ÖZEL HUKUKİ DURUMLARI

Kişilerin özel hukuki durumlarından dolayı da sorumluluk müessesesine yer verilmiştir. Medeni Kanunda ehliyet;hak ehliyeti ve fiil ehliyeti olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hak ehliyetine ve fiil ehliyete kimlerin sahip olabileceği Medeni Kanunda belirtilmiştir. Fiil ehliyetine sahip olmayanların işlemleri bunların kanunî temsilcileri tarafından yürütülmektedir. Vergi hukukundaki ehliyet kavramı, Medeni Kanundaki kavramdan farklılık göstermekte ve hak ehliyetine sahip olma, vergi ehliyetine sahip olmak için yeterli görülmektedir.Bu nedenle fiil ehliyetine sahip olmayan ancak vergi mükellefi olan kişilerin vergilendirme işlemlerinin doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla kanunî temsilcilere vergi hukukunda

(65) PIPER, a.g.e., s 45.; ROTTENBACHER,a.g.e., s 56.

da yer verilmiş ve bu kişiler VUK'nun 10'uncu maddesiyle sorumluluk kapsamına alınmıştır. Ayrıca tüzel kişilerinde işlemlerinin temsilcileri aracılığıyla yürütülmesi sorumluluk müessesesinin düzenlenmesinin diğer önemli bir nedenidir.

c. VERGİ KAÇAKCILIĞININ ÖNLENMESİ

Vergi sorumluluğu müessesesinine yer verilmesinin nedenlerinden bir diğeri de vergi kaçakcılığının azaltılmasını sağlamaktır. Vergi sorumlusu, mükellef olmadığından vergi kaçırmanın kendisine sağlayacağı bir fayda da yoktur. Aksine, vergi sorumlusu bazı hallerde ödenecek vergi miktarını elinde belli bir süre tutması veya kendi gerçek usulde vergi mükellefi ise kendi beyannamesinde gider göstermesi gibi çıkarlarıda sözkonusudur.

Sorumlunun vergilemeye ilişkin ödevleri yapmaması, eksik yapması veya yanlış yerine getirmesi halinde belirtilen çıkarlarını kaybetmesi ile birlikte vergiyi ve buna bağlı alacakları kendisinin ödemesi gibi bir durumda sözkonusu olmaktadır.

d. VERGİ TAHSİLİNDE İDAREYE KOLAYLIK SAĞLAMAK VE TAHSİL GİDERLERİNİ AZALTMAK

Verginin tahsilinde idareye kolaylık sağlamak ve tahsil giderlerinden tasarruf sağlamak sorumluluk müessesesine yer verilmesinin diğer bir nedenidir. Vergi sorumluluğuna yer verilmesinin bu nedeni genel olarak vergi kesenlerin sorumluluğu yönünden sözkonusudur.

Vergi sorumluluğu müessesesinin doğrudan ilişki içerisinde bulunacak mükellef sayısını azaltması ve mükellef-

lere ait vergilerin hesaplanarak ödemenin gerçekleştirildiği anda tahsil edilmesi idarenin tahsil giderlerinden tasarruf etmesini sağlamaktadır(66).

e. ÖLÜM VE İNFİSAH NEDENİYLE VERGİ MÜKELLEFİNİN BULUNAMAMASI

Ölüm ve infisah dolayısıyla asıl vergi mükellefinin bulunamaması, buna bağlı olarakta verginin hesaplanamaması veya tahsil edilememesi gibi durumlarda verginin tam ve zamanında tahsilini sağlamak amacıyla vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmiştir. Nitekim VUK'nun mirasçıların sorumluluğunu düzenleyen 12'nci maddesi incelendiğinde ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılarca yerine getirileceği belirtilmiştir.

KVK'nun 34'üncü maddesinde de tasfiye memurlarının, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergileri ödemeden alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamayacakları aksi takdirde verginin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Belirtilen düzenlemeleri gözönüne alarak vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmesinin nedenlerinden birisinide, mükellefin ölüm veya infisah dolayısıyla artık bulunamaması veya temsil edilememekte olması nedeniyle vergiyi ödeyecek ilgili kişilerin tesbiti olarak belirlemek mümkündür(67).

---

(66)Yılmaz Aliefendioğlu, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Doğuş Ltd.Şti.Matbaası,Ankara, 1975, s 4.

(67) ERGİNAY, a.g.e., s 68.

III. YABANCI ÜLKELERDE VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİ

Vergi sorumluluğu müessesesi yabancı ülke vergi sistemlerinde de yer almaktadır. Burada bazı ülkelerle ilgili kısa bilgiler verilmek suretiyle bu ülkelere ait vergi sorumluluğu müessesesi tanıtılacaktır.

A. FEDERAL ALMANYA

Federal Almanya vergi sisteminde sorumluluk kavramı, vergi kanunlarına bağlı olarak ortaya çıkan vergi borcunun ödeneceğine ilişkin garantiyi ifade etmektedir. Ancak sorumluluk kavramı için tek bir tanımda ortaya konulmamıştır. Buna bağlı olarakta Federal Almanya vergi sisteminde hiç bir zaman sorumluluk müessesesi birlik arzedecek şekilde düzenlenmemiştir. Bu durumu vergi kanunlarında ve diğer kanunlarda, sorumluluk ve sorumlu olmak kelimelerinin ayrı ayrı anlamlarda kullanılmasında görmek mümkündür(68).

Federal Almanya vergi sisteminde sorumluluk kavramı, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki ayrı başlık altında değerlendirilmektedir.

Geniş anlamda sorumluluk, bir vergi borcundan dolayı ortaya çıkan kişisel sorumluluğu ifade etmektedir.

Dar anlamda sorumluluk ise, bir kimsenin ilgili olduğu diğer bir kişinin vergi borcunundan sorumluluğunu ifade etmektedir.Dar anlamda sorumluluk F.Almanya vergi kanunlarında geniş anlamda sorumluluktan daha sık kullanılmaktadır(69).

---

(68) PIPER, a.g.e., s 45.; RÖTTENBACHER, a.g.e., s 60.
(69) PIPER; a.g.e., s 47.

1. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

Federal Almanya vergi sisteminde gelir vergisi ve kurumlar vergisi tahsilatı geçici ödemeler (peşin ödeme) ile gelirin elde edildiği dönem içerisinde yapılmaktadır. Mükelleflerin yaptıkları peşin ödemeler yıl sonunda verilen beyannameye göre hesaplanan vergi ile karşılaştırılır. Peşin ödemeleler, beyannameye göre hesaplanan vergiden fazla ise, fazla olan kısım mükellefe iade edilir. Yıl içinde yapılan geçici ödemeler, beyannameye göre hesaplanan vergi miktarında az ise mükellef aradaki farkı bir ay içerisinde vergi dairesine yatırmak zorundadır.(EStG 36(2); KStG 49(1)) (70).

Ancak; ücretler, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlarda verginin tahsili, verginin kaynakta kesilmesi usulüyle gerçekleştirilir.

Ücretlerde vergi kesintisi, elde edilen ücretin tamamı üzerinden, idare tarafından hazırlanmış vergi kesinti cetvellerine göre işveren tarafından yapılır.

İşveren, ücretten yapılacak vergi kesintisinden ve bu kesintinin vergi dairesine ödenmesinden sorumludur.

Menkul sermaye iratlarında iradı sağlayanlar, sermaye gelirinden vergiyi kesip, ilgili vergi dairesine yatırmakla sorumludur(71). Vergi kesintisine (Stopaj) tabi menkul sermaye iratları; temettüler, hisse senedi ve tahviller ile mevduat faizleridir.

---

(70) **The World Tax series**,Federal Republic of Germany,Commerce Clearing House,1968, s 3311-3312.

(71) Günther Schneideuwind-Kurt Schiml,**Alles Über Stevern Von A-Z**, Beck-Rechtsberater im dtv, 6 Auflage 1988, s 114;**The World Tax Series**, s 2/2.6a.

Vergi sorumluluğu müessesesi gayrimenkuller yönünden, gayrimenkulün bir başka kişiye devredilmesi halinde sözkonusu olmaktadır. Gayrimenkulü kısmen veya tamamen devralan kişi, eski malikle birlikte gayrimenkule ait eski vergi borçlarından sorumludur(72).

2. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

Federal Almanya vergi hukukunda da vergi ehliyeti için kanunî ehliyet şartının aranmamış olması ve hukuk düzeninin kendilerine kişilik tanıdığı tüzel kişilerin vergi mükellefi olarak kabul edilmesi, kanunî temsilcilerin vergi sorumluluğu müessesesinin düzenlenmesine neden olmuştur.

Kanunî temsilciler;

i. Tüzel kişilerin temsilcileri (Temsilci mevcut değilse ortaklar),

ii. Tüzel kişiliği olmayan mal topluluklarının temsilcileri,

iii. Tüzel kişiliği olmayan kişi birliklerinin üyeleri,

iv. Hukuki ehliyete sahip olmayan kişilerin medeni kanuna göre belirlenen temsilcileri,

v. İflas masası memuru ve icra memurları,

vi. Terekeyi idare edenler ile vasiyetnameyi yerine getiren memurlardır.

Yukarıda belirtilen kanunî temsilciler, mükellefe ait her türlü vergi işlemlerini yerine getirmek zorundadırlar. Bu kişilerin vergilendirmeye ilişkin ödevleri tam olarak ve zamanında yerine getirmemeleri halinde, ortaya çıkacak vergi kaybından, cezasından ve hesaplanacak faizlerinden şahsen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

(72) Schneidewind-Schiml, a.g.e., s 115.

Ancak, bu sorumluluk hem kastın hem de ihmalin olduğu durumlarda geçerlidir(73).

3. İŞLETMELERİN DEVRİ HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU

İşletmelerin devri halinde devralan işletme, devraldığı işletmenin vergi hukukundan doğan mükellefiyetlerinide yerine getirmek zorundadır.

Devir alan işletme, devir aldığı işletmenin vergi borçlarından sorumludur(74).

4. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU

Veraset ve intikal vergisinde kanunî mirasçılar, akrabalık derecelerine göre dört grup olarak belirlenmiştir.

Mirası elde eden mirasçılar ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde durumu vergi dairesinine bildirmek zorundadırlar. Vergi dairesi mirasçıların bildiriminden itibaren bir ay içinde bu kişileri beyana çağırır.

Beyannamenin verileceği vergi dairesi ise ölen kimsenin ölüm anında ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesidir.

Mirasçılar, ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumludurlar. Vergi cezaları ise ölümle birlikte ortadan kalkar.

Mahkemeler,resmi daireler ve memurlar, noterler yaptıkları veraset işleri nedeniyle kendilerine beyan edilen vergiye tabi durumları ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler(75).

---

(73)Schneidewind-Schiml, a.g.e.,s 117.; **The World Tax Series**, s 4/2. 5f.

(74)Günther Schneidewind,**Einkommensteuer Sparen**,Mosaik Verlag GmbH, München, 1983, s 133-167.

(75) Schneidewind-Schiml, a.g.e., s 118.

B. İNGİLTERE

1. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

İngiliz vergi sisteminde de vergilendirme esas olarak vergilendirme dönemi sonunda mükellefin beyanı üzerinden yapılır. Düzenlemenin istisnasını ise pay as You Earn (PAYE) olarak ifade edilen vergi kesintisi sistemi oluşturur. Bu sistemde mükelleflerin o yıla ait gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere, önceki yılların ortalama gelir düzeylerine göre hesaplanan vergi miktarları,gelir sahibine yapılacak ödemelerden, ödemeyi yapan kişi veya kurum tarafından kesilir.

Bu yöntem vergi sisteminde önemli bir yere sahip olup, uygulandığı gelir unsurları;

i. Ücretler,

ii. Gayrimenkul sermaye iratları,

iii. Hisse senetleri gelirleri ve banka faizleri,

iv. Telif hakları,patent hakları ve yardımlarıdır(76).

Ücretlerde vergi kesintileri sorumlu sıfatıyla işveren tarafından yapılır. Kesintiler, vergi cetvellerine göre ve istisnalar gözönüne alınarak yapılır. Aylık olarak yapılan kesintiler, izleyen ayın ondokuzuncu gününe kadar vergi dairesine yatırılır.

Gayrimenkullerden, alınacak kiralar üzerinden hesaplanan vergi,gayrimenkulü kullanan (kiracı) tarafından kesilir. Kiracı, sorumlu sıfatıyla kestiği vergiyi vergi dairesine yatırmak zorundadır.

---

(76) J.A.Kay and M.A.King,**The British Tax System**, Second Edition, Oxford University Press, 1986, s 20, 63-67.

Telif ve patent hakları karşılığında elde edilen gelirler vergi kesintisine tabidir. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ödemeyi yapan kurum ve kişilerdir(77).

2. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

İngiliz vergi sisteminde de Federal Almanya vergi sisteminde olduğu gibi, küçük ve kısıtlılar ile tüzel kişiler ve tüzel kişiliğe sahip olmayan kuruluşlar için kanunî temsilcilik müessesesine yer verilmiştir.

Gelir vergisine tabi herhangi şahıs kuruluşunun muhasibi veya kayyım olarak görevli memuru,kuruluşa vergi kanunları ile yüklenen her türlü vergi ödevini yerine getirmek,vergiyi tahakkuk ettirmek ve ödemekle sorumludur.Bu memurlar kuruluş adına tahakkuk edecek gelir vergisini ödemeye yetecek miktarı kuruluşun parasından ayırmaları gerekir. Aksi takdirde yapılması gereken ödemeleri tazminle sorumludurlar(78).

Birleşik Krallık sınırları içinde yerleşik olsun veya olmasın ehliyetsiz kişilerin vergilendirmeye ilişkin ödevleri velileri, vasileri veya kayyımları tarafından yerine getirilir.

Ehliyetsiz kişilerin, mülk veya gelirlerinin yönetimi, kontrolü ve işletilmesi veli, vasi ve kayyıma aittir. Vergilendirme işleminde ehliyetsiz kişilere herhangi bir ayrıcalık tanınmaz.Sözkonusu kişiler,ehliyetsiz olmasalardı hangi

(77)International Tax Summaries, A. Guide For Planning And Decisions,By Coopers And Lybrand,Ronold Press Publication, USA,1986,s 15-19.

(78)Tax Management Act 1986, Her Majest's Statlonery Office, London, s 53.

esas ve miktar üzerinden vergi tarh edilecekse, o esaslar ve miktarlar üzerinden vergi tarh edilir ve ödenir.

Kanunî temsilciler,ehliyetsiz kişinin hesabından vergileri ödemeye yetecek miktarı ayrımak zorundadırlar.Aksi takdirde yapılması gereken ödemeyi tazmin etmekle sorumludurlar.

Gelir vergisine tabi tutulan kişi bir çocuk ise, o takdirde çocuğun velisi veya vasisi;

i.Çocuk adına zamanında ödenmeyen vergilerden sorumlu olur.

ii.Ödemenin yapılmaması halinde normal takibat yöntemleri uygulanır.

iii.Sözkonusu ödemenin yapılması halinde, ödenen tüm miktar, çocuğun varlığından tahsil edilebilir(79).

Tüzel kişilerde ise kanunî temsilci,tüzel kişiliği temsil eden organ veya bu organ tarafından atanan memurdur. Vergiye ilişkin ödevler bu memur aracılığıyla yerine getirilir.

Memur, şirket sekreteri veya ona vekalet eden bir elemandır. Ancak şirkete bir tasfiye memuru atanması halinde tasfiye memuru şirketi temsile yetkili olur.

Bu kişiler, şirket hesabına tahsil edilen paralardan vergi borcunu ödemeye yetecek miktarı ayırmak zorundadırlar. Aksi halde bu alacağı tazminle sorumludurlar.

Tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar ve şirketler herhangi bir gerçek kişi gibi vergiye tâbi tutulurlar. Bu tür kuruluşların ve şirletlerin vergilendirmeye ilişkin işlemlerini yürütecek sorumlu memuru, şirketin muhasibi veya onu vekalet eden bir elemanıdır.

---

(79) Tax Management Act..., s 54.

Şirketlerin ödemekle yükümlü olduğu vergiler, vadesinden sonra diğer tahsilat yolları saklı kalmak şartıyla şirketin belirtilen memurundan tahsil edilebilir. Alacağın memurdan tahsil edilmesi halinde, memur yapılan ödemeden dolayı şirkete rücu etme hakkına sahiptir.

Gelir Vergisi Kanununa göre vergiye tabi tutulan bir malın, yönetim ve kontrolünün mahkeme tarafından güvenilir bir kişiye bırakılması halinde normal vergilendirme işlemleri yapılır.

Güvenilir kişi gelir vergisinin tahakkuk ve ödenmesi bakınından Gelir Vergisi Kanununda belirtilen ödevleri yerine getirmekle sorumludur(80).

3. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU

Vergi mükellefinin ölmesi halinde, tereke ile ilgili kişiler veya tereke memuru, müteveffa adına hesaplanacak vergi borçlarından sorumludur.

Bu kişiler müteveffanın ölüm tarihinden önceki 6 yıla ait vergileri, ölüm tarihini izleyen 3'üncü yılın sonuna kadar ödemek zorundadır(81).

Ödemenin yapılmaması halinde bu hükme göre sorumlu olan kişi aleyhine, normal uyuşmazlık durumlarındaki takibat yöntemleri uygulanır.

---

(80) Tax Managemnet Act..., s 54, 70-72 .
(81) Tax Managemnet Act..., s 28.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARI VE BU KAVRAMLAR ARASINDAKİ FARKLAR

A. VERGİ MÜKELLEFİ

Vergi hukukunda, vergilendirmenin gerçekleştirilmesi ve verginin alınması, bazı hukuki ilişkilere dayanmaktadır. Devletle kişiler arasındaki bu hukuki ilişkilere vergi ilişkisi denir. Vergi ilişkisi, kamu hukuku alanına giren ve kanundan doğan bir ilişkidir. Vergi ilişkisine ait hukuki düzenlemeler, bu ilişkinin taraflarına ait hak ve yetkileri kapsamaktadır.

Vergilendirmeye ait hukuki ilişkinin bir tarafında devlet veya kamu tüzel kişileri, diğer tarafında ise, kendilerine vergi mükellefiyeti düşen kişiler bulunur. Vergi ilişkisinde maddi mükellefiyet yönünden devlet alacaklı, kişiler ise borçlu durumdadır. Vergi alacaklısı olarak devlet, eğemenlik gücüne dayanarak verginin konusunu tespit ve vergi mükellefiyetine tabi tutacağı kişilerle olan hukuki, fiili ilişkileri tayin eder.

Vergi Usul Kanununda mükellef;vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek ve tüzel kişidir (VUK. md.8/1).Tanımdaki önemli özellik,vergi mükellefinin kim olduğunu kanunun belirlemesidir.Diğer bir ifadeyle,bir kimseye mükellef olarak vergi borcunun yüklenebilmesi için, bu durumun kanundan kaynaklanması gerekir.Vergi mükellefiyetinin kanundan kaynaklanması zorunluluğu, vergilerin kanunîliği ilkesinin

sonucudur. Dolayısıyla,vergi mükellefiyeti kanundan kaynaklanmadıkça, idari bir işlemle yaratılamaz.Vergi idaresinin mükellefiyet konusunda yaptığı işlemler, ancak kanundan kaynaklanan mükellefiyeti harekete geçirmeye yöneliktir.

Kanunda yapılan bu mükellef tanımlamasıyla maddi vergi mükellefiyeti de denilen ve vergi mükellefiyetinin en önemli unsurunu teşkil eden vergi borcunun ödenmesi belirtilmektedir(82). Oysa vergi mükellefiyeti, sadece maddi vergi mükellefiyetini değil, bunun dışında vergiyle ilgili bazı şekilsel ve usule ilişkin ödevleri de kapsamaktadır. Şekle ve usule ilişkin bu vergi mükellefiyetine ise şekli vergi mükellefiyeti denilmektedir. Örneğin Vergi Usul Kanununda defter tutmak, kanunda belirtilen bildirimleri yapmak ve beyanname vermek gibi ödevler düzenlenmiştir. Maddi vergi mükellefiyeti ile şekli vergi mükellefiyeti birbirlerini tamamlayan kavramlar olup, vergi ilişkisinde birarada bulunurlar. Ancak;bazı durumlarda şekli yükümlülüğü olmayan sadece vergi ödeme ödevi olan kişiler olabileceği gibi bazı hallerde de kişiler vergi borçlusu olmadan da şekli ödevleri yerine getirmek zorunda olabilmektedirler(83).Örneğin: Damga vergisinde ve harçlarda mükellefler,sadece vergi borcunu ödemekle zorunlu tutulmuşlardır. Şekli ödevleri yerine getirme zorunluluğu yoktur.Emlâk vergisinde muafiyetten yararlanan kişilerin vergi borcu bulunmamasına karşın, beyanname vermek gibi şekli mükellefiyetleri vardır.

---

(82) KIRBAŞ,a.g.e., s 57; ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s 94.
(83) ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU, a.g.e., s 94.

Tanımdan çıkan diğer bir özellik de,vergi mükellefinin gerçek ya da tüzel kişi olmasıdır. Kişiler dışında, örneğin: Bir mal topluluğunun veya adi ortaklığın mükellefliği Türk Vergi Sisteminde prensip olarak öngörülmemiştir. Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanununda kamu idareleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin,tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının mükellefiyet yönünden önem arzetmediği belirtilmiş ise de, bu hallerde de, vergileme iktisadi işletmenin bağlı olduğu tüzel kişilik adına yapılmaktadır. Başka bir ifadeyle, kendisine vergi borcu düşen, yani mükellef olan yine tüzel kişidir. Bu kuralın tek istisnası cemaatlerdir. Kurumlar Vergisi Kanununun birinci maddesinde,cemaatlerin vakıf hükmünde olduğu ve iktisadi işletmeleri dolayısıyla mükellef olacakları belirtilmiştir.Medeni Kanuna göre vakıflar tüzel kişiliğe haiz bulunmaktadır. Kurumlar vergisi yönünden vakıf hükmünde sayılan cemaatlerin ise tüzel kişiliği yoktur.İktisadi işletmeleri dolayısıyla cemaatin mükellef olması halinde, vergileme cemaatin temsilcisi muhatap alınmak suretiyle yapılır. Vergi, cemaatin varlığından tahsil edilir(84).

Vergi kanunlarında gerçek ve tüzel kişilerin tanımına yer verilmemiştir. Gerçek kişiliğin çocuğun sağ olarak tümüyle doğduğu anda başlıyacağı ancak, sağ olarak doğmak şartıyla cenine de hak sahipliğinin tanınacağı Medeni Kanunda belirtilmiştir (MK.md.27). Gerçek kişilik ölümle son bulmakla beraber, bazı şartların varlığı halinde mahkeme

(84)Abdurrahman Akdoğan,**Kamu Maliyesi**,Gözden Geçirilmiş Üçüncü Bası, Gazi Üniversitesi Yayın No:135, İİBF Yayın No: 50, Ankara,1989, s 122.

kararı ile de ortadan kaldırılabilmektedir (MK.md.30-31).

Tüzel kişiler ise,toplum hayatında kişilerin güçlerini bir araya getiren, onları koruyan, faaliyet alanlarını genişleten ve birey-üstü amaçların gerçekleştirilmesini sağlayan kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan ve üyelerinden ayrı kişiliği olan örgütlenmiş kişi topluluklarıdır(85).

Yukarıda yapılan açıklamalarla kanunî mükellef tanımlanmaya çalışılmıştır. Ancak kanunî mükellef vergi yüklenicisi ya da taşıyıcısından(aracı mükelleften) farklıdır. Vergi yüklenicisi, kanunî mükellef durumunda bulunan kişinin ödemiş olduğu bir vergiyi başkasına aktarması sonucu ortaya çıkmaktadır(86). Vergi yüklenicisi bazen kanun koyucunun isteğiyle (KDV'de olduğu gibi) bazen de iktisadi şartlardan dolayı (vergi yansıması) ortaya çıkabilmektedir.Vergiyi ödeyen kişi kanunî mükellef olmakla birlikte,verginin ödenmesi dolayısıyla malvarlığında azalma olan kişi mükelleften farklı olabilir. Kendisi kanunî mükellef olmamakla birlikte vergi dolayısıyla malvarlığında azalma olan kişi vergi yüklenicisidir.

B. VERGİ SORUMLUSU

Vergi sorumlusu VUK'nun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Bu tanıma göre vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

---

(85)ÖZSUNAY, a.g.e. s 3-28.
(86) AKDOĞAN, a.g.e., s 122; KIRBAŞ, a.g.e., s 59.

VUK'nda yapılan bu tanım incelendiğinde,vergi sorumlularının sadece verginin mükellef adına ödenmesi ile sorumlu oldukları gibi bir anlam çıkmaktadır. Bunun nedeni ise, sorumluluk olayının, uygulamada büyük çoğunlukla verginin ödenmesi ile ilgili olarak, ödeme yapması gereken mükellef dışındaki kişi veya kişilerin davranışlarından -davranış geniş anlamda kullanılmıştır- kaynaklanmış olmasıdır. Başka bir deyişle, vergi hukukunda sorumluluk, verginin ödenmesi, eksik ödenmesi veya geç ödenmesi durumunda gündeme gelmektedir. Eğer verginin ödenmesi, mükellefin bizzat kendisinin ihmalinden kaynaklanmışsa, sorumluluk konusunda hiç bir tereddüt oluşmamakta, sorumluluk mükellefe yüklenmektedir.Bu durumda herhangi bir ihtilaf olmayacağı için mükellefin sorumluluğu üzerinde yazarlarca fazla durulmamaktadır. Eğer verginin ödenmemesi, mükellef adına hareket eden veya onun yerine geçen kişi veya kişilerin ihmalinden kaynaklanmışsa, sorumluluk konusunda tereddüt oluşabilmekte, verginin ve cezanın sorumlusu kim olacak, sorusu sorulabilmektedir.Bu nedenle vergi kanunlarında düzelenen sorumluluk bu tür problemlerin çözümünde önem kazanmakta ve kanun hükümleri bu problemlerle ilgili olarak yorumlanmaktadır.

Ancak, vergi hukukundaki sorumluluk,yalnızca "ödeme" aşamasında sözkonusu olmamaktadır. Ödeme aşamasından önceki "ödevler" düzeyinde de sorumluluk sözkonusu olabilmektedir. Bu durumda VUK'nun 8/4'üncü maddesinde yer alan "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." hükmü ile sorumluluk kavramının kapsamının

genişletilmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi sorumluluğu, hem şekle ve usule hem de maddi edime sahip bir sorumluluktur.

Bu açıklamalara dayanarak vergi sorumlusu; kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla,vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya defter tutma, beyanname verme gibi diğer bazı şekle ve usule ilişkin işlemleri yapma mecburiyeti olan üçüncü kişi olarak tanımlanabilir(87).

Tanımdan çıkarılacak iki önemli özellik vardır. Birinci özellik; vergi sorumluluğunun sözkonusu olabilmesi için, öncelikle bir vergi mükellefiyetinin, diğer bir deyişle vergi idaresi ile mükellef arasında bir vergi borcu ilişkisinin bulunması gerekir.

İkinci özellik; vergi ilişkisinin konusu olan vergi borcunun yerine getirilmesi ödevidir. Vergi borcunun yerine getirilmesinde sorumlunun ödevleri yalnız maddi ve şekli edime ilişkin olabileceği gibi her ikisini de içeriyor olabilir. Örneğin,GVK'nun 94'üncü maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu sadece mükellefe ait maddi edimi yerine getirmeyi içermektedir, şekli ödevler bulunmaz. KDVK'nun 40'ıncı maddesinde düzenlenen, Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanunî ya da iş merkezinin bulunmadığı durumlarda beyannamenin, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından verileceğini

(87)ERGİNAY, a.g.e., s 68; KIRBAŞ, a.g.e., s 59; ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU., a.g.e.,s 98; AKDOĞAN,a.g.e.,s 123;ÖNCEL,a.g.m., s 41;Selâhaddin Tuncer-Salih Şanver,"Vergi Mükellefiyeti-Vergi Borcu - Vergi Mes'uliyeti",İktisat ve Maliye, C.5., S 11, 1958-1959, s 534-535.

öngören sorumluluk kavramı ise sadece şekli bir ödevin yerine getirilmesini kapsamaktadır. Buna karşın VUK'nun 10'ncu maddesinde yer alan küçük ve mahcurların kanunî temsilcilerinin sorumluluğu ise hem şekli hem de maddi edime ilişkindir.

Vergi sorumlusu bir gerçek kişi olabileceği gibi bir tüzel kişi de olabilir. Ancak daha öncede belirttiğimiz gibi vergi sorumlusunun kendi şahsına ait vergi borcu yoktur. Vergi idaresiyle olan ilişkide, vergi idaresine karşı sorumlu borçlu durumdadır. İç ilişkide ise, (vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki ilişkide) vergi sorumlusu,vergi idaresine yapmış olduğu ödeme için vergi mükellefine rücu edebilmektedir.

Vergi ilişkisi, tarafların karşılıklı anlaşması ile değil,devlet tarafından tek taraflı olarak ve kanunla düzenlenir. Hukuk devletinde bu ilişkinin düzenlenmesi, anayasa çerçevesinde yapılır.Bu belirleme kamu hukuku kurallarına göre yapıldığı için, vergi ilişkisinde, özel hukuktaki serbestlik ilkesi işlemez. Devletin düzenleme üstünlüğü kesindir. Bu özellik dolayısıyla, özel hukuktaki "borç ilişkisi" ile vergi hukukundaki "vergi ilişkisi" farklı kavramlar olmaktadır.

Buna benzer bir farklılık vergi hukukundaki sorumlulukta da vardır. Vergi hukukundaki sorumluluğu, vergi borcunda olduğu gibi, tek taraflı olarak devlet belirler. Vergi borcu konusunda, vergi ilişkisinin bir tarafı olan devletin kanunî işlem yapıldığı sürece, sorumluluğundan bahsedilemez. Ancak yine devlet tek taraflı olarak, karşı tarafa yüklediği sorumluluğu, kanunlarla mükellefiyet tesis etmeyerek (muafiyet ile) ya da "af kanunları" ile kaldırabilir.

C. ORTAKLAŞA VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Vergi hukukunda sorumluluk ortaklaşa sorumluluk veya müteselsil sorumluluk olmak üzere iki şekilde düzenlenebilmektedir. Ortaklaşa sorumluluk ikinci dereceden sorumluluktur. Müteselsil sorumluluk ise birinci dereceden sorumluluktur.

Ortaklaşa sorumluluk kavramı;asıl vergi borçlusu mükellef yanında, borcun ödenmesi yönünden vergi dairesine muhatap olan vergi sorumlusunu ve sorumluluğunu ifade etmektedir(88). Vergi borcu, sorumluların kendi borçları olmayıp, borç için asıl mükellefe rücu hakları vardır. Vergi kesenlerin ve kanunî temsilcilerin sorumluluğunu ortaklaşa sorumluluğa örnek olarak gösterebiliriz.

Özel hukukta sorumluluk kavramı incelenirken geniş bir şekilde belirtilen müteselsil sorumluluk kavramı; birden fazla kişinin aynı borcun borçlusu olmasını ifade etmektedir. Müteselsil borçluluk Borçlar Kanununun 141 ve onu izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Müteselsil borçlulukta alacaklı alacağının tümünü her bir borçludan isteme hakkına sahiptir. Borçlulardan birinin edimi yerine getirmesiyle diğer borçlu veya borçlular da sorumluktan kurtulurlar. Borçlar Kanunundaki müteselsil sorumluluğun kanunlardan veya sözleşmeden doğmasına karşın vergi hukukunda müteselsil sorumluluk sadece kanundan doğmaktadır. Çünkü vergi hukukunda özel sözleşmeler ile mükellefiyet ve sorumluluk yaratmak veya mükellefiyet ve sorumluluktan kurtulmak mümkün değildir(VUK.md.8/3).

---

(88) KIRBAŞ, a.g.e., s 65.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk uygulamasına yer verilmesine karşın vergi kanunlarında müteselsil sorumluluğun genel bir tanımı yapılmamıştır. Müteselsil sorumluluğun Borçlar Kanununda yapılan tanımı dikkate alındığında, vergi borcundan dolayı müteselsil sorumlu olanlar vergi borcundan birinci derecede sorumludurlar. Müteselsil sorumluluk yalnız verginin ödenmesi bakımından olmayıp vergi ile ilgili şekle ve usule ilişkin bütün ödevleri de kapsar(89).

Vergi ilişkisinde müteselsil sorumluluğu dört kısma ayırarak incelemek gerekir. Bunlar, vergi ödevinden dolayı;

i. Mükellefler arasında müteselsil sorumluluk,

ii. Mükellef ile vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumluluk,

iii. Vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk,

iv. Vergi sorumlusu ile alım satıma taraf olanlar ve aracılık eden kuruluşların müteselsil sorumluluğudur(90).

- Mükellefler arasında müteselsil sorumluluk,aynı vergi borcundan, birden fazla mükellefin sorumlu olmasıdır. Bu tip sorumlulukta, sorumluluk kavramı geniş anlamda kullanılmakta olup, mükelleflerin kendi borçlarından sorumlulukları ifade edilmektedir. Sorumluluk hem maddi hem de şekle ve usule ilişkin hükümleri kapsamaktadır. Ödevlerin mükelleflerden birisi tarafından yerine getirilmesi halinde, vergi idaresine karşı olan sorumluluk diğer mükellefler yönünden de sona ermektedir. Mükellefler arasındaki müteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olay, mükelleflerin herbiri için gerçekleşmekte ve birinci

(89) ERGİNAY, a.g.e., s 73.
(90) ÖNCEL, a.g.m., s 51-52.

derecede sorumluluk sözkonusu olmaktadır. Emlâk vergisinde iştirak halinde mükellefiyet bu duruma örnek olarak gösterilebilir(EVK.md.3-13).

- Mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki müteselsil sorumlulukta, vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmekte ve vergilemeye ilişkin maddi ve şekli ödevler mükellefe ait olmaktadır. Ancak vergi kanunlarında vergi alacağının güvence altına alınması ve tahsilinin çabuklaştırılması amacıyla, vergi borcundan ikinci derecede sorumlu olan vergi sorumluları da mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Örneğin, motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri istemeden motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapan noterler,memurlar ödenmeyen ya da noksan ödenen vergiden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar (MTVK.md.13/d). Aynı durum taşıt alım vergisi (TAVK.md.10) ve damga vergisi (DVK.md.24/f2) açısından da geçerlidir.

- Vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk; vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden birden fazla vergi sorumlusunun, vergi dairesine karşı muhatap tutulmasıdır. Bu durumda vergi sorumluları vergi idaresine karşı ikinci derecede sorumludurlar. Ancak sorumluluğun yerine getirilmesi yönünden kendi aralarında müteselsilen sorumlu olurlar. Ödevlerin sorumlulardan birisi tarafından yerine getirilmesiyle diğerlerinin de sorumlulukları sona ermektedir. Örneğin, kurumların tasfiyesinde,kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri

ödemeden veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan ortaklara paylaştırma yapan tasfiye memurları vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar (KVK.md.34, AATUHK.md.33).

- Vergi sorumlusu ile alım-satıma taraf olanlar ve aracılık eden kuruluşların müteselsil sorumluluğu ise; VUK'nun 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. VUK'nun 11'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında; mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmemesinden;

  - Alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların ve
  - Aralarında zimmen dahi olsa irtibat olduğu tespit edilenler müteselsilen

sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Aynı maddenin 5'inci fıkrasında ise, zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu tür sorumluluk da, alım satıma taraf olanlar veya vergi sorumlusu ile zimmen dahi olsa ilişkisi bulunanlar müteselsilen sorumlu olabilmektedirler.

D. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARINI BİRBİRİNDEN AYIRAN ÖZELLİKLER

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu kavramlarının birbirinden ayırdedilmesinde kullanılan iki önemli kriter

vardır. Bunlar;

i. Vergiyi doğuran olay kriteri ve

ii. Vergi borcunun ödenmesi nedeniyle mal varlığında meydana gelen azalış kriteridir(91).

Vergi uygulamasında taraflardan birisi vergi alacaklısı olan vergi idaresi, diğeri de vergi borçlusu olan mükelleftir. Mükellef; vergi kanunları gereğince kendisine vergi borcu düşen kişidir. Vergiyi doğuran olay, mükellef ile vergi konusu arasında meydana gelmektedir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay mükellefin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Vergi sorumluluğu da vergiyi doğuran olayla birlikte başlar, ancak vergiyi doğuran olayın sorumlunun kişiliğiyle bir ilişkisi yoktur. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmemektedir(92).

Verginin asıl borçlusunun mükellef olması nedeniyle, verginin ödenmesinden dolayı mal varlığında belirli bir azalışın meydana geleceği kişi de mükellefin kendisidir. Vergi sorumlusu, asıl vergi borçlusu olan mükellef adına ve onun ekonomik değerlerinden vergi keserek vergi dairesine ödemektedir. Bu durumda vergi sorumlusunun mal varlığından her hangi bir eksilme olmamaktadır. Bazı hallerde vergi sorumluları, verginin kesilmesi ile vergi dairesine yatırılması arasında geçen zaman sürecinde vergi olarak tahsil ettikleri paraları kullanarak yarar bile sağlayabilmektedirler(93).

---

(91) ÖNCEL, a.g.m., s 40; KIRBAŞ, a.g.e., s 60.
(92) ÖNCEL, a.g.m., s 49.
(93) KIRBAŞ, a.g.e., s 60.

II. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi hukukunda, vergi mükellefi ve sorumlusu olabilmek için kanunî ehliyet şart değildir (VUK.md.9). Diğer bir deyişle, medeni hukukun ehil saydığı gerçek ve tüzel kişiler, vergi hukuku bakımından da ehil sayıldıkları halde, özel hukuka göre, medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan gerçek kişilerle, tüzel kişiliği olmadığı için özel hukukta ehil sayılmayan kişi toplulukları (adi ortaklıklar veya aile vakıfları gibi, MK.md.322) vergi hukukunda borçlu taraf olabilirler. Bu anlamda yaş küçüklüğü veya kısıtlılık vergi alacaklısına karşı borçlu olmaya veya sorumlu olmaya engel sayılmaz. Ancak bunlara düşen vergi ödevleri, kanunî temsilciler tarafından yerine getirilir.

Kanunî ehliyet olmaksızın vergi borçlusu ve sorumlusu olabilmek, vergi hukukunda, vergi ehliyeti kavramı ile açıklanır. Bu anlamda vergi ehliyeti; vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu olabilme ehliyetidir. Diğer bir ifadeyle vergi ehliyeti; vergi borcunun borçlusu ve sorumlusu olabilme ehliyetidir.

Vergi ehliyetinin, medeni hukuktaki ehliyetten farklı olmasının gerekçesi şöyle açıklanabilir. Medeni hukukta ehliyet, kişinin kendi iradesine bağlı tasarrufları için aranır. Oysa kişilerin iradelerine bakılmaksızın da borçlu hale düşmeleri mümkündür. Nitekim vergi borcu, vergiyi doğuran olay dolayısıyla ve kanunla meydana gelir. Vergiyi doğuran olayın, ehliyeti olan veya olmayan bir kişi için meydana gelmesinde fark yoktur. Özetle denilebilir ki, kanunî ehliyetin olmama-

sına rağmen, gerçek kişiler veya tüzel kişiliği olmayan kuruluşlar hakkında vergi borcunun doğabilmesi, bunların yalnız kanuna göre vergiyi doğuran bir olayla meydana gelen ilişkilerinin sonucudur.

Vergi Usul Kanunu, ehliyet hakkında, bu düşüncelere uygun genel bir hükme yer vermiştir. VUK'nun 9'uncu maddesinde "mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanunî ehliyet şart değildir." ifadesi kullanılarak vergi ehliyeti düzenlenmiştir.

Vergi sorumlusu olmak yönünden kanunî ehliyet şart olmadığı gibi, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması da sorumluluğu etkilemez. Bu durum VUK'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmiştir. Maddede yer alan hükme göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyet ve sorumluluğu kaldırmamaktadır(94).

Kanun dışı faaliyeti gerçekleştiren kimse, mükellefiyetin ve sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiği için vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu da doğmaktadır. Önemli olan yasak faaliyetin, vergiye konu olan bir olay niteliğinde olmasıdır. Yasak faaliyet, vergiye konu olan bir olay niteliğinde değilse, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu da doğmayacaktır.

Sorumluluk da vergi mükellefiyeti gibi kamu hukukundan doğmaktadır. Bu nedenle sorumluluğa ilişkin sözleşmelerde vergi idaresini bağlamamaktadır. Diğer bir ifadeyle kişiler,

(94)Dş,4.D.,10.3.1973,E,1971/3259,K.1973/1115,"Vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış olması mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna engel değildir." (Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi, Eylül 1980, C 9, S 9, s 502).

özel sözleşmeler ile sorumluluktan kurtulamazlar veya başka kişiler aleyhine sorumluluk yaratamazlar(95).

Bu konu, VUK'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Fıkra hükmünde "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." ifadesi kullanılarak sorumlulukla ilgili özel sözleşmelerin vergi dairesi yönünden geçersiz olduğu belirtilmiştir.Görüleceği üzere bu düzenleme;vergi dairesine "muhatap" aramaya ve muhatabı belirlemeye yöneliktir. Vergi uygulamalarında; vergi mükellefi verginin asıl borçlusu, sorumlusu ise alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişidir. Her ikisine ilişkin esaslar vergi kanunları ile belirlenir(96). Bu nedenle mükellef veya sorumluların ödevlerini özel sözleşmelerle başkalarına aktarmaları mümkün değildir. Eğer böyle bir sözleşme yapılmış ise bu vergi dairesini bağlamamaktadır.Örneğin, iki kişiden kurulu bir adi ortaklıkta, ortaklık kazancının tamamının, ortaklardan biri tarafından beyan edileceği konusunda özel bir sözleşme yapılmış olsa, bu sözleşme vergi dairesi tarafından geçerli değildir. Vergi dairesi ortaklardan hisseleri oranında beyanda bulunmalarını ister. Beyanda bulunmayan ortak adına, re'sen tarhiyat yapılır.

---

(95)Dş,3.D,E.1986/1175, K.1987/106; (Danıştay Dergisi, Yıl 18, S 68-69, Ankara,1988,s 277-279);Dş,4.D,E.1975/1079,K.1976, "Kanunla kabul edilen haller dışında mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna ilişkin mukaveleler vergi dairesini bağlamaz" (Yayınlanmamış).

(96)Dş,4.D,E.1977/2272,K.1978/503, "VUK'nun 10'uncu maddesinde öngörülen temsilcilik, sözleşmeden değil yasadan doğmaktadır". (Danıştay Dördüncü Daire Kararları, Birinci Kitap (1975-1979) Danıştay Yayınları No 47,Ankara,1989,s 510-511).

Mükellef ve sorumlulukla ilgili özel sözleşmelerin, vergi dairesi yönünden geçerli olması, vergi kanunları ile kabul edilen hallerde mümkündür. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38'inci maddelerine göre diğer bir kurum tarafından devir alınan kurumun vergi borçları, devralan kurum tarafından üstlenilir.

Vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayla birlikte başlamakta ve kural olarak, verginin tam ve zamanında ödenmesiyle son bulmaktadır. Ancak, sorumluluk, ödeme dışında vergi borcunu ortadan kaldıran takas, terkin, zamanaşımı gibi nedenlerle de ortadan kalkmaktadır.Vergi sorumlusunun sorumluluğu asıl borç miktarıyla sınırlıdır. Sorumluluğun vergi borçluluğu ile doğup, borcun edimi ile ortadan kalkmasına sorumluluğun bağımlılığı niteliği denilmektedir(97).

Sorumluluğun diğer bir özelliği de, vergi alacağının asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulamamasıdır(98). Bu ilkeye sorumluluğun fer'iliği ilkesi denilmektedir.Bu ilke, sorumluluk müessesesinin yapısından kaynaklanan nedenlerden dolayı bazı istisnalar hariç olmak üzere genel bir özellik göstermektedir.VUK'nun 10'uncu maddesinde,kanunî temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden asıl yükümlüden tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının,ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmektedir. VUK'da yer alan bu hükümden de görüleceği üzere,sorumlulara ancak,görevlerini yerine getirmedikleri durumlarda ve vergi

(97)ÖNCEL, a.g.m., s 50.
(98)Dş.9.D,E.1986/4182,K.1987/1223, (Danıştay Dergisi, Yıl 18, S 68-69, Ankara, 1988, s 625).

borcunun kısmen veya tamamen asıl yükümlüden alınamaması halinde başvurulabilmektedir. Bu kuralın vergi kesenlerin sorumluluğunda olduğu gibi bazı istisnaları bulunmaktadır.

Özel hukukta sorumluluk kavramı,ayni ve şahsi sorumluluk, sınırlı ve sınırsız sorumluluk olarak sınıflandırılmaktadır. Şahsi sorumluluk; kişinin borcundan dolayı tüm mal varlığıyla sorumluluğunu ifade etmektedir. Aynî sorumluluk ise; alacaklının alacağını borçlunun belli bir malından alabilme hakkını ifade etmektedir. Vergi hukukunda ise aynî sorumluluk, bir malın,o mala ilişkin vergi alacağının güvence altına alınmasını ifade etmektedir.Ancak,bu tür bir sorumluluk teknik anlamda bir sorumluluk değildir. Kişinin kendi borcunun sorumlusu olmasını ifade eden geniş anlamda bir sorumluluktur. Ayni sorumlulukta eşyanın kime ait olduğu önemli değildir(99). İdare alacağını tahsil için borca güvence olarak gösterilen eşyanın o andaki malikine yönelir. Ayni sorumlulukla ilgili olarak VUK'da herhangi bir düzenleme yoktur. Ancak AATUHK'un 21'inci maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan "..., gümrük resmi, bina ve arazi vergisi gibi eşya ve gayrimenkulün aynından doğan amme alacakları o eşya ve gayrimenkul bedelinden tahsilinde rehinli alacaklardan evvel gelir." hükmü ile vergiye konu olan eşyanın kendilerinden kaynaklanan verginin sorumlusu oldukları belirtilmiştir.

Vergi hukukunda da sorumluluk özel hukukda olduğu gibi sınırlı ve sınırsız sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Sorumluluğun sınırlı veya sınırsız olmasını iki ana

(99) ÖNCEL, a.g.m., s 50.

unsur belirlemektedir. Unsurlardan ilki borçlunun alacaklıya karşı tüm malvarlığı ile sorumlu olup olmıyacağı, diğeri de zaman açısından bir sınırlamanın bulunup bulunmamasıdır. Vergi hukukunda vergi sorumlusu mükellef gibi tüm malvarlığı ile sorumludur. Sorumlunun sorumlu olduğu miktar vergi borcu ile sınırlı olmakla birlikte bu borca karşılık tüm malvarlığı ile sorumludur.Bunun tek istisnası, 6183 Sayılı Kanunun 35'inci maddesinde yeralmaktadır. Kanunda yer alan hükümde limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan borçlarından dolayı ortaklar koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarında doğrudan doğruya sorumludurlar(100).

Sorumluluk zaman açısından da sınırlamaya tabi tutulmuştur. Mükellefiyet yönünden geçerli olan zaman sınırlamaları mükellef tabirinin sorumluluğu da kapsaması nedeniyle (VUK.md.8/4) sorumlular açısından da geçerli olmaktadır. Örneğin,tahakkuk zamanaşımı süresinin dolması ile (5 yıl) mükellefiyet sona ermekte, buna bağlı olarak sorumlulukta ortadan kalkmaktadır(101).

III. VERGİ SORUMLUSUNUN YETKİLERİ

Vergi ilişkisinde mükellefin yetkilerini, düzeltme başvurusunda bulunma, dava açma ve takas isteminde bulunma olarak üç noktada toplamak mümkündür.Sayılan bu yetkilerin sorumlular tarafından da kullanılacağını ifade eden bir kanun hükmü yoktur. Buna karşın içtihatlar incelendiğinde sorumlu-

(100)Ersin Çamoğlu,"Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK.m. 35", **İktisat ve Maliye**, C XVI,Sayı 11, Şubat 1970. s 428.

(101)Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s 124.

ların bu tür yetkileri kullanmaları hakkında olumsuz kararlarla karşılaşılmaktadır.

Kendisi asıl mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla,vergi kanunlarının gösterdiği hallerde verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması zorunluluğu olan üçüncü kişi olarak tanımlanan vergi sorumlusunun, VUK'un 8/4'de yer alan "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" hükmü ile birlikte değerlendirilmesi halinde, vergi sorumlularının mükelleflerle aynı yetkilere sahip olmaları gibi bir sonuç çıkartmak mümkündür.Bu görüşü AATUHK'nun 3'üncü maddesinde yer alan amme borçlusu tanımı da doğrulamaktadır. Madde hükmünde amme borçlusu veya borçlu teriminin; "amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanunî temsilcileri veya mirasçılarını ve mükelleflerini,vergi sorumlusunu..." ifade ettiği belirtilmektedir. Ayrıca GVK'nun 107/3 maddesinde,verginin tevkif yoluyla alınması halinde, yükümlü hesabına vergi kesmek zorunda olanların tarhiyatın muhatabı olacaklarının belirtilmesi de, yukarıda belirtilen görüşü destekleyen diğer bir hükümdür.

Yapılan bu açıklamalardan hareketle, vergi sorumlularının düzeltme başvurusunda bulunma,dava açma ve takas isteminde bulunma gibi mükellefe ait yetkilere sahip olabileceklerini ileri sürmek mümkündür(102). Ancak içtihatlar ve muktezalar incelendiğinde gerek Danıştay'ın gerekse Maliye ve Gümrük

(102)ÖNCEL, a.g.m., s 53.

Bakanlığı'nın bu görüşü benimsemedikleri ve vergi sorumlularının bu yetkilere sahip olamıyacakları görüşünde oldukları ortaya çıkmaktadır(103).

Özellikle vergi sorumlularının dava açıp açamayacakları konusuna açıklık getirmek amacıyla idari yargı alanında düzenlenen dava yeteneğinin incelenmesi gerekmektedir. Vergilenlendirme işlemlerinin bir idari işlem olduğu(104),buna bağlı olarak da çıkacak vergi uyuşmazlıklarının idari yargı bünyesinde yer alan özel görevli vergi yargısında çözümleneceği ve vergi davasınında iptal davası olduğu kabul edilmektedir(105). Vergi davasının hukuki yapısı yönünden bir iptal davası olması,bu dava için gereken sübjektif dava yeteneğinin menfaat ihlali olduğunu göstermektedir. Bu durumda idari yargıda menfaat için belirlenen esasları,vergi sorumluları yönünden de inceleyerek bir sonuca varmak mümkündür.

İdari yargıda menfaat ihlali için üç şart aranmaktadır. Bunlar;

i. Menfaatin kişisel olması,

ii. Meşru olması (hukuken himaye edilebilir),

iii. Aktüel olmasıdır.

Menfaatin kişisel olmasıyla kastedilen, iptal

---

(103)Dş.4.D,E.1975/2947,K.1977/616(**Danıştay Dergisi**,Yıl 8,S 28-29,Ankara,1978,s 289-290);Dş.3.D,E.1984/4075,K.1984/3527. (**Danıştay Dergisi**,Yıl 15,S 58-59,Ankara,1985, s 151).

(104)ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU.,a.g.e., s 112.

(105)Ahmet Kumrulu, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri-İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**,Ankara,1989,s 296.(Yayınevi belirtilmemiş).

davasına konu olan işlemin davacıyı etkilemesidir(106). Başka bir deyişle bu şartın gerçekleşmiş olarak kabul edilebilmesi için davacının kişisel menfaati ihlal edilmiş olmalıdır.

Danıştay, menfaat ilişkisinin doğrudan kurulabilmesini aramakla birlikte dolaylı menfaat ilişkisini de yeterli görmektedir(107). Vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla açacağı davalarda doğrudan bir menfaat ilişkisi olmamakla birlikte, dava açmada dolaylı bir menfaati vardır. Bu dolaylı menfaatte sorumlu sıfatıyla içinde bulunduğu vergilendirme işleminin hukuk düzenine uygun olmasını sağlamaktır. Danıştay bir kararında,sorumlularca ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi halinde mükelleflerce de dava açılma ihtimalinin bulunduğu belirtilerek sorumlunun dava açamıyacağı- hem de ödenmesi gereken verginin önce sorumluların mal varlığından çıkacağı bu nedenle itiraz haklarını kullanmalarının düşünülebileceği belirtilerek-sonuca ulaşmıştır(108).

Danıştay,vergi sorumlusunun mamelekinde azalma yaratan vergilendirme işlemlerinde sübjektif dava yeteneği bulun-

---

(106)Füruzan İkincioğulları,"Dava Açma Ehliyeti" İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I,Ankara,1976,s 153.

(107)Fuat Azgur,Gerekçeli Yeni Danıştay Kanunu ve Önemli İçtihatlarla İdari Yargılama Usul ve Esasları,(Yayınevi Belirtilmemiş), Ankara, 1965,s 96.

(108)Dş,3.D,E.1984/4075,K.1984/3527,(Danıştay Dergisi, Yıl 15, s 58-59, Ankara, 1985, s 131.

duğunu kabul etmektedir(109). Bu yorum, menfaat ilişkisinin doğrudan olması gerektiği düşüncesine dayanmaktadır.

Özet olarak vergi sorumlusunun bu sıfatıyla dava açmasında dolaylı bir menfaati bulunmaktadır. Dava yükünün azaltılması ve benzeri kaygılarla sorumlunun sübjektif dava yeteneği bulunmadığı sonucuna varmak bir iptal davası olan vergi davasının hukuki niteliği ile bağdaşmamaktadır.

Menfaatin meşru ve aktüel olması da vergi sorumlusu bakımından gerçekleşmektedir(110). Meşruluğu; hukuki dayanağı bulunması şeklinde değil,hukuken himayeye layık olma şeklinde kabul etmek gerekir. Vergi sorumlusunun menfaatini ihlal eden vergilendirme işlemi vergi idaresince düzeltilmediği sürece aktüel olma şartı varlığını devam ettirecektir.

Sonuç olarak vergi sorumlusunun, bu sıfatıyla ilgi

---

(109)Dş,4.D,E.1985/3523,K.1986/343.(Yılmaz Özbalcı,Vergi Davaları, Özbalcı Vergi Hukuk Bürosu,Ankara,(Tarih belirtilmemiş),s 87-88); Dş,4.D,26.1.1986, E.1985/3253, K.1986/343, "Önceden yapılan vergilendirme hatası sonucu mamelekinde meydana gelmiş olan azalmayı vergi sorumlusu durumda bulunan davacı sorumludan aynı tutarda para almak suretiyle gideren asıl yükümlünün düzeltme isteminde bulunmasının kendisi yönünden bir menfaat sağlamayacağı ve amacın sağlanmış olması nedeniyle bu yönde bir girişimde bulunmasına olanak bulunmadığı,diğer taraftan davacı sorumlunun asıl yükümlünün değil kendi mamelekinde bir azalma nedeniyle düzeltme isteminde bulunduğu ve kesinleşmiş yargı kararı nedeniyle yükümlüye müracaat hakkınında kalmadığı gözönüne alınınca, haksız olarak kendi üzerinde kalan vergi yükü nedeniyle düzeltme isteminde bulunma ve dava açma konusunda usul ve kanuna aykırı bir yön olmadığı sonucuna ulaşılmıştır."(Danıştay Dergisi, Yıl 17, S 64-65, Ankara 1987,s 135);Dş,4.D,28.12.1972,E.1971/5552,K. 1972/141. "Vergi sorumlularının ödenecek vergileri kendi mamelekleri ile ilgili bulunmasa dahi,tevkif etmeleri gereken vergiye itiraz etmeleri hakları mevcuttur."(Taner Gelegen, Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları, 1971-1972-1973, Ayyıldız Matbaası,Ankara,1974, s 359).

(110)İKİNCİOĞLULARI, a.g.m., s 154.

içinde bulunduğu vergilendirme işlemine karşı dava açmada dolaylı bir menfaati vardır. Bu menfaatte sübjektif dava yeteneğinin varlığı için yeterlidir.

IV. VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMINA GİRMEYEN DURUMLAR

Vergi hukukunda yer alan "sorumlu" veya "sorumluluk" kavramları her zaman teknik anlamda bir sorumluluğu ifade etmemektedir.Teknik anlamda sorumluluktan,dar anlamda sorumluluk kavramının anlaşılması gerekir. Buna göre vergi sorumluluğunun kapsamına girmeyen durumlar şu şeklide belirtilebilir.

A. MÜKELLEFİN KENDİ BORCUNDAN SORUMLULUĞU

Kural olarak vergi borcundan mükelefin kendisi sorumludur. Bu geniş anlamda bir sorumluluk olup,vergi borcundan üçüncü kişilerin (teknik anlamda) sorumluluğunu ifade etmemektedir.

B. TÜKETİME DAYALI VERGİLER

Mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınan vergilerde (KDV, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi gibi) sorumluluktan sözedilemez(111). Çünkü bu tür vergilerde vergiyi doğuran olayla verginin ödenmesi aynı anda gerçekleşmektedir. Tüketime dayalı vergilerin mükellefi, vergi kanununda belirtilen malı teslim eden ve hizmeti ifa eden kişilerdir. Mükelleflerin vergileri fiyatlara ekleyerek (kanunun öngörüp, görmemesi önemli değil) müşterilerine yansıtması, kanunî mükellefleri vergi sorumlusu durumuna getirmez. Mükellef vergiyi ister yansıtsın, isterse yansıtmasın malların

(111)ÖNCEL-ÇAĞAN-KUMRULU,a.g.e.,s 100;ALİEFENDİOĞLU,a.g.e., s 14-15.

satılması ve hizmetlerin ifa edilmesinden doğan vergileri, kanunî mükellef sıfatıyla vergi dairesine ödemek zorundadır.

Tüketime dayalı vergilerde vergi sorumluluğunun olamayacağı görüşünde birleşilmesine karşın,KDVK'nun 9'ncu maddesinde vergi sorumlusu kavramına yer verilmiştir. Madde hükmünde,dar mükellefiyet ve gerekli görülen diğer bazı hallerde, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmektedir. Bu sorumluluk teknik anlamda bir sorumluluktan çok, madde hükmünde de belirtildiği gibi vergi alacağını güvence altına almaya yönelik bir tedbirdir. Çünkü sorumlular vergiyi kesip, vergi dairesine yatırmak veya buna ilişkin işlemleri yapmakla zorunlu tutulmamışlardır. Sorumluluk vergi alacağının tahsili yönünden sözkonusu olmakta ve ortak bir borçluluk niteliği göstermektedir.

C. BİRDEN ÇOK KİŞİNİN AYNI BORCUN BORÇLUSU OLMASI

Borç ilişkilerinde,birden fazla borçlu veya alacaklı bulunabilir. Bir borcun birden fazla borçlusunun bulunması halinde, borçlular müşterek borçlu durumundadırlar(112).Müşterek borçlulardan her biri, borcun belli bir kısmından sorumlu olmakla birlikte borçlular, borcun tamamından sorumlu olduklarına dair bir taahhütde bulunmuşlarsa veya bu şekilde sorumlu oldukları kanunda belirtiliyorsa borçlular arasında bir teselsül vardır. Bu tür bir sorumluluk ta,borçlunun kendi borcundan dolayı sorumluluğunu ifade eder.Vergi borcu yönünden

(112) ÖNEN, a.g.e., s 103.

de bazı hallerde birden fazla borçlu bulunabilmektedir. Nitekin Emlâk Vergisi Kanununun 3 ve 13'üncü maddelerinde bir bina veya araziye iştirak halinde sahip olanların vergiden müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir. Burada birden fazla kişinin vergiyi doğuran olayı birlikte gerçekleştirmelerinden dolayı vergi borcundan müteselsil sorumlulukları sözkonusu olmaktadır. Buradaki sorumluluk geniş anlamda bir sorumluluk olup, teknik anlamda bir sorumluluğu ifade etmemektedir.

D. AİLE REİSİ BEYANINDA EŞLERİN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun Aile Reisi Beyanı başlığını taşıyan 93'üncü maddesinde; tam mükellefiyet durumunda eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin aynı maddede belirtilen esaslara göre aile reisi tarafından tek bir beyanname ile bildirileceği belirtilerek, eşlerin her birinin yalnız kendi gelirlerine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumlu olacakları belirtilmiştir. Aile reisi beyanında vergiyi doğuran olayın, eşlerden her birinin kişiliğinde ayrı ayrı gerçekleşmekte olmasından ve her bir eşin kendi gelirine düşen vergi miktarının borçlusu olmasından dolayı, aile reisinin maddi bir sorumluluğu yoktur(113). Ancak aile reisinin beyanname vermek gibi şekli bir sorumluluğu vardır. Bu sorumlulukta,inceleme konumuz olan teknik anlamda

(113)Dş.4.D,E. 1976/1897, K.1977/1007, "Eşlerin herbiri yalnız kendi gelirine isabet eden vergiden sorumludur."(Şükrü Kızılot-Şükrü Avcı, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları,1971-1978, Doruk Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979, s 392).

bir vergi sorumluluğunu ifade etmemektedir. Ancak çocukların gelirinin bildirilmesi ve çocuğun payına düşen vergi borcunun ilgili vergi dairesine yatırılması yönünden veli olarak aile reisinin teknik anlamda bir sorumluluğu sözkonusudur.

E. KÜLLİ HALEFİYETTE MİRASÇILARIN VE TEŞEBBÜSLERİN TÜM OLARAK DEVRİNDE DEVRALAN TEŞEBBÜSLERİN DURUMU

Mirasçıların sorumluluğu, genel olarak iki ayrı hukuk alanında düzenlenmiştir. Bunlar vergi hukuku ve medeni hukukun miras ile ilgili kısımlarıdır.

Vergi Usul Kanunundan mirasçıların vergi hukuku alanındaki sorumlulukları özel olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. VUK'nun 12'inci maddesinde ölüm halinde mükelleflerin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçılarına geçeceği ve mirasçıların her birinin ölenin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır. Ancak yüklenilen vergi borcu dolayısıyla mirasçıların borcun asıl borçlusu mu yoksa sorumlusu mu sayılacakları tartışmaya açık bir konudur(114). Vergi borcu, vergi kanunlarının verginin doğumunu bağladıkları olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır.Miras olayında vergi borcu ölenin kişiliği yönünden ortaya çıkmakta,daha sonra mirası kabul eden kanunî ve mansup mirasçılara geçmektedir. Bu nedenle verginin asıl mükellefi ölen kişi olmakla beraber, vergi borcu mirasçılara devraldıkları mirasla orantılı olarak intikal etmektedir. Vergiyi doğuran olayın mirasçıların kişiliğinde meydana gelmemesi, borcun devrolunması, borçluluk ve sorumluluk

(114) ÖNCEL, a.g.m., s 49.

sıfatlarını aynı kişilikte birleştirmektedir. Buna bağlı olarakta mirasçının hukuki durumu sorumluluk olarak ifade edilebilir(115).

Konuyu biraz daha açıklığa kavuşturabilmek için Medeni Kanundaki sorumluluk düzenlemesinin de dikkate alınması gerekmektedir. Medeni Kanunun 539'nun maddesine göre mirası bırakanın ölümü ile onun mal varlığını oluşturan hak ve borçlar bir bütün halinde mirasçılara intikal etmektedir. Mirasçılar müteveffanın borçlarından şahsen sorumludurlar. Medeni hukukda mirasçılar, murisin borçlarından dolayı sadece tereke malları ile değil, aynı zamanda şahsi malvarlıkları ile de sınırsız ve müteselsil bir şekilde sorumlu tutulurlar(MK.md.582).

Medeni Kanunda mirasçıların sorumluluğu, şahsi malvarlıklarını da kapsayacak şekilde sınırsız tutulmuştur. Ancak kanun koyucu, mirasçılara mirası reddedip etmeme konusunda 3 aylık bir bekleme süresi vermiştir.(MK.md.545-550). Belirtilen bu 3 aylık süreye benzer nitelikte bir düzenlemeye VUK'nda da yer verilmiştir.VUK'nun 16'ncı maddesine göre,"vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde,ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme,beyanname verme, itiraz ve temyiz sürelerine üç ay eklenir".Mirasçılara üç aylık bir süre verilerek mirası reddedip etmeme veya başka bir deyişle sorumluluk yüklenip yüklenmeme konusunda düşünmeleri için bir imkân tanınmıştır.

---

(115) ÖNCEL, a.g.m., s 49.

Miras hukuku kuralları vergi hukukunda da aynen uygulansa idi; mirası kabul eden mirasçılar yükümlünün yerine geçmiş olurlardı. Ancak Vergi Usul Kanunu, değişik bir düzenleme öngörmüştür.VUK'nun 12'inci maddesi miras olgusunu bir mükellefin yerine geçmek olarak değil, bir vergi sorumluluğu olarak düzenlemiştir. Yani mirasçı, mükellef olmamakta ancak miras bırakanın vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden sorumlu olmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen esaslara uygun olarak yapılan teşebbüs birleşmelerinde de (yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı) devralan kurumun mükellefiyetten çok sorumluluğu sözkonusudur. Devralan kurumun külli halef olması ve vergiyi doğuran olayın devrolunan kurumun kişiliğinde gerçekleşmiş olması, kuruma sorumlu sıfatını kazandırmaktadır.

V. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SORUMLULUK DÜZENLEMELERİ

A. MÜKELLEFLERİN KANUNÎ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU

1. KANUNÎ TEMSİLCİ KAVRAMI

Temsilci; başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir(116).Temsilcinin temsil yetkisinin kaynağını kanunlar veya sözleşmeler oluşturur. Kanundan kaynaklanan temsil yetkisine kanunî temsil, temsili gerçekleştiren kişiye de kanunî temsilci denilmektedir. Sözleşmeden kaynaklanan temsil ise iradi temsil olarak adlandırılmaktadır.

Vergi ehliyeti için kanunî ehliyet şartı aranmadı-

(116)Turgut Candan,"Kanunî Temsilcinin Sorumluluğu-I", **Maliye Postası**, Yıl 9, S 185, 15 Mayıs 1989, s 33.

ğından vergiye ilişkin ödevlerin, her zaman mükellef veya sorumlu tarafından yerine getirilmesi mümkün olmamaktadır. Aynı şekilde hukuk düzeninin kendisine kişilik tanıdığı tüzel kişilerin de, vergi ile ilgili ödevleri bizzat yerine getirmeleri mümkün değildir. Vergilemede objektif ölçüler esas alındığı için kanun, vergileme işlemlerini kendi başlarına yerine getiremeyenlere temsilciler tayin etmiştir. VUK'nun 10.uncu maddesinde,medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmayanlar ile kısıtlı ehliyetlilerin ve tüzel kişilerin bu ödevlerinin kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilmesi öngörülmüştür.

Bütün gerçek kişiler, hak ehliyetine sahip bulundukları halde, bu hakları kullanma ehliyetine her zaman sahip değildirler.Medeni hakların kullanılması temyiz kudretine sahip olmayı ve reşit olmayı gerektirmektedir. Kişileri medeni hakları kullanma yetkilerine göre dört gruba ayırmak mümkündür.

i.Tam ehliyetliler;temyiz kudretine sahip reşit kişilerdir. Vergiye ilişkin işlemleri kendileri yerine getirirler.

ii.Tam ehliyetsizler; temyiz kudretine sahip olmayan küçükler ve mahçurlar tam ehliyetsiz sayılırlar. Vergiye ilişkin işlemlerini kanunî temsilcileri (veli veya vasi) aracılığıyla gerçekleştirirler.

iii.Sınırlı ehliyetsizler; temyiz kudretine sahip küçükler ile mahçurlar sınırlı ehliyetsizdirler. Bu kişiler de vergiye ilişkin işlemlerini kanunî temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirirler.

iv.Sınırlı ehliyetliler; gerçekte tam ehliyetli oldukları halde bazı sebeplerden dolayı ehliyetleri belli konularda sınırlandırılmış olan şahıslardır(117).Evli kadın ve kendisine danışman (müşavir) tayin edilenlerin durumu bu sınıfa girmektedir. Bu şahıslar Medeni Kanunun 379'uncu maddesinde 9 bent halinde sayılmış olan muameleleri kanunî danışmanlarının oyunu almaksızın yapamazlar. Bunun dışındaki işlemler yönünden tam ehliyetli sayılırlar. Vergiye tabi işlemleri kendileri yerine getirirler(118).

Tüzel kişiler, medeni hakları kullanma ehliyetine kuruluş amaçlarıyla sınırlı olarak sahiptirler. Ehliyetlerini kanunî organları aracılığıyla kullanırlar. Vergileme işlemleride kanunî organları tarafından yerine getirirler.

2. KÜÇÜK VE KISITLILARIN KANUNÎ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU

a. VERGİ ASLINDAN SORUMLULUK

Küçük ve kısıtlıların vergi mükellefiyetine ilişkin ödevlerinin, kanunî temsilcileri tarafından yerine getirileceği, VUK'nun 10'uncu maddesinde belirtilmiştir. Kanunî temsilciler, vergi kanunlarının kendilerine yüklediği ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yaparlarsa,vergi ve buna bağlı alacaklar küçüğün ya da kısıtlının malvarlığından alınır.Ancak kanunî temsilciler kanunla kendilerine yüklenilen ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmezlerse ve bu neden-

(117)Turgut Akıntürk, **Bankacılar için Medeni Hukuk Bilgisi**, Bankacılar Serisi No:14, Yedinci Bası,Sevinç Matbaası, Ankara, 1982, s 137.
(118)Bilge Öztan, **Aile Hukuku**, AÜHFY No:444, Ankara, 1979, s 512-517.

le de vergi ve buna bağlı alacaklar küçük veya kısıtlının malvarlığından kısmen veya tamamen alınamazsa, vergi ve buna bağlı alacaklar kanunî temsilcilerin malvarlıklarından alınır. Burada önemli olan husus,vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından kanunî temsilcinin mal varlığına gidebilmek için vergi ve buna bağlı alacağın mükellefin malvarlığından alınamamış olmasıdır.

Küçük ve kısıtlıların kanunî temsilcileri, kendi malvarlıklarından ödedikleri vergi aslı için küçük ya da kısıtlıya rücu hakkına sahiptir (VUK.md.10/3). Ancak kendi mal varlığından ödediği "vergiye bağlı alacaklar" için küçük ve kısıtlıya rücu hakkı yoktur(119).

3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı kanunla yapılan bu düzenlemeden önce VUK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası kanunî temsilcilerin, ödevlerini kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri halinde ve vergi alacakları mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ya da kısmen alınamadığı takdirde kendi mal varlığından tahsil edileceği şeklinde, kanunî temsilcinin kasıt ve ihmalini gözönüne alan bir yapıya sahipti. Bu hüküm kanunî temsilcilerin yargı yoluyla sorumluluktan kurtulmalarını önlemek ve vergi tahsilini hızlandırmak gibi nedenlerle değiştirilerek fıkrada yer alan "kasıt" ve "ihmal" kavramları çıkarılmıştır. Ayrıca kanunî temsilcilerin sorumluluğu vergi ve buna bağlı alacaklar olarak da genişletilmiştir.

(119)Turgut Özsüt,"3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler" **Vergi Dünyası**, S 90, HUD Yayını, Ankara, Şubat 1989, s 38.

Ancak maddenin üçüncü fıkrasında yer alan "vergi" ifadesi "vergi ve buna bağlı alacaklar" şeklinde değiştirilmediği için kanunî temsilcilerin sadece verginin aslını rücu hakları vardır.

b. VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUK

Vergi Usul Kanunu küçük ve kısıtlıların, vergileme ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeniyle kesilecek cezaya ilişkin olarak, vergi aslındaki sorumluluktan değişik bir düzenleme getirmiştir.

VUK'nun 332'inci maddesinde; "Velayet ve vesayet altında bulunan veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulamazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır." denilerek küçük ve kısıtlıların cezaya muhatap olamayacağı açıkça belirtilmiştir.

Bu gibi durumlarda, vergi cezaları kanunî temsilci adına kesilir. Ceza bakımından kanunî temsilci dar anlamda bir sorumlu olmayıp, kanunî temsilcinin doğrudan doğruya vergi cezasının borçlusu olması (geniş anlamda bir sorumluluk) sözkonusudur.Çünkü burada kanunî temsilci, küçük ya da kısıtlıya kesilen cezadan sorumlu tutulmayıp, ceza konusunda doğrudan doğruya vergi idaresine karşı muhatap bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen nedenden dolayı kanunî temsilcinin küçük ya da kısıtlıya vergi cezasını rücu etmesi sözkonusu değildir.

Ancak, vergi cezasından farklı bir özellik gösteren vergi suçu cezalarında, örneğin, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık suçu cezası ve ceza mahkemelerinde hükmolunacak diğer cezaların muhatabı, her durumda kanunî temsilcilerdir. Gerçekte bu özellikteki cezaların doğuşuna neden olan durumlarda, kanunî temsilcinin mutlaka ya kastı, ya da kusuru vardır.

Hapis cezasını gerektiren suçlar ile ceza mahkemelerince hükmolunacak diğer cezaların muhatabının her durumda küçük ve kısıtlının kanunî temsilcisinin olmasının bir diğer nedeni de ceza hukukundaki "ceza ehliyeti"dir.İsnat kabiliyeti diye ifade edilen bu esasa göre, bazı kişiler suç faili olamazlar veya olsalar bile sorumlulukları sınırlı tutulmuştur. Küçükler, akıl hastaları, sağır ve dilsizler, bazı durumlarda sarhoşlar bu tür örneklerdendir. Ceza hukukunda yer alan diğer bir ilke de,herkesin kendi fiilinden sorumlu olmasıdır. Bu nedenle de ceza hukukunu ilgilendiren vergi cezalarında muhatap, her durumda, küçük ve kısıtlının kanunî temsilcisidir.

3. TÜZEL KİŞİLERDE TÜZEL KİŞİLİĞİ TEMSİL EDEN ORGANLARIN VERGİ SORUMLULUĞU

a. VERGİ ASLINDAN SORUMLULUK

Tüzel kişilerde vergi ile ilgili ödevler tüzel kişilerin temsil organları tarafından yerine getirilir.Tüzel kişilerde temsil organlarının kimler olduğunu, kanunlar, o tüzel kişinin özelliğine göre düzenlemiş bulunmaktadır. Örneğin, derneklerde ve anonim şirketlerde temsil ve idare organı yönetim kuruludur.

Tüzel kişiye ait vergi borcundan dolayı, kanunî temsilcilerin sorumluluğunun şartları, VUK'nun 10'uncu maddesinde belirlenmiştir. Bu şartlar;

i. Tüzel kişinin mükellef olması,

ii. Kanunî temsilcinin tüzel kişi mükellefe ait ödevleri yerine getirmemesi ve

iii. Kanunî temsilcinin görevini yerine getirmemesi sonucunda vergi ve buna bağlı alacakların tamamen veya kısmen tüzel kişi mükellefin varlığından alınamamış olmasıdır.

Yukarıda belirtilen şartların varlığı halinde tüzel kişi mükellefin vergi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan borçları kanunî temsilcilerin varlıklarından alınır.

VUK'nun 10'uncu maddesinde açıkça belirtildiği gibi, vergi ve buna bağlı alacaklar esas itibariyla tüzel kişi olan mükellefe düşer. Ancak yukarıda belirtilen şartların varlığı halinde kanunî temsilciden istenebilir. Kanunî temsilciler tüzel kişiye ait vergi ve buna bağlı alacakları kendi varlıklarından ödemeleri halinde gerçek borçlu olan tüzel kişi mükelleflere sadece verginin aslı için rücu edebilirler. Çünkü VUK'nun 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında temsilciler ve teşekkülü idare edenlerin sadece ödedikleri vergiler için mükelleflere rücu haklarının olduğu belirtilmektedir(120).

Tüzel kişi temsilcilerinin vergi ile ilgili sorumluluklarını düzenleyen VUK'nun 10'uncu maddesi hükmü açık olmakla beraber, yukarıda belirtilen sorumluluk şartları üzerinde ayrıca durmak gerekir.

(120) ÖZSÜT, a.g.m., s 38.

i. Tüzel kişi mükellefin kanunî temsilcilerinin vergi sorumlusu olabilmelerinin ilk şartı, tüzel kişinin vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirerek vergi mükellefi olmasıdır.

ii. Vergi mükellefiyeti maddi ve şekli vergi mükellefiyeti olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Her iki mükellefiyetin de amacının vergi alacağının tam ve zamanında belirlenmesine yönelik olması, uygulamada bu iki mükellefiyet şeklinin birbiriyle doğrudan bağlantılı olmasını sağlamaktadır. Tüzel kişilerin mükellef olması durumunda, her iki mükellefiyet (ödevler),temsilciler tarafından yerine getirilecektir. Bu nedenle VUK'nun 10'uncu maddesinde sözü edilen kanunî ödevler, hem maddi, hem de şekli ödevleri kapsamaktadır.

iii.VUK'nun 10'uncu maddesi içinde yer alan "...mükelleflerin veya sorumluların varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar ..." hükmü ile bir tahsil imkânsızlığı belirtilmektedir.Tahsil imkânsızlığı vergi ve buna bağlı alacakları kapsamaktadır.

"Vergi ve buna bağlı alacaklar" ifadesinin içerisine, vergi ve cezaların yanısıra vergi aslına bağlı olan gecikme zammı, gecikme faizi gibi alacaklar da girmektedir(121).

Vergi ve buna bağlı alacakların hangi durumlarda tahsilinin imkânsız olduğunun belirlenmesi gerekir. Bu imkânsızlığı belirleyen hukuki düzenleme 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 75 ve 76'ncı maddelerinde yer alan aciz halidir. Bu maddelerdeki düzenleme-

(121) ÖZSÜT, a.g.m., s 38.

lerden aciz halinin aşağıda belirtilen iki durumda ortaya çıktığı kabul edilir.

- Yapılan takip sonunda borçlunun haczi caiz malı bulunmadığı anlaşılmalıdır,

- Veya haczedilen malların satış bedeli borcu karşılamaya yetmemelidir(122).

Belirtilen bu iki sebepten birisi ile tüzel kişi hakkında aciz vesikası düzenlenmeden temsilcileri sorumlu tutmak mümkün olamamaktadır(123).

Tahsil imkânsızlığının söz konusu olabileceği diğer bir durumda; tüzel kişinin iflasa tabi olup, tüzel kişilik hakkında iflas açılması durumudur. Ancak sadece iflasın açılması, tahsil imkânsızlığı ve dolayısıyla tüzel kişi temsilcisinin şahsen sorumlu tutulma nedeni sayılmamalıdır.

6183 sayılı AATUHK'da iflasla ilgili iki hüküm vardır. Bunlardan birisi alacaklı idareler tarafından iflasın nasıl isteneceğine dair olan 100'üncü madde, diğeri de amme alacaklarının rüchaniyetini belirleyen 21'inci maddedir.

100'üncü maddeye göre alacaklı idareler, borçlunun iflasını İcra ve İflas Kanunu hükümlerine uygun olarak isterler. 21'inci maddeye göre de iflas halinde amme alacaklarının rüchaniyet yönünden İİK'nun 206'ncı maddesindeki

---

(122)Yılmaz Özbalcı, A.A.Tahsil Usulü Hk Kanun Yorum ve Açıklamaları,Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, Vergi Huk.Külliyatı Serisi V., Ankara, (tarih belirtilmemiş), s 200.

(123)Vural Arıkan, "Tüzel Kişi Temsilcilerinin Tüzel Kişinin Vergi Borçlarından Şahsi Sorumlulukları", İ.Üniv.İşletme Fakültesi Dergisi, C.3,S.2, İstanbul, Kasım 1974, s 193; Dş.3.D,E. 1986/3708, K.1987/659 (Yayınlanmamış),"Alacağın iflas nedeniyle şirketten alma imkanının kalmaması sebebiyle kanunî temsilci adına ödeme emri düzenlenmiştir".

sıra takip olunur. İİK'nun 251'inci maddesinde ise; iflas halinde iflasın sonunda dağıtılan para borçlara yetmediği takdirde alacaklılara aciz vesikası verileceği belirtilmektedir. Bu nedenle iflas halinde aciz vesikasının verilmesinden sonra, tüzel kişi temsilcisini şahsen sorumlu tutmak gerekir.

b. VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUK

Tüzel kişi temsilcilerinin vergi cezası yönünden sorumluluğu, tüzel kişilerin ceza sorumluluğunu düzenleyen VUK'nun 333'üncü maddesinde belirtilmiştir.

VUK'nun 333'ünci maddesinde; tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden dolayı ortaya çıkan vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceği belirlenmiştir. Maddenin 2'inci fıkrasında ise, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin ceza sorumluluğu düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede, tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında VUK'nun 10'uncu maddesi hükmünün uygulanacağı bildirilmiştir. Yapılan atıfla tüzel kişinin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen vergi cezası için kanunî temsilcilerin varlığına gidileceği vurgulanmıştır. Sözkonusu vergi cezasını ödeyen kanunî temsilci ödediği vergi cezası için tüzel kişiye rücu edebilir(VUK.md.10/2).

VUK'nun 333'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ise, kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs suçlarında uygulanacak olan hapis ve ticaretten men cezası ile bilgi vermeme nedeniyle uygulanacak hapis cezalarının tüzel kişilerin kanunî temsilcileri adına hükmolunacağı belirtilmiştir. Tüzel kişi temsilcileri vergi suçu niteliğindeki bu cezalar yönünden şahsen

sorumlu tutulmakta, bu konuda tüzel kişiye rücu hakları bulunmamaktadır. Cezaların niteliğinden de anlaşılacağı gibi, bu cezaların tüzel kişiye uygulanması mümkün değildir. Bu cezalar özgürlüğü kısıtlayıcı niteliktedir ve ancak gerçek kişilere uygulanabilir(124).

30.12.1980 tarihinde kabul edilen ve 31.12.1980 tarihinde yayımlanan 2365 sayılı kanunla 333'üncü maddede değişiklik yapılmadan önce, ceza mahkemelerinde yargılanacak olan suçlar nedeniyle yapılacak takibat ve hükmedilecek cezaların tüzel kişilerde ne şekilde uygulanacağı konusunda VUK'nda açıklık yoktu.

2365 sayılı kanunla 333'üncü maddenin sonuna eklenen fıkra ile ceza mahkemelerinde yargılanacak olan suçlar nedeniyle kimlerin cezaya muhatap olacağı açıklığa kavuşturulmuş bulunmaktadır(125).

Ancak,bu fıkra gereğince tüzel kişilerin kanunî temsilcileri adına ceza hükmolunmasında önem taşıyan konular, 16.7.1981 tarih ve 143 Nolu VUK Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Yapılan açıklamada; genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden birisinin cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmesi olduğu ve cezanın suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesinin de cezada şahsilik prensibinin gereği olduğu belirtilmiştir. Yapılan düzenlemede bu prensiplere bağlı

(124)Yılmaz Ulusoy, **Anonim ve Limited Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Vergileme**, Olgaç Basımevi, Ankara, 1987, s 761.
(125)Milli Güvenlik Konseyi 2365 Sayılı Kanun Tasarısı ve Bütçe Plan Komisyonu Raporu (1/64), 25 Aralık 1980, S sayısı 84, s 534.

kalınarak, tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir.

Ancak, ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amacın, suçun şekli sorumlusu olan kanunî temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılması olduğu da 143 nolu VUK Genel Tebliğinde belirtilmiştir.

Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanunî temsilcinin suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle belirlenmesi gerekmektedir.

VUK'nun 333'üncü maddesinde yapılan bu düzenleme ile ceza mahkemelerinde yargılanacak suçlar yönünden objektif sorumluluğa yer verilmiştir.

Tüzel kişilerin vergi hukuku yönünden vergi cezalarına muhatap olmaları için mutlaka vergi mükellefi olmaları gerekmemektedir. Bu duruma örnek olarak kollektif şirketi göstermek mümkündür. Ekonomik bir örgütlenme olan ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tüzel kişiliğe sahip bulunan kollektif şirket, bizzat kendisi Gelir Vergisi Kanununa göre mükellef olmadığı halde, kollektif şirketi yönetmekle görevli olan kanunî temsilcilerinin vergi kanunlarına aykırı davranışları dolayısıyla uygulanacak olan vergi cezaları, kollektif şirketin tüzel kişiliği adına kesilecektir(126).

(126)Fadıl Cerrahoğlu, "Kollektif Şirketlerde Şirketin Borcundan Dolayı Ortaklara Başvurulması", İstanbul Ticaret Gazetesi 15(706),İstanbul, 24.1.1972, s 7, Fadıl Cerrahoğlu, "Kollektif Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", İstanbul Ticaret Gazetesi, 18(935), İstanbul, 24.12.1976, s 3-7.

C. TÜZEL KİŞİLERİN ORTAKLARININ VERGİ BORÇLARINDAN ŞAHSİ SORUMLULUKLARI

Tüzel kişilikten alınamayan vergi borcu, kanunî temsilcilerinden tahsil edilir. Ancak, kanunî temsilciler için uygulanacak olan cebren tahsil işlemlerinin, tüzel kişi için uygulanan cebren tahsil işleminden bağımsız olması gerekir. Danıştay Üçüncü Dairesi verdiği bir kararda şirket adına alınan ihtiyati haciz kararının şirket ortaklarının mal varlığına uygulanmasında isabet olmadığını, şirket ortakları hakkında ayrıca ihtiyati haciz kararı alınması gerektiğini belirtmiştir(127).

Şirket ortaklarından istenecek miktar; vergi aslı, cezası, gecikme faizi ve takip masrafları ile diğer fer'ileri kapsamaktadır(128).

Tüzel kişilerin ortakları,kanunda belirtilen sorumluluk şartlarının gerçekleşmesi halinde ortaklığa girdiği tarihten sonraki vergi borcundan dolayı(129) şirkete koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olarak değil, amme borcunu karşılayacak, tüm şahsi mal varlıklarıyla tahsil dairesine karşı sorumludurlar(TTK.md.178, 258,259,261,433). Ancak şirketin kuruluşuna kadar ortaya çıkacak vergi borçlarından kurucu ortaklar müteselsilen sorumludur. Kurucu ortaklar ödemek zorunda kaldıkları vergi borcu için

---

(127)Dş,3.D,E.1988/234,K.1381(Danıştay Dergisi,Yıl 19,S 72-73, Ankara, 1989, s 153-154).
(128)ULUSOY, a.g.e., s 786.
(129)Dş,3.D,E. 1986/304, K.1986/756 (Yayınlanmamış); Dş,4.D,E. 1972/5675, K.1979/4188 (Yayınlanmamış).

şirkete kuruluşundan sonra rücu edebilirler(130).

Ancak, tüzel kişilerin ortaklarının amme borcundan dolayı sorumluluklarında, limited şirket ortakları yönünden farklı bir düzenleme sözkonusudur.

AATUHK'nun 35'inci maddesinde "Limited ortaklıkların ödenmiyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı, ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar." hükmüne yer verilmiştir.

Getirilen bu sorumluluk ikinci dereceden bir sorumluluktur.Amme borcundan birinci derecede şirket tüzel kişiliği sorumludur(131).

Madde hükmü incelendiğinde amme borcundan dolayı ortağa başvurabilmek için öncelikle limited şirketin amme borcu için izlenmesi gerekir. Yapılan izleme sonucunda da amme alacağının tahsilinin imkânsız olduğu belirlenmelidir(132).

Limited şirket ortaklarından koymayı taahhüt ettikleri miktara isabet eden meblağ tahsil edildikten sonra,alacağın kalan kısmının, şirketin kanunî temsilcisinin sorumluluğunun belirlenmesi şartıyla, kanunî temsilciden tahsil edilmesi gerekir. VUK'nun 10'uncu maddesinde yer alan "Tüzel kişilerle ..." kelimesiyle tüzel kişiler yönünden bir genelleme yapılarak bütün tüzel kişiler bu sorumluluk kapsamına alınmıştır.

(130)Dş,11.D,E.1972/1203,K.1973/1545,(Danıştay Dergisi, Yıl 3, S 12-13,Ankara, 1974, s 502-503).
(131)ÇAMOĞLU,a.g.m., s 427-428.
(132)ÇAMOĞLU, a.g.m., s 429; Dş,4.D,E.1980/3215, K.1981/261. (Yılmaz Özbalcı,A.A.Tahsil Usulü Hk.Kanun Yorum...,s 212).

AATUHK'nun 35'inci maddesinde öngörülen limited şirket ortaklarının amme borcundan sorumluluğu sınırlı bir şahsi sorumluluktur. Diğer bir ifadeyle,ortakların amme borçlarından dolayı bütün mal varlıklarıyla takip edilmesine karşın kendilerinden talep edilecek miktar, amme alacağının tümü değil, ortakların vazettikleri veya vaz'ını taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır(133).

4. TÜZEL KİŞİLİĞİ OLMAYAN TEŞEKKÜLLERİ YÖNETENLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

a. VERGİ ASLINDAN SORUMLULUK

VUK'nun 10'uncu maddesi, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri yönetenlerin ve varsa bunların temsilcilerinin de, tüzel kişilerin temsil organlarını oluşturanlar gibi vergiden sorumlu olduğunu belirlemiştir. Başka bir deyişle, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenlerin de, vergiyle ilgili işlemleri yerine getirmek ve kuruluştan alınamayan vergi ve buna bağlı alacakları ödemek yönünden sorumlulukları sözkonusudur. Tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler de,ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilmektedirler(VUK.md.10/3).

---

(133)Dş.4.D,T.15.9.1987,E.1986/4860, K.1987/2446,"Limited şirketlerde ortaklar,sermaye payları oranında sorumludurlar. Şirket mal varlığı ve temsilcilerin mal varlığıdan tahsil edilemeyen vergi ve cezalar, ortakların şahsi malvarlığından ancak sermaye payları oranında cebren tahsil edilir";Dş,3.D.T.16.9.1986, E.1986/2289, K.1986/1651,(Şükrü Kızılot, Vergi Sorunlarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Muktezalar, 1984-1989, Savaş Yayınları, Ankara, 1989, s 1184-1186).

b. VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUK

Vergi kanunlarımızda tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri yönetenlerin, vergi cezası yönünden sorumluluklarını düzenleyen açık bir hüküm yoktur.

Ancak vergi suçu niteliğindeki vergi cezalarında ve diğer vergi cezalarında cezanın muhatabı, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri yönetenler olmalıdır. Çünkü VUK'nun 331'inci maddesinde, ceza hukukunda yer alan "herkesin kendi fiilinden mesul olması" genel prensibine uygun olarak düzenlenmiş bir hükme yer verilmiştir. Maddede vergi kanunlarında yer alan hükümlere aykırı hareket edenlerin kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük cezaları ve diğer cezalar ile karşı karşıya kalacakları belirtilmiştir. Bu nedenle tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler vergileme işlemleri sırasında vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı ortaya çıkacak her türlü vergi cezasının muhatabıdırlar(134).

5. İFLAS HALİNDE KANUNÎ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

İflas masasının açılmasından sonra, vergileme ile ilgili ödevlerin ne şekilde yerine getirileceği konusunda, vergi kanunlarında yeterli açıklık yoktur. Ancak, VUK'nun 162'inci maddesine göre tasfiye ve iflas halinde mükellefiyetin, vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam edeceği hükme bağlanmıştır. Sözkonusu madde hükmünde, iflas dairesinin iflas ve tasfiye kararı ile iflas ve tasfiyenin kapandığını vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecbur

(134)Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın No: 698, İstanbul, 1986/87, s 80.

olduğu belirtilmiştir(135).

İflas halinde mükellefin varlığı ve varsa gelirleri üzerindeki tasarruf hakkı ortadan kalkar. Bütün varlığı ve gelirleri iflas masasına intikal eder. Bu nedenle, vergileme ile ilgili ödevlerin mükellef tarafından yerine getirilmesi mümkün değildir.

İcra ve İflas Kanununun, iflas idaresinin vazifesi başlığını taşıyan 226'ncı maddesinde masanın kanunî temsilcisinin iflas idaresi olduğu, idarenin masanın menfaatlerini gözetmek ve tasfiyeyi yapmakla mükellef bulunduğunu belirtilmiştir. Buna göre;iflasın sonuna kadar devam edecek mükellefiyetle ilgili ödevlerin, mükellefin varlık ve gelirlerinin intikal ettiği iflas masasının kanunî temsilcisi durumundaki iflas idaresince yerine getirilmesi gerekir.

İflas idaresi, müflisin masaya dahil mallarını iflas kapanıncaya kadar her zaman paraya çevirerek sıra cetveline göre dağıtabilir.İflas kapanıncaya kadar müflisin masaya girecek yeni mal varlığıda bulunabilir.Diğer tarafdan iflas halinde, iflas açılmadan önce doğan ve iflas masasına alacak kaydedilen vergi borçları yanında bizzat iflas idaresinin işlemlerinden doğan vergi borçları da sözkonusu olabilir. İflas idaresi burada vergi hukuku anlamında vergi sorumlusu değil vergi mükellefidir. İflas idaresinin bu mükellefiyeti iflas kapanıncaya kadar devam edecektir(136). İflasın kapanma-

---

(135)Baki Kuru-Ramazan Arslan-Ejder Yılmaz, İcra ve İflas Hukuku, "S" Yayınları, Ankara, 1985, s 522-526.
(136)Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muktezası, T. 24.08.1989, S 56466.(Yayınlanmamış).

sından sonra ortaya çıkacak vergi borçları için şirketin kanunî temsilcilerine başvurulur(137).

6. TÜRKİYE'DE BULUNMAYAN MÜKELLEFLERİN DAİMİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞU

a. DAİMİ TEMSİLCİ KAVRAMI

Vergi sistemimizde istisnai bir mükellefiyet şekli olan dar mükellefiyette; mükellef genellikle Türkiye'de bulunmadığından kanun, mükellefin vergi borcu dolayısıyla, bu kişilerin vekili durumunda bulunan daimi temsilcileri de sorumlu tutmuştur. Bu sorumluluk daimi temsilci için kanundan doğan bir sorumluluk olup, özel sözleşmeler ile daimi temsilcilerin sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir.

Daimi temsilci,Gelir Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 2'inci fıkrasında "Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse" olarak tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere bir şahsın daimi temsilci sayılabilmesi için aşağıdaki şartların varlığı aranacaktır;

i. Bir hizmet veya vekalet akdî ile temsil edilene bağlı olmak,

ii. Temsil edilenin nam ve hesabına hareket etmek(138),

iii. Sınırlı veya sınırsız bir süreyle veya birçok ticari muameleyi yapmaya yetkili bulunmak.

---

(137)Dş,3.D,E. 1988/539, K.1988/2104 (Yayınlanmamış).

(138)Dş,4.D,E.1982/5397,K.1985/753,"Türkiye'de temsilci bulunduran dar mükellefin, dövize çevrilebilir mevduat hesabından elde ettiği faiz gelirinden kesinti (stopaj) yapılabilmesi için hesabın daimi temsilci tarafından açtırılması ve faizin dar mükellef nam ve hesabına daimi temsilciye ödenmesi gerekir", (Danıştay Dergisi,Yıl 16,S 60-61, Ankara,1986,s 200).

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, daimi temsilci kanunda tanımlanan şartlara göre belirlenecektir. Ancak kanun koyucu, 8'inci maddenin 3'üncü fıkrasında sayılan şahısların, yukarıda açıklanan daimi temsilcilik şartlarını taşımasalar dahi daimi temsilci sayılacağını kesin olarak belirlemiştir. Bunlar;

- Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;(139)

- Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

- Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına komisyon almak suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlardır.

Ayrıca GVK'nun 8'inci maddesinin son fıkrasında; bir kişinin aynı zamanda birkaç kişiyi temsil etmesinin, daimi temsilcilik vasfını ortadan kaldırmıyacağı da hükme bağlanmıştır.

Daimi temsilcilikle ilgili yukarıda açıklanan hükümler, dar mükellef olan kurumlar yönünden de aynen uygulanacaktır. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanununun 45.maddesinde,Gelir Vergisi Kanununda yer alan bu hükümlerin Kurumlar Vergisi Kanununda da uygulanacağı belirtilmiştir.

---

(139)Dş,4.D,E. 1974/2401, K. 1976/2440, (Danıştay Dördüncü Daire ..., s 20).

b. DAİMİ TEMSİLCİNİN VERGİ ASLINDAN SORUMLULUĞU

Daimi temsilcilerin vergi sorumluluğunun kapsamı, VUK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde, "Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır." hükmü ile belirlenmiştir.

Dar mükellefler, Türkiye'de elde ettikleri gelir ve kazançlarını daimi temsilcileri aracılığı ile elde ederler. Elde edilen bu gelir ve kazançlar dolayısıyla ortaya çıkan vergi ise, daimi temsilciler adına tarh edilir. Dar mükelleflere düşen ödevler de daimi temsilciler tarafından yerine getirilir. Bu açıklamalarla ilgili hükümler; GVK'nun 107, KVK'nun 27/3 ve VUK'nun 10'uncu maddelerinde yer almaktadır. Bu kanun hükümlerine göre, dar mükelleflerin elde ettikleri gelir ve kazançlar dolayısıyla dar mükellefler adına salınacak vergiler, bunların daimi temsilcileri adına tarh edilmekte ve daimi temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, temsilcilerin varlıklarından alınmaktadır.

VUK'nun 10'uncu maddesinin son fıkrasına göre, daimi temsilcilerin, sorumlulukları gereği ödedikleri vergiler için, asıl mükellefe rücu hakları vardır. Daha önce belirtilen nedenden dolayı vergiye bağlı olarak ortaya çıkan diğer alacakları ise asıl mükellefe rücu hakları yoktur.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında daimi temsilcilerin mevcut olmaması halinde, dar mükellef nam ve hesabına kazanç ve iratları sağlayanların, verginin muhatabı olacakları

belirtilmiştir (GVK.md.107/4, KVK.md.27/3)(140). Bu nedenle, dar mükellefiyette mükellef temsilcisi kavramına bu kişileri de dahil etmek gerekmektedir.

C. DAİMİ TEMSİLCİNİN VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUĞU

Daimi temsilcilerin vergi cezası yönünden sorumluluğu konusunda vergi kanunlarında özel bir hükme ayrıca yer verilmemiştir.

Dar mükellefin kurum veya şahıs şirketi yahut diğer bir şekilde kurulmuş olan tüzel kişi olması durumunda sorun yoktur. Tüzel kişi temsilcilerinin ceza yönünden sorumluluğunu, VUK'nun 333'üncü maddesi 10'uncu maddeye atıf yaparak belirlemiştir. Tüzel kişilerin sorumluluğunu açıklarken belirtiğimiz esaslar, daimi temsilciler içinde geçerlidir.

Türkiye'de bulunmayan gerçek kişi mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerinin,ceza yönünden şahsi varlıkları ile sorumlu tutulması konusunda belirsizlik ortaya çıkmaktadır. Çünkü VUK'nun 10'uncu maddesindeki sorumluluk,sadece vergi aslı ve buna bağlı alacaklarla ilgilidir. Bu nedenle, temsilcinin kasıt ve ihmaliyle ortaya çıkan ve vergiye bağlı olmayan bir ceza sözkonusu olduğunda, bu ceza daimi temsilcinin varlığından alınamaz. Vergi kanunlarında dar mükellef gerçek kişinin Türkiye'deki temsilcisini vergi cezası yönünden sorumlu tutan açık bir hüküm yoktur.

Dar mükellefiyette, mükellef hakkında yapılan taki-

(140)Dş,4.D,E.1985/2549,K.1987/802, "Kanunî ve iş merkezleri Türkiye dışında bulunan kurumlara sağlanan iratlardan kurumlar vergisi kesintisi iradı sağlayan tarafından yapılır" (Danıştay Dergisi, Yıl 18, S 68-69, Ankara, 1988, s 325).

batın muhatabı her durumda daimi temsilcidir. Vergi idaresi, asıl mükellefin, Türkiye içinde veya dışındaki varlığı ile ilgilenmeden, gerektiğinde haciz takibatını, temsilci aleyhine onun mal varlığı üzerinden yapar. Ancak temsilciler, vergi aslını ve buna bağlı olarak ortaya çıkan alacakları mükellef adına öderler. Ödedikleri vergi ve buna bağlı alacakları temsilcisi oldukları mükelleften almak yoluna gidebilirler.

Ancak, VUK'nun ceza hükümlerine ilişkin genel esaslar bölümünde yer alan 331'inci maddede "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (kaçakcılık, ağır kusur ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılır" genel hükmüne dayandırılarak, daimi temsilcilerin, ceza yönünden de sorumlu tutulması gerekir. Çünkü; dar mükelleflerin temsilcileri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, dar mükellef yerine verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı vergi muhatabı olmakta ve bu durumları nedeniyle de vergi sorumlusu olmaktadırlar. Vergi de daimi temsilciler adına tarh edilmektedir(GVK.md.107 ve KVK.md.27/3). VUK'nun 331'inci maddesinde "Vergi kanunlarına aykırı hareket edenler..." genel hükmüne yer verilerek mükelleften başka kimselere de, vergi cezalarının uygulanabileceği belirtilmiş olmaktadır.

Vergi suçu niteliğindeki vergi cezalarında, yani hapsi gerektiren kaçakcılık suçu cezası ve ceza mahkemelerince hükmolunacak diğer cezalarda cezanın muhatabı ise dar mükellefin daimi temsilcisi olacaktır. Çünkü sözkonusu olan cezalar, genel olarak ceza hukuku ilkelerine göre kesilir. Ceza huku-

kunda ise "herkesin kendi fiilinden mesul olması" genel prensip olduğuna göre, daimi temsilcinin vergi suçunu gerektiren fiili işlediği hallerde, ceza yönünden şahsen sorumlu olması gerekir.

7. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN ZAMAN İTİBARİYLE SINIRLANDIRILMASI

a. TÜZEL KİŞİLERİN TASFİYESİ HALİNDE

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmesi durumunda, tasfiye memuru tayin edilmekte ve bu aşamadan sonra tüzel kişinin temsilcisi tasfiye memuru olmaktadır. Tasfiye memurunun sorumluluğu ayrı bir başlık altında daha sonra incelenecektir. Burada tasfiye halinde, tasfiye döneminden önceki kanunî temsilciyi ilgilendiren sorunları belirteceğiz.

VUK'nun 10'uncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmamaktadır.

Tüzel kişilerde, vergi aslı ve vergi cezası tüzel kişinin varlığından alınır.Ancak,tasfiyenin devamı sırasında, tasfiyeden önceki dönemlere ait bir vergi salındığı ve ceza kesildiğinde, tasfiye memuru vergi ve cezayı tüzel kişinin varlığından öder.

Tasfiye halindeki tüzel kişinin varlığı tasfiyeye girmeden önceki dönemlere ait vergi ve cezayı ödemek için yeterli değilse, vergi ve ceza temsilcinin varlığından alınır.

Tüzel kişinin tasfiyesi tamamlandıktan sonra herhangi bir varlığı mevcut olmamaktadır. Ancak tüzel kişinin tas-

fiyesi tamamlandıktan sonra da vergi salınıp ceza kesilebilir. Bu durumda vergi ve cezalar;

- Tasfiyeden önceki dönemlerle ilgili ise, o dönemlerde kanunî temsilci olanların şahsi varlıklarından alınır(141).

- Tasfiye dönemi ile ilgili ise, tasfiye beyannamesinin uygun bulunup bulunmamasına göre farklı durumlar ortaya çıkmaktadır(142).

Tasfiye beyannamesi vergi dairesince incelenmiş ve uygun bulunmuşsa, tasfiye memuru, ne vergi aslı ne de cezası yönünden sorumlu tutulamaz. Bu gibi durumlarda vergi idaresi vergi aslını ortaklardan alma yoluna gitmekte, ceza kesmemektedir.

Tasfiye beyannamesi incelenip sonuçları kabul edilmemişse, vergi ve cezadan tasfiye memuru sorumludur. Ancak ödeyeceği vergi aslı için, ortaklara ve daha önce alacaklarını kısmen veya tamamen tahsil eden alacaklılara rücu hakkı vardır (KVK.md.34).

b. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN DEĞİŞMESİ HALİNDE

Kanunî temsilcilerin zaman içerisinde değişmesi mümkündür. Bu değişiklik vergilendirme dönemi içerisinde olabileceği gibi yeni vergilendirme döneminin başında da olabilir.

---

(141)Dş,7.D,E. 1972/364, K.1973/1049, "Tüzel kişilerin tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki dönemlere ait sorumluluğunu ortadan kaldırmaz" (Yayınlanmamış).

(142)Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, Ankara, 1988, s 134.

Kanunî temsilci değişikliğinin vergilendirme dönemi içersinde meydana gelmesi halinde, yeni temsilcinin sorumluluğu, içinde bulunulan dönemin başından itibaren başlar. Sorumluluğun iki temsilci arasında bölünmesi sözkonusu değildir.

Kanunî temsilcinin değişmesi halinde geçmiş dönemler bakımından ortaya çıkan vergi ve cezadan, vergi ve cezanın ait olduğu dönemde kanunî temsilci durumunda bulunan kişi sorumludur.

VUK'nun 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında "vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır." hükmüne yer verilerek mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve bağlı alacağın ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

- Tüzel kişilerde, geçmiş dönemlere ait vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin varlığından alınamaması halinde, vergi ve buna bağlı alacaklar ait oldukları dönemdeki kanunî temsilciden alınır. Danıştay 7'inci dairesi 1985 yılında verdiği bir kararda, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun yönetim kurulu üyeliğine seçildikleri tarihten itibaren başlıyacağını, seçilmeden önceki dönemler için muafiyet belgesi alınmamış olması nedeniyle salınan vergi ve kesilen cezadan, yönetim kurulu üyelerini sorumlu tutmanın mümkün olmadığını belirtmiştir(143).

(143)Dş,7 D,T. 19.3.1985, E.1984/1488, K.1985/848, (Danıştay Dergisi,Yıl 16,S 60-61,Ankara, 1986,s 294).

- Küçük ve kısıtlılarda da vergi aslı için öncelikle küçük ve kısıtlının mal varlığına başvurulması gerekir. Küçük ve kısıtlıdan alınamayan vergi aslı için eski kanunî temsilciye başvurulur. Vergiye bağlı olarak ortaya çıkan alacaklar yönünden ise doğrudan doğruya küçük ve kısıtlının eski kanunî temsilcisine başvurulur.

- Tüzel kişi dar mükellefin eski dönemlere ait vergi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan alacaklarında,tam mükellefiyette olduğu gibi işlem yapılır. Dar mükellefiyete sahip gerçek kişi mükelleflerde ise vergi aslı yönünden yine tam mükellef gibi işlem yapılır. Vergiye bağlı olarak ortaya çıkan alacaklar yönünden ise açık bir hüküm olmamasına rağmen yukarıda belirttiğimiz nedenlerden dolayı eski dönemdeki kanunî temsilci hakkında takibat yapılması gerekir.

B. YAPACAKLARI ÖDEMELERDEN DOLAYI VERGİ KESMEK ZORUNDA OLAN KİŞİLERİN VE KURUMLARIN VERGİ SORUMLULUĞU

Vergi kesintisi yapılması veya verginin kaynakta tevkif edilmesi, yaygın olarak kullanılan vergileme tekniklerinden birisidir. Bu vergileme tekniğinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sırasında vergi kesintisi (stobaj) yapılmaktadır. Kesilen vergiler, vergiyi kesen kişi tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır(144).

Vergi kesenlerin, bu görevleri ile ilgili sorumlulukları VUK'nun 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasında, vergi kesenlerin sorumluluğu genel olarak düzenlendikten sonra 3,4 ve 5'inci fıkralarda vergi kesenlerin müteselsil sorumluluğuna yer verilmiştir.

(144)ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s 1.

VUK'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan hükme göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden dolayı vergi kesmeye mecbur olanlar;

- Verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve

- Vergi kanunlarının kesinti ile ilgili olarak kendilerine yüklediği diğer ödevleri (vergi kanunlarına göre kesinti ile ilgili olarak hazırlanması gereken bildirimleri hazırlamak ve kanunî süreleri içerisinde vergi dairesine tevdi etmek) yerine getirmekten sorumludurlar.

Maddenin 2'nci fıkrasında ise düzenlemenin, sorumluların ödedikleri vergileri asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmayacağı hükmüne yer verilmektedir.

Ancak, vergi kesenlerin üzerine düşen ödevleri gereğince yerine getirmemeleri, bunun sonucunda haksız rekabetin ortaya çıkması, kanun koyucuyu sorumluluğun kapsamını genişleten yeni bir düzenleme yapmaya yöneltmiş ve 11.12.1985 tarihinde yayınlanan 3239 sayılı kanunla VUK'nun 11'inci maddesine yeni hükümler eklenmiştir.3239 sayılı kanunun gerekçesinde eklenen bu fıkra ile,kesilen vergilerin (stobaj) ve tahsil edilen KDV'nin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının sağlanması,vergi kesintisi yaptığı halde vergi dairesine yatırmayanların zorlanması için satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların müteselsilen sorumlu tutularak mükelleflerin görevlerini yapmalarının amaçlandığı belirtilmiştir.

Yapılan düzenleme ile mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getir-

memeleri halinde verginin ödenmesinden;

- Alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar,
- Aralarında zimmen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Ancak, dördüncü fıkrada yer alan hüküm ile mahsül üreten çiftçiler ve nihai tüketiciler müteselsil sorumluluğun kapsamı dışında tutulmuştur. Kanunun gerekçesinde bu fıkra hükmü ile zirai ürün alımı ile uğraşıp zirai ürün stopajı yapmış olan bir kısım mükellefler ile KDV tahsil etmiş olan bazı mükelleflerin paravan şirket kurarak vergileri kendi ellerinde biriktirmeleri ve ortadan kaybolmalarının önleneceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemeye rağmen vergi tevkifatı yolu ile kesilen vergilerle, alıcıdan tahsil edilen KDV'ni vergi dairesine ödemeyerek vergi kaçıran bazı kimselerin, tarım ürünleri ticaretinde piyasa düzenini bozmaları, borsa ve odalar aracılığıyla bu durumun düzeltilmesi fikrini yaygınlaştırmıştır(145). Ayrıca müteselsil sorumluluk hükümleri,kişileri kontrol edemiyecekleri olaylardan dolayı sorumlu tuttuğundan kamu oyundan tepki almış ve müteselsil sorumluluğun Anayasaya aykırılığı ileri sürülerek dava açılmıştır.Ancak Anayasa Mahkemesi düzenlemeyi uygun görerek iptal davasını red etmiştir(146).

(145)Hasan Doğan,"Müteselsil Sorumluluk ve Tarım Ürünlerinin Vergilendirilmesine Getirilen Uygulamalar."Vergi Dünyası, S 86, HUD yayını,Ekim, 1988, s 25.

(146)Bkz,Anayasa Mahkemesi Kararı,E.1986/5, 1987/7, Karar Günü 19.3.1987,12 Kasım 1987 Tarih, 19632 Sayılı Resmi Gazete; Ayrıca kararın eleştirisi için Bkz,Ahmet Kumrulu,"Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Girmeyen Teselsül", Barolar Birliği Dergisi, S 3, Ankara,1988, s 413-430.

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Yukarıda belirtilen sakıncaların giderilmesini sağlamak amacıyla kanun koyucu, 31.3.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3418 sayılı kanunla VUK'nun 11'inci maddesine müteselsil sorumluluğu geliştirmek amacıyla aşağıdaki hükmü ilave etmiştir.

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

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

VUK'nun 11'inci maddesine eklenen bu fıkra ile Maliye ve Gümrük Bakanlığına müteselsil sorumluluğu düzenleme yetkisi verilmiştir. Diğer bir deyişle bu fıkrada yer alan hüküm bir yetki devri ve sorumluluğun genel çerçevesini belirlemeye yönelik bir düzenlemedir.

Yukarıda belirtilen kanun hükümlerini işletmek,uygulamalarının nasıl olacağını göstermek üzere Maliye ve Gümrük Bakanlığınca 151, 152,153,155,159,162,163 ve 164 no'lu Gelir

Vergisi Genel Tebliğleri çıkarılmıştır(147). 153 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 16.8.1988 tarihinden itibaren 151 ve 152 no'lu Gelir Vergisi Tebliğleri yürürlükten kaldırılmıştır. 15.9.1990 tarihinde çıkarılan 164 no'lu genel tebliğle de diğer tebliğilerin bazı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Zirai kazançlarda vergi tevkifatı ve müteselsil sorumluluğun kapsamını belirleyebilmek için, tevkifat yapmak zorunda olanları gruplandırmak ve sorumluluklarını ayrı ayrı belirtmek gerekir.

i. Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları gerek çiftçilerden, gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin, satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden (işlenmiş olanlar dahil) gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadır. Tevkif edilen vergilerin zamanında ilgili vergi dairesine yatırılması ile kamu kurum ve kuruluşlarının alımlardan doğan vergi sorumlulukları sona erecektir(164 no'lu GV.Genel Tebliğ).

Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları, zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatını yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza ve gecikme faizinden kendileri sorumlu olacaktır(153 no'lu GV.Genel Tebliğ).

---

(147)
151 Nolu G.V.Genel Tebli.27.5.1988 tarih 19824 sayılı Resmi Gazeted
152 " " 11.8.1988 " 19896 " "
153 " " 16.8.1988 " 19901 " "
155 " " 7.3.1989 " 20101 " "
159 " " 31.5.1989 " 20181 " "
162 " " 14.4.1990 " 20492 " "
163 " " 24.5.1990 " 20527 " "
164 " " 15.9.1990 " 20636 " "
Yayınlanmıştır.

ii. Destekleme alımı yapmayan, ancak zirai ürün işleyen veya imalatcı olmamakla beraber zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları zirai ürün alımlarında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Bu kuruluşların zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatını yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi ve buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından kendileri sorumlu olacaklardır.

iii. Tevkifat yapmak zorunda olan kamu kurum ve kuruluşları dışındaki kurum,kuruluş ve kişiler zirai ürün alımında yapılacak ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu tevkifatın yapılmaması halinde ürünü çiftçiden alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirmezlerse, müteselsil sorumluluktan kurtulmak için, tevkifat yapabileceklerdir.

iv. 5590 Sayılı Kanuna göre kurulmuş olan Ticaret Borsalarında işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınması halinde, satın alınan zirai ürünler için, satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, sözkonusu zirai ürünlerle ilgili olarak daha önce çiftçiden satın alınması esnasında

gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından tescil işlemini yapan borsalar, borsaların yöneticileri ve vergisi tevkif yoluyla ödenmeyen zirai ürünü borsaya getirenler de müteselsil sorumlu olacaklardır.

Borsada tescil ettirilerek, çiftçiden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden borsalar, yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar müteselsilen sorumlu olacaklardır.

v. Zirai ürün ihraç eden ihracatçılar gerek çiftçi, gerekse çiftçi dışındaki kişi kurum ve kuruluşlardan (destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında satın alınanlar ile borsada tescil ettirilerek satın alınanlar hariç) satın aldıkları zirai ürünler için (işlenmiş olanlar dahil) gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Tarımsal ürün ihraç edenlerin aynı zamanda imalatcı olması halinde de (zirai ürünün işlenmesi) aynı işlemler yapılacaktır. Ancak, tarımsal ürün ihraç eden ihracatçıların destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından veya borsadan zirai ürün satın almaları halinde, bu ürün bedellerinden vergi tevkifatı yapmayacaklar ve bu alımları nedeniyle müteselsil sorumlu olmayacaklardır(GV.Genel Tebliğ No 164).

Ancak ihracatçılar, vergi tevkifatı yapmaksızın satın aldıkları zirai ürün bedlleri üzerinden tevkif edilmesi

gereken vergi ile buna bağlı ceza ve gecikme faizinden müteselsilen sorumlu olacaklardır(GV.Genel Tebliğ No:163).

vi. Zirai ürünlerin, Köy tüzel kişiliği ile Türk Medeni Kanununa göre kurulmuş olan vakıflardan (vakıflara ait iktisadi işletmeler dahil) veya benzeri kurum ve kuruluşlardan satın alınması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Vakıfların (vakıflara ait iktisadi işletmeler dahil) veya benzeri kurum veya kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olması halinde, kesilen vergiler kurumlar vergisi beyannamesine göre hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsup edilecek miktarın beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde bu tutar, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilebilir. Bu mahsuplara rağmen artan bir tutarın bulunması halinde, bu tutar genel hükümler çerçevesinde iade edilecektir.

Sözkonusu kurum, kuruluş ve kişilerin veya bunlara bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmamaları halinde gelir vergisi tevkifatı, ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinde düzeltilerek red ve iade edilir.

vii. Bir fabrikayı kiralamak suretiyle zirai ürünü işleyen mükellefler çiftçilerden ve satın aldıkları ürünler için gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Çiftçi dışındaki kişilerden zirai ürün alınması halinde ise satın aldıkları zirai ürünün gelir vergisi tevkifatından ürünü satan kişi ile müteselsilen sorumludur.

Bu ürünlere ilişkin gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, kiralanan sınai işletmenin sahip ve yöneticileri de ödenmemiş vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumludurlar.

viii. "Emanet Usulü" olarak anılan usulle yapılan zirai ürün teslimlerinde vergi tevkifatı, zirai ürünün teslimi tarihinde yapılır. Bu şekilde yapılan zirai ürün teslimlerinde matrah,zirai ürünün teslim tarihindeki satış bedeli,bu bedelin belli olmaması halinde ise emsal bedelidir (Emsal bedel,fiyatı resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunan bir ürün ise bu fiyatlar, destekleme kapsamında tespit edilmeyen bir ürün ise,o takdirde ürünün satın alındığı anda (teslim alındığı anda) borsada, halde veya pazardaki alım satım fiyatıdır).

Bu usulle teslim edilen zirai ürünlerle ilgili kesin hesabın çıkarıldığı sırada, ilave bir ödemenin sözkonusu olması halide, ortaya çıkan fark üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılır.

ix. Ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi inceleme raporlarında, mükellefin ve müteselsil sorumlunun kim olduğunun, niçin müteselsil sorumlu olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemesi sırasında, satın alınan zirai ürünlerin, çiftçilerden satın alınması safhasındaki alış bedelinin tespit edilmemesi halinde, ürünün fiyatının tespiti;

- Resmi kuruluşler veya birliklerce tespit ve ilan olunan vergi inceleme dönemine ait fiyatlara göre yapılır(VUK.Md.49).

- Destekleme alımında olmayan ürünler için de inceleme döneminde o ürünün borsada, halde veya pazardaki alım-satım fiyatları esas alınarak yapılır.

x.Çiftçilerin ve nihai tüketicilerin,zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması halinde müteselsil sorumlulukları söz konusu değildir.

xi.Tevkifatın, ürünün çiftçiden alınması safhasında yapılması zorunludur. Zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden alınması halinde, ürünü satın alanlar, ürünle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirmezse,müteselsil sorumluluktan kurtulmak için tevkifat yapabilecektir. Bu uygulamanın mükerrer vergilemeye yol açması için tevkif edilen vergilerin belirlenen esaslara göre mahsubu yapılabilmektedir.

Tevkif yoluyla alınan vergilerin,

- Küçük çiftçi muaflığından yararlanan çiftçilerin yıllık gelir vergisi beyannamesi vermemeleri dolayısıyla GVK'nun 94/13'üncü maddesi gereğince yapılan gelir vergisi tevkifatını mahsup etmeleri mümkün değildir. Bu vergi küçük çüftçi muaflığından yararlanan çiftçilerin nihai vergisidir.

- Küçük çiftçi muaflığından yararlanmayan çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedeli üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatı (ödenmiş olması şartıyla) bu çiftçilerce yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Ancak, mahsubu yapılan miktar hesaplanan gelir vergisinden fazla ise mahsup fazlası asgari zirai vergi sayılacağından, hiç bir şekilde mükellefe red ve iade edilemez. Zirai ürün satışı yapan çiftçilerin, zirai kazancın yanısıra başkaca faaliyetleri nedeniyle kazanç ve iratlarının bulunması halinde, zirai kazançlar üzerinden yapılan mahsup işleminden sonra ortaya çıkan mahsup fazlası asgari zirai vergi sayılacağından, diğer kazanç ve iratlar dolayısıyla ödenecek vergiye mahsubu mümkün değildir.

- Zirai ürün alım-satım işi yapan kişi ve kuruluşların, sattıkları zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilen vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilebilmektedir. Bu mahsubun yapılabilmesi için alıcı tarafından tevkif edilen verginin ödendiğini gösteren belgenin beyannameye eklenmesi gerekir.

Çiftçiler dışında kalan kişilerin sattıkları zirai ürün (işlemiş olanlar dahil) bedelleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde bu tutar, ödenmiş olmak kaydıyla mükelleflerin diğer vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir.

Yapılan açıklamalardanda görüleceği gibi vergi kesintisi (stopaj) usulünde,ödeme yapan kişiler (gerçek ve tüzel)

verginin kesilip ödenmesi yönünden vergi sorumlusu durumundadırlar. Vergi kesintisi yapanlar, VUK'nun 11'inci maddesinde belirtilen ödevlerini (vergi kesmek vergi dairesine yatırmak) zamanında yerine getirmeleri halinde sorumluluktan kurtulacaklardır.

Vergiyi kesenler, vergiyi kesip ilgili vergi dairesine ödemek görevlerini yerine getirmedikleri takdirde, vergi cezaları kendilerinden alınır. Sorumlular (vergi kesenler), vergi aslı bakımından mükellefe rucü hakları vardır. Ancak ödedikleri cezayı veya gecikme zammını mükelleften isteyemezler(148).

Vergi sorumlusunun fazla keserek yatırdığı vergiler ancak mükellefler tarafından geri istenebildiği gibi istihkak sahiplerinin adına yapılması gereken tevkifatın konusuna ilişkin olarak dava açmaları da mümkün değildir.

Vergi kesenler, kanunlarda kesinti yapmak zorunda oldukları ödemelere ilişkin olarak sorumludurlar. Ödmenin "hesaben" yapılması bu sorumluluğu ortadan kaldırmamaktadır(149). Vergi kesmeye mecbur olanlar, değişik kanunlarda belirtilmiştir. Bunlar GVK'nun 94'üncü maddesinde belirtilen kuruluş ve mükellefler, KVK'nun 24'üncü maddesinde yer alan kazanç unsurlarını dar mükellefiyete tabi kurumlara sağlayanlar, VİVK'nun 17'nci maddesinde belirtilen kuruluşlar ve DVK'nun 19'uncu maddesinde sayılan kuruluşlardır.

---

(148) KIRBAŞ, a.g.e., s 62.
(149)Dş,4.D.E.1987/5739 K.1988/2198,(**Danıştay Dergisi**, Yıl 19, S 72-73, Ankara, 1989, s 204).

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanların vergi sorumluluğu, AATUHK'nun "Amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanlar" başlığını taşıyan 22'nci maddesinde de genel olarak düzenlemiştir.

AATUHK'nun 22'nci maddesinde, kamu alacağını borçlusundan kesip, tahsil dairesine ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler; bu zorunluluklarını kanunlarında veya kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmeyen alacağın, bu gerçek ve tüzel kişilerden AATUHK'nun hükümlerine göre tahsil olunacağı belirtilmiştir.

Bu madde hükmü ile sorumluluk genelleştirilmekte, vergi dışındaki kamu alacaklarınıda kapsamaktadır. Aynı zamanda bu hükümle, vergi sorumlularının vergi borçlusu olarak AATUHK'nun hükümlerine göre izlenecekleri belirtilmiştir.

C. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU

1. GENEL AÇIKLAMA

Mirasçıların sorumluluğu,genel olarak iki hukuk dalında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler, vergi hukuku alanında VUK ve VİVK ile medeni hukuk alanında Medeni Kanunun miras ile ilgili hükümleri tarafından yapılmıştır.

Mirasçıların sorumluluğu olayında, ölüm hali önemlidir. Medeni Kanunda ölüm halinin herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Ancak ölüm; bir gerçek kişinin hayatının sona ermesi şeklinde ele alınmıştır.Şahsiyetin ölümle maddi bir şekilde yok olması yanında hakim kararı ile sona ermesi ve ölüm gibi hüküm ifade etmeside mümkündür. Buna hukuk literatüründe "gaiplik" denilmektedir.

Ölüm olayı ile birlikte toplumumuzda önemli bir yer işgal eden miras olayı gündeme gelmektedir. Mirasçılık yolu ile mirasçılar, çoğu kez az veya çok bir servet elde etme imkânını bulmaktadırlar. Ancak, hukuk sistemi bu imkânı tanırken çeşitli kanunlardaki düzenlemelerle mirasçılara bazı sorumluluklar da yüklemiştir.

VUK'nda mirasçıların vergi hukuku alanındaki sorumlulukları özel olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu düzenleme Türk Medeni Kanununa göre bazı özellikler taşımaktadır. Ancak her iki kanunda da ortak özellik,sorumluluğun mirası reddetmemiş olan kanunî ve mansup mirasçılara ilişkin olduğudur.

Medeni Kanunun 539'uncu maddesine göre mirası bırakanın ölümü ile onun malvarlığını oluşturan hak ve borçlar bir bütün halinde mirasçılara intikal eder. Miras hukukunda ölüm halinde, malvarlığının bir bütün olarak mirasçılara geçeceği hakkındaki prensibe "Külli halefiyet prensibi" denilmektedir(150).

Medeni Kanuna göre mirasçılar, miras bırakanın borçlarından dolayı sadece tereke malları ile değil, aynı zamanda şahsi mal varlıkları ile de sınırsız ve müteselsil bir şekilde sorumlu tutulurlar(MK.md.582). Ancak, Medeni Kanunda kanun koyucu, mirasçılara mirası reddedip etmeme konusunda 3 aylık bir bekleme süresi vermiştir(MK.md.545-550). Red süresi içinde mirası reddetmeyen mirasçı, mirası kayıtsız şartsız kabul etmiş sayılır.

(150)Nûşin Ayiter, **Miras Hukuku**, S yayınları, Ankara,(Eserde yayın tarihi belirtilmemiştir), s 181.

2. ÖLÜM HALİNDE VARİSLERİN MURİSİN VERGİ BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

Mirasçıların vergi sorumluluğu, VUK'nun 12'nci maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. VUK'nun 12'nci maddesine göre;ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş olan kanunî ve mansup mirasçılara geçmekte ve mirasçılar murisin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadırlar(151).

Mükelleflerin vergi ödevi, daha öncede belirtildiği gibi, maddi ödevler ve şekli ödevler olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Bu ödevler birbiriyle bağıntısız iki ayrı ödev değil birbirlerini bütünleyen ödevlerdir. Maddi vergi ödevinin yerine getirilebilmesi için, şekli ödevlerin tam ve zamanında yerine getirilmesi gerekir.

Bu düşünceden hareketle kanun koyucu, mirasçıların vergi sorumluluğunun kapsamına hem şekli ödevleri hem de maddi ödevleri dahil etmiştir.

Mükelleflerin ödevleri genel olarak tüm vergi kanunlarında yer almaktadır. Ancak, VUK'nun ikinci kitabında özel olarak mükelleflerin ödevleri belirtilmiştir. (Defter tutmak, bildirimde bulunmak gibi).

GVK'nda mükellefe ait yıllık gelir vergisi beyannamesinin, ölüm halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir(GVK.md.92/2). Şekli

---

(151)Dş,9.D,E.1985/1329,K.1986/1880,"Muris adına salınan vergilerden mirasçılar hisseleri nisbetinde sorumludurlar", (Danıştay Dergisi,Yıl 17, S 64-65, Ankara 1987, s 378).

bir vergi ödevi olan beyanname verme ödevi, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilmek suretiyle yerine getirilmek zorundadır. Mirası reddetmemiş mirasçıların, ölen mükellefe ait yıllık gelir vergisi beyannamesini süresinde vermemiş olmaları, doğrudan doğruya mirasçılara ait bir sorumluluktur.

VUK'nun 16'ncı maddesinde ise; vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde, ölüm nedeniyle mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme, beyanname verme sürelerine 3 ay ekleneceği belirtilmiştir.Bu hükümle, mirasçılara 3 aylık bir süre verilerek, mirası reddedip etmeme veya başka bir deyişle sorumluluk yüklenip yüklenmeme konusunda düşünmeleri için bir imkân sağlanmıştır.

VUK'na göre ölüm, işi bırakma hükmündedir. İşi bırakma bildirimi ise mükellefin şekli ödevlerindendir. Bu nedenle ölen yönünden bildirim, mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından ilgili vergi dairesine yapılacaktır. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi, diğer mirasçıları bu ödevden kurtaracaktır(VUK.md.12 ve 164). Ölüm gibi hukuki sonuçlar yaratan gaiplik kararında da mirasçılar, aynen ölüm halinde olduğu gibi, bildirimde bulunmak zorundadırlar(152).

VUK'nun 12'nci maddesinde ayrıca, mirasçılardan herbirinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Kanun koyucu, bu hükümle ölene ait maddi vergi öde-

(152)Ahmet Şahin,"Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar." **Vergi Dünyası**, S 11, HUD yayını, Ankara, 1982,s 58.

vinden mirası kabul eden mirasçıların ne şekilde sorumlu olacaklarını belirlemiştir. Buna göre mükellefe ait maddi vergi ödevinden mirasçılar, miras hisseleri oranında sorumludurlar. Maddi vergi ödevi yönünden mirasçıların ortaklaşa bir sorumlulukları ya da müteselsil sorumlulukları sözkonusu değildir.

Oysa, şekli vergi mükellefiyeti yönünden "ortaklaşa sorumluluk" sözkonusudur. Ölenin, maddi ve şekli vergi ödevlerinden mirasçıların farklı şekilde sorumlu tutulmalarının nedeni, mükellefe ait şekli ödevlerin miras hisseleri oranında mirasçılara dağıtılmasının mümkün olmamasıdır.

3. ÖLÜM HALİNDE MİRASÇILARIN VERGİ CEZASINDAN SORUMLULUĞU

VUK'nun 372'nci maddesinde, "ölüm halinde vergi cezası düşer" hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm mirasçıların sorumluluğu ilkesinin tek istisnasını oluşturur.Bu anlamda, mirasçıların sorumluluğu; vergi aslı ile usule ilişkin mükellefiyetleri kapsamaktadır.

Kanun koyucunun, ölüm durumunda vergi cezası düşer hükmüne yer vermesinin amacı, cezayı sadece suç işleyene çektirmektir. Bu durum ceza hukukundaki, herkesin kendi fiilinden sorumlu olması ilkesine de uygundur(153). Bu nedenle, ölüm tarihine kadar kesilmemiş olan cezalarla, kesilmiş olup da kesinleşmemiş olan cezaların ölüm ile düşmesi, bu ilkenin doğal bir sonucu olduğu gibi, ölüm tarihine kadar kesinleşmiş fakat tahsil edilememiş olan para cezalarının da düşmesi gerekmektedir. Ancak, düşecek cezalar, sadece ölen kimsenin

(153) ŞAHİN, a.g.m., s 61.

fiilinden doğmuş olan suçlarla ilgili olanlardır. Mirasçıların ölen adına sorumlu sıfatıyla yapmaları gereken ödevleri yerine getirmemeleri halinde, mirasçılar adına ceza kesilir. Örneğin: Ölümle ilgili beyannameleri vermemek, noksan bildirimlerde bulunmak gibi fiillerde, varislerin kendi kusurları sözkonusu olup ceza adlarına kesilir. Bu gibi cezalar borç niteliğinde olmadığından vergi idaresi, miras hisselerine bakmadan mirasçıların herhangi birinden arayabilir.

Gecikme zammı, vergi cezası niteliğinde değildir. Bu nedenle muris adına tahakkuk etmiş gecikme zamları, mirasçılardan alınır(154).

Yapılan açıklamalar, ceza muhatabının ölen kişi olması halinde geçerlidir. Ceza muhatabının farklı olması halinde durum değişmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu bakımından kollektif şirketlerde ceza uygulaması özellik göstermektedir. Vergiye isabet eden ceza hesaplamaları her ortak nezdinde ayrı ayrı yapılır. Ancak hesaplanan cezalar, şirket tüzel kişiliğinden aranır. Kollektif şirket adına ceza kesilebilmesi için cezayı gerektiren fiilin şirket bünyesinde işlenmiş olması gerekir. Ortaklardan birinin, şirket defterleri üzerinde hesaplanan ve kendisine isabet eden kazancı beyan etmemesi halinde ceza ortak adına kesilir(155).

Kollektif şirketlerde olduğu gibi, mükellef veya ceza muhatabının farklı olduğu hallerde, mükellefin ölümü,

(154) ŞAHİN, a.g.m., s 62.
(155) ŞAHİN, a.g.m., s 64.

VUK'nun 372'nci maddesine göre, cezanın düşmesini gerektirmez. Kollektif şirketlerde ceza, VUK'nun 333'üncü maddesi uyarınca, şirket tüzel kişiliği adına kesildiğinden, cezanın kesildiği tarihte kollektif şirket ortadan kalkmamışsa, ortaklardan biri ölmüş olsa dahi ceza düşmez. Çünkü sözkonusu ceza, şirket tüzel kişiliğinden aranacaktır. Cezanın kesildiği tarihde şirket sona ermiş ve cezaya ilişkin dönemdeki ortaklardan biri ölmüşse, ölen ortak bakımından ceza düşer.

Küçük ve kısıtlılarda cezanın muhatabı kanunî temsilcidir. Mükellef olan küçük veya kısıtlının ölmesi halinde, kanunî temsilciler adına kesilmiş cezalar düşmez ve kanunî temsilciden alınır(156).

Dar mükellefiyette, gerçek kişi olan mükellefin ölümü halinde ceza ortadan kalkar. Çünkü dar mükellefe ait olan vergi ve ceza, Türkiye'deki temsilci adına salınmakla beraber ödeme, temsilci tarafından mükellef namına yapılmaktadır.

Aile reisi beyanında, çocuğa ait gelirlere bağlı olarak ortaya çıkan cezadan, çocuğun kanunî temsilcisi olması nedeniyle aile reisi sorumludur. Bu nedenle aile reisinin ölmesi halinde cezaların düşmesi gerekir.

Eşin geliri ile ilgili cezanın ise; GVK'nun 93'üncü maddesinde belirtilen, eşlerin herbiri yalnız kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezadan sorumludur, hükmüne göre düşmemesi gerekir(157).

---

(156) ŞAHİN, a.g.m., s 63.
(157) ŞAHİN., a.g.m., s 63.

4. VERGİNİN ÖDENMESİ VE AATUHK GEREĞİNCE YAPILACAK TAKİBAT

Genel olarak vergiler, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ancak VUK'nun 112'nci maddesinde özel ödeme zamanlarına ilişkin hükümler belirtilmiştir.Bu madde uyarınca;

- Ölüm halinde beyan üzerine tarh olunan vergiler beyanname verme süreleri içinde,

- Ölen kimselerin, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir(VUK.md.112/2).

Tahsil süreleri, AATUHK gereğince teminat gösterildiği takdirde, vergi kanunları ile belli taksit zamanlarına kadar,taksit zamanları geçmiş ise üç ay uzatılır(VUK.md.112/2).

Ölüm halinde, varisler tarafından ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilmesi gereken Gelir Vergisi Beyannamesi (GVK.md.92) ile beyan edilen gelirin vergisininde, VUK'nun 112'nci maddesi gereğince beyanname verme süresi içinde ödenmiş olması gerekmektedir.

AATUHK'nun 7'nci maddesinde, borçlunun ölmesi halinde başlamış olan muamelelere devam edileceği ve mirası reddetmemiş kanunî mirasçılar hakkında, bu kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.Ancak,mirasçılar hakkında şahsen takibat yapılabilmesi için, mirasçıların, mirasın reddi için Medeni Kanun tarafından tanınan üç aylık süre içinde mirası reddetmemiş olmaları veya terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren durmunun bulunmaması gerekir.

Kanunun 7'nci maddesi uyarınca, terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Ölenin terekesine mahkemece el konduğu için mirasçıların takibatı sözkonusu değildir.

7'nci maddenin 2'nci fıkrasında, mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde,kamu alacağı deftere kaydedilmemiş bile olsa,mirasçının amme alacağından,mirastan kendisine düşen miktar kadar sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm ile kamu alacağı için Medeni Kanunun 569'uncu maddesinde yer alan deftere yazdırma mecburiyeti yoktur.

Maddenin son fıkrasında da defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle,birinci fıkra gereğince mirasın kabul edildiği tarihe, ikinci fıkra uyarınca da defter tutma muamelesinin sonuna kadar evvelce haczedilmiş bulunan malların satışı yapılamayacaktır.

5. İNTİFA HAKKINI SEÇEN MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

İntifa hakkı, Medeni Kanunun 717'nci maddesinde "intifa hakkı, menkul ve gayrimenkuller ile haklar ve bir mamelek üzerine tesis olunabilir. Hilafına sarahat bulunmadıkça, sahibine, üzerine tesis olunduğu şeyden tamamıyla istifade etmek hakkını bahşeyler." hükmü ile ifade edilmiştir.

Vergi hukuku yönünden, intifa hakkını seçen mirasçıların sorumluluğu ile ilgili olarak 231 sayılı Tahsilat Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Sözkonusu açıklamalar kısaca şöyledir.

Medeni Kanun, ölünün borcundan mirasçıları şahsen ve

5 yıl için sorumlu tutmaktadır. VUK bu kurala aykırı olarak, mirası reddetmemiş kanunî ve mansup mirasçıların, ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olacakları kuralını getirmiştir. Burada mirasçı kavramından anlaşılması gereken sadece mülkiyet hakkına sahip mirasçılardır.

İntifa hakkı, terekenin borçları ödendikten sonra kalan kısım üzerine kurulur. Bu nedenle, ölünün borcu ödenmemiş olursa veya borç sonradan meydana çıkarsa, ancak mirasta mülkiyet hakkına sahip olanların hisseleri nisbetinde borçtan sorumlu sayılmaları zorunludur(158).

Bu durumda,VUK'nun 12'nci maddesinin uygulanmasında, kanunî intifa hakkı sahiplerinin dikkate alınmayarak, sorumluluğun sadece mülkiyet hakkı sahiplerine yöneltilmesi ve intifa hakkını seçen mirasçının ölünün vergi borçlarından sorumlu tutulmaması gerekmektedir. Ancak intifa hakkı sahibi aynı zamanda mülkiyet hakkını da elde etmiş bulunuyorsa, sadece bu ikinci haktan dolayı sorumlu tutulabilmelidir.

6. RESMİ TASFİYE HALİNDE MİRASÇILARIN SORUMLULUĞU

Terekenin resmi tasfiyesi,mirasçının kişisel malvarlığı ile terekenin birleşmesine mani olmakta ve terekenin borçları yalnız tereke mevcudundan karşılanmaktadır. Borçların ödenmesinden sonra artakalan miktar mirasçının olmaktadır(159).

Medeni Kanun 572/2'nci maddesinde, "Resmi tasfiye halinde mirasçılar,terekenin borçlarından mes'ul değillerdir."

(158)**Ankara Muhasebe Ve Vergi Dergisi**,"Vergi Usul Yasası Uygulamaları:3" C 9, S 9, Ankara, 1980, s 502.
(159)AYİTER, a.g.e., s 29.

hükmüne yer verilmiştir. Danıştay 4.Dairesi verdiği bir kararında "Resmi tasfiye halinde, mirasçıların terekenin borçlarından sorumlu olamayacaklarını" belirtmiştir(160). Mirasçıların, mirası kabul ya da red durumları, resmi tasfiye sonuçlandıktan sonra ortaya çıkacağından resmi tasfiye sonuçlanmadan, mirasçıları sorumlu kabul etmeye imkân yoktur.

D. KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN VERGİ SORUMLULUĞU

Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, diğer sorumluluk hallerinden farklı bir özelliğe sahiptir. Gerçek usulde vergilendirme Gelir Vergisi Kanununun kabul ettiği temel esaslardan birisidir.Ancak,istisnai olarak götürü usulde vergilendirmeye de yer verilmektedir. Götürü usulde vergilendirmeye yer verilmesinin başlıca nedeni mükelleflerin gelirlerinin belirlenmesindeki güçlüktür. Bu nedenle,gelirinin gerçek usulde belirlenmesinde güçlük bulunan kişilerin yanında çalışan kişiler de götürü usulde vergilendirilirler(161).

Götürü usulde vergilendirilen ücretliler belirli süreler içinde vergi dairesine müracaat ederek vergi karnesi almak ve vergilerini kanunda belirtilen sürelerde ödemek zorundadırlar.

VUK'nun 251'inci maddesinde, kazançları götürü usulde tesbit edilen ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı

---

(160)Dş.4.D,E.1968/3710,K.1970/1331,(**Danıştay Dergisi**, Yıl 1, S 3, Ankara, 1971, s 302-303).
(161) KANETİ, a.g.e., s 77.

sahipleri, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının vergilerini zamanında ödemelerini temin etmek bakınımdan vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuşlardır. Burada sözkonusu olan hizmet erbabı Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesine göre götürü usulde vergilendirilen ücretlilerdir.

VUK'nun 251'nci maddesi hükmüne göre, sözkonusu kişiler, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete uyulmadığı takdirde;

- Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi, işveren adına tarh edilir ve vergi cezasıda işveren adına kesilerek tahsil edilir.

- Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tesbit edilen işverenden tahsil edilir.

İşverenler yukarıdaki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu hakları vardır. ancak, vergi, ceza ve zamları için rücu hakları yoktur.

Götürü usulde vergilendirilen hizmet erbabının sorumluluğu için, ilgiliyi vergilendirme dönemi boyunca kesintisiz olarak çalıştırmış olması şart değildir. Bir kimse aynı vergilendirme döneminde iki ayrı yerde karnesiz olarak çalışmışsa, işverenlerden ikisi de vergi dairesine karşı sorumludurlar(162).

---

(162) ÖZBALCI, a.g.m., s 130.

E.DİĞER SORUMLULUK HALLERİ

1.VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun vergiye mukabil alınacak teminat başlığını taşıyan 17'nci maddesinin 1'inci fıkrasında "Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar,sigorta şirketleri,sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelemirde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebederler" hükmü ile tasdikname isteme zorunluluğu getirilmiştir.

Maddenin 2'nci fıkrasında ise,1'nci fıkrada belirtilenlerin,tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinden,kanunda yazılı oranlarda vergi karşılığı olarak tevkifat yapmak, yapılan tevkifatı belirtilen süre içinde (bir hafta) bulundukları yerin malsandığına yatırmak ve durumu mensup oldukları vergi dairesine yazı ile bildirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

Maddenin 3'üncü fıkrasında,tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı kanunda belirtilen sürede malsandığına yatırmayanlardan (hakimler hariç) tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların, AATUHK hükümlerine göre yüzde on fazlasıyla tahsil olunacağı belirtilmektedir.

Bu maddede yer alan hükümlerin çeşitli bilimsel eserlerde vergi kesenlerin sorumluluğu başlığı altında incelendiğini görmek mümkündür(163).

(163) Bkz,KIRBAŞ, a.g.e., s 61, ULUSOY,a.g.e., s 755.

Aynı kanunun verginin ödenmesi başlığını taşıyan 19'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında tapu memurlarının müteselsil sorumlulukları düzenlenmiştir.Fıkra hükmünde; intikal eden gayrimenkullerin tescil işleminin VİV'nin tahakkukundan önce yapılabileceğini ve tescil işleminin sonucunun en geç 15 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerektiği hükmüne yer verilmiştir.Ancak;gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi ödenmeden devir ve ferağı işlemlerinin yapılamayacağı ve üzerinde herhangi bir aynî hakkın kurulamayacağı da belirtilmiştir.

Tapu memurlarının, gayrimenkule isabet eden VİV'nin ödendiğini gösterir ilişik kesme belgesi olmadan devir ve ferağı işlemlerini yapmaları halinde,verginin ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklarıda fıkrada belirtilmiştir.

Bu düzenleme, kanunun 17'inci maddelesinde yer alan sorumluluk müessesesiyle amaç yönünden benzerlik göstermektedir. Her iki düzenlemeninde amacı vergi alacağının güvence altına alınmasıdır.

Ancak,17'nci maddede tasdikname ibraz etmeyen mükelleflerden belirtilen miktarda para kesilerek menkul değer, mükellefin tasarrufuna bırakılabilmektedir. Oysa, gayrimenkuller için böyle bir düzenleme sözkonusu olmayıp, devir ve ferağı için verginin tamamının ödenmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Burada özellik arzeden durum, kanunun 17'nci maddesine göre vergi karşılığı olarak mahkemeler ve icra dairelerince yapılan tevkifatın, aynı kanunun 19'uncu

maddesinde belirtilen kesin tarhiyata göre hesaplanan verginin tamamen ödenmesi anlamına gelmemesidir(164).

2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU

Vergi sorumluluğunun kapsamına girmeyen durumları açıklarken belirtildiği gibi, tüketime dayalı vergilerde, teknik anlamda bir vergi sorumluluğu sözkonusu olmamaktadır(165).Çünkü tüketime dayalı vergilerde,vergi mükellefinin kanunda belitilen malı teslim eden veya hizmeti ifa eden kişiler olduğu belirtilmektedir(KDVK.md.8). Mükellefiyet için gerekli olan vergi borcunu ödeme ve vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirme olayı tüketime dayalı vergilerde mal ve hizmeti satanlar yönünden birarada gerçekleşmektedir.Bu kişilerin vergiyi yansıtmaları bunların mükellef sıfatlarını ortadan kaldırmamaktadır.

KDVK'nda sorumluluk müessesesine "vergi sorumlusu" başlığını taşıyan 9'uncu maddede yer verilmiştir. Madde hükmünde Maliye ve Gümrük Bakanlığının;

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin Kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve
- Gerekli görülen diğer hallerde.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla;

- Vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya
- Diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği belirtilmiştir.

---

(164) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muktezası,12.10.1988,S 51470 (yayınlanmamış).
(165) ÖNCEL,a.g.e., s 46.

Madde hükmünden anlaşılacağı gibi,KDVK'nda sorumluluk uygulamasına, dar mükelleflerin KDV'ne ait işlemlerinin vergilendirilmesinde, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla yer verilmiştir.

KDVK'nda yer alan bu sorumluluk müessesesinin yanısıra, VUK'nun 11'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da kapalı bir ifadeyle KDV ile ilgili müteselsil sorumluluk müessesesine yer verildiği görülmektedir.

Ancak, yazarlar arasında bu konuda görüş ayrılıkları vardır.Bazı yazarlar VUK'nun 11'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan düzenlemenin KDV'ni kapsamadığını öne sürerken(166), bazılarıda bu düzenleme ile KDV'nin amaçlandığını belirtmektedir(167). Ancak, 3239 Sayılı Kanunun gerekçesinde, eklenen bu fıkra ile kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen KDV'nin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının sağlanması, vergi kesintisi yaptığı halde vergi dairesine yatırmayanların zorlanması için satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların müteselsilen sorumlu tutularak yükümlülerin görevlerini yapmalarının amaçlandığı belirtilmiştir. Ayrıca, 30 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, KDV yönünden tecil-terkin uygulaması kapsamına giren mükelleflerin, bu esasa başvurmadan, KDV'ni ödemek suretiyle genel hükümler çerçevesinde işlem yapmalarının mümkün olduğu belirtilerek,ödenen verginin, malı teslim eden mükellef tarafından ilgili vergi

(166)Turgut Özsüt,"Katma Değer Vergisi ve Müteselsil sorumluluk Uygulaması",**Vergi Dünyası**,S 91,HUD Yayını,Ankara,Mart 1989, s 68-69.
(167)Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve ...**, s 121-122.

dairesine genel esaslara göre beyan edilip ödenmesinden VUK'nun 11'inci maddesi gereğince malı satan ve alan mükelleflerin birlikte müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Hukuki düzenlemeler,kanun koyucunun KDV'ni VUK'nun 11'inci maddesi kapsamı içerisinde değerlendirdiğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu nedenle, KDV yönünden ikinci bir sorumluluk müessesesinin VUK'nun 11'inci maddesiyle düzenlendiği ifade edilebilir.

VUK'nun 11'inci maddesinde yer alan düzenleme KDV yönünden ele alındığında, ödenmeyen KDV'den alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zimmen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumlu olacaklardır.

3. TASFİYE VE BİRLEŞME HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU

Tüzel kişiler belli bir ekonomik amacı gerçekleştirmek için kurulurlar. Amacın gerçekleşmesinin imkânsızlaşması veya kanun ve ana sözleşmelerindeki şartların gerçekleşmesiyle varlıkları sona erer. Tüzel kişiler imkânsızlaşan amaçlarını gerçekleştirmek için diğer bir tüzel kişilikle de birleşebilirler. Tüzel kişiliğin sona ermesi veya diğer bir tüzel kişilikle birleşmesi belli bir zaman dilimi içerisinde aşamalı olarak gerçekleşir. Bu dönem içerisinde kâr/zarara yönelik işlemler devam edebilmektedir. Tasfiye ve birleşme dönemlerine ait bazı vergileme sorunları ortaya çıkmaktadır.Bu sorunların başında ise döneme ilişkin vergileme işlemlerinin kimler tarafından gerçekleştirileceğinin (sorum-

ların) belirlenmesi gelmektedir. Bu nedenle VUK'da ve KVK'da tasfiye ve birleşme dönemlerine ait vergileme işlemlerini düzenlemeye yönelik bazı hükümlere yer verilmiştir.

a. TASFİYE HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU

aa. Genel Açıklama

Tüzel kişiliğin sona erme sebebi olan tasfiye; sona eren tüzel kişinin tüm hukuki ilişkilerinin kesilmesi olarak tanımlanabilir(168).

Medeni Kanunda her bir tüzel kişi çeşiti için ayrı sona erme sebepleri düzenlenmiştir. Tüzel kişiler, bu hükümlere göre üç şekilde sona ermektedir. Bunlar; tüzel kişiliğin, kanun uyarınca sona ermesi, hakim kararıyla ortadan kaldırılması ya da tüzel kişinin yetkili organları tarafından sone erdirilmesidir.

Tasfiye halinde, tüzel kişinin amacı değişmekte, amaç; alacaklıların haklarının korunmasına ve tüzel kişinin malvarlığının önceden belirlenen kurallara göre kullanılmasına yöneliktir(169).

Sona erme sebebi gerçekleşen tüzel kişi, tasfiyenin sona ermesine kadar tüzel kişiliğini korur. Tüzel kişiliğin korunmasına karşın tasfiye ile birlikte, tüzel kişinin ehliyetide daralır. Olağan hak ehliyetinin yerine, tasfiye amacıyla sınırlanmış bir ehliyet geçer(170). Ancak tasfiye işlemi süresince tüzel kişiler bazı kâr/zarara yönelik

(168) OĞUZMAN-SELİÇİ, a.g.e., s 125.
(169) ÖZSUNAY, a.g.e., s 90.
(170) ÖZSUNAY, a.g.e., s 91.

işlemlerini devam ettirirler. Bu dönem içinde elde edilen kazançlarında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ancak vergi kanunları incelendiğinde tasfiyenin tanımının yapılmadığını görmek mümkündür.

Bu nedenle kurumlar vergisi mükelleflerinden sermaye şirketlerine Türk Ticaret Kanununda, kooperatif kuruluşlara ise Kooperatifler Kanununda belirtilmiş tasfiye hükümleri uygulanır. İktisadi kamu müesseselerinin tüzel kişiliğe sahip oldukları kabul edildiğinden Türk Ticaret Kanununun şirketlerin tasfiyesine ilişkin hükümleri, bu tür iktisadi kamu müesseseleri hakkında da uygulanır. Ticaret kanununun, anonim şirketlerin tasfiyesine ilişkin hükümlerinin eshamlı komandit şirketlerle, limited şirketlerin tasfiyesine uygulandığı gözönünde bulundurulur ise (TTK.md.476,552) aynı hükümlerin dernek ve vakıfların tüzel kişiliğe haiz iktisadi işletmelerine de uygulanması gerekir(171).Tasfiye dönemi,iflas dışında infisah eden şirketin,infisahının ticaret siciline tescil tarihinde başlayıp (TTK.md.438),tasfiye memuru veya memurluğunca kaydın ticaret sicilinden sildirilmesiyle sona ermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununda her ne sebeble olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin esas alınacağı belirtilmiştir. Tasfiye dönemi ise kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlayıp, tasfiyenin sona erdiği tarihe kadar olan dönemi ifade etmektedir(KVK.md.30).

---

(171) OĞUZMAN-SELİÇİ, a.g.e., s 207, ÖZSUNAY, a.g.e., s 461.

ab. Vergi Kanunlarına ve AATUHK'a Göre Tasfiye Memurlarının Vergi Sorumluluğu

Tasfiye memuru, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişide olabilir.Tasfiye memurlarının hukuki durumları, yönetim kurulunun hukuki durumuna benzer(172). Tasfiye memurları, tasfiye dönemi süresince, tüzel kişinin kanunî temsilcisidirler.

Vergi kanunları tüzel kişilerin tasfiye dönemindeki kanunî temsilcisi olan tasfiye memurlarına da çeşitli sorumluluklar yüklemiştir. Bu sorumluluklara genel olarak VUK'da ve KVK'nda yer verilmiştir.

i. Tasfiye memurlarının VUK'na göre sorumlulukları

VUK'nun tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin sorumluluğunu belirleyen 10'uncu maddesi, tasfiye haline giren şirketlerin kanunî temsilcileri içinde geçerlidir.Anılan maddede geçen, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir ifadesi, tasfiye haline giren şirketler için de geçerli olup, bu ödevlerin kanunî temsilciler tarafından yerine getirilmesi zorunludur. Tasfiye haline giren şirketlerde,şirketin temsilcisiyle ilgili olarak iki safha bulunmaktadır.Birinci safha, şirketin kuruluşunun tescilinden,infisah veya tasfiyenin tesciline kadar olan dönem,ikinci safha ise infisahın tescilinden şirketin kaydının ticaret sicilinden silinmesine kadar geçen safhadır(173).

Tasfiye halindeki tüzel kişiliklerde,kanunî temsilcilerin sorumluluğu yönünden ortaya çıkabilecek tereddütleri

(172) OĞUZMAN-SELİÇİ, a.g.e., s 126, ÖZSUNAY, a.g.e., s 93.
(173) ULUSOY, a.g.e., s 823.

gidermek amacıyla VUK'nun 10'uncu maddesinin son fıkra hükmüne yer verilmiştir. Fıkra hükmünde, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanunî temsilcilerin tasfiye döneminden önceki zamanlara ait sorumluluğunu kaldırmayacağı belirtilmiştir. Görüleceği üzere tasfiye döneminden önceki dönemlere ait vergi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan alacaklardan o dönemin kanunî temsilcisi sorumludur. Ancak tasfiye halinde tüzel kişilerin varlıkları devam etmektedir. Bu nedenle, tasfiye dönemlerinde eskiye yönelik olarak ortaya çıkan vergi ve cezadan birinci derecede şirket tüzel kişiliği, ikinci derecede de o dönemin kanunî temsilcileri sorumludur. Kanunî temsilcilerle, tasfiye memurları aynı kişiler olabilir. O takdirde tasfiye dönemi öncesi için yapılacak takibatın kişinin kanunî temsilcisi sıfatıyla yapılması gerekir(174).

Tasfiye dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklardan, şirket tüzel kişiliğinin devam etmesi sebebiyle yine şirket tüzel kişiliği sorumludur(VUK. md.10,333). Ancak tasfiye dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklar şirket tüzel kişiliğinden alınamadığı takdirde tasfiye memuru veya memurlarından istenebilecektir.

ii. KVK'na göre tasfiye memurlarının sorumluluğu

Kanun koyucu,VUK'da düzenlenen genel sorumluluk müessesesiyle yetinmemiş, tasfiye müessesesinin kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirmesi dolayısıyla Kurumlar Vergisi

(174) ULUSOY, a.g.e. s 822.

Kanununda ayrıca bir sorumluluk müessesesine de yer vermiştir. Sözkonusu sorumluluk müessesesi KVK'nun 34'üncü maddesinde yer almaktadır.

KVK'nun 34'üncü maddesinde "Tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş vergi borçları ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemeden veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanununun 206'ncı maddesinin 6'ncı sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar.

Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Vergi aslı ve zamları kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranılabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunmaz.

Tasfiye memurları,bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler." şeklinde yapılan düzenlemeyle tasfiye memurlarının sorumlulukları belirlenmiştir.

Madde hükmünde tasfiye memurlarının sorumluluğu ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunundaki sorumluluk düzenlemesi, tasfiye memurlarının tüzel kişinin kanunî temsilcisi olmaları dolayısıyla yüklendikleri sorumlulukla ilgilidir. Bu nedenle VUK'nun 10'uncu ve 333'üncü

maddelerinde yer alan hükümler, KVK'nun 34'üncü maddesinde belirtilen durumuda kapsayacak niteliktedir. KVK'ndaki sorumluluk çok belirgin ve dar kapsamlıdır. Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan bu sorumluluğun tek ölçüsü İcra ve İflas Kanunun 206'ncı maddesinin 6'ncı sırasındaki alacaklılara, ödeme ve ortaklara paylaştırma yapılmasıdır. Böyle bir durum yoksa, tasfiye memurlarının KVK'nun 34'üncü maddesi gereğince sorumlu tutulması mümkün değildir(175).

Diğer taraftan tasfiye memurları, belli nitelikteki borçları ödemeden ve ortaklara paylaştırma yapmadan da vergi kanunlarına aykırı hareket etmek,vergileme ile ilgili ödevleri yerine getirmemek suretiyle,bir kısım verginin kurum varlığından alınamaması durumunu yaratabilirler. Örneğin, hizmet erbabına yapılan ödemelerden kesilmesi gereken verginin kesilip ödenmemesi gibi durumlar ortaya çıkabilir.Bu durumlarda VUK'ndaki genel sorumluluk hükmü işlerlik kazanır.

KVK'nun 34'üncü maddesinde düzenlenen sorumluluk müessesesinin diğer bir özelliğide süre yönünden sınırlı olmasıdır. Tasfiye beyannamesinin verilmesi ile en geç bir ay içinde vergi incelemesine başlanması gerekir(KVK.md.35). Aralıksız olarak sürdürülmesi gereken bu inceleme sonunda;tasfiye işlemleri ile ilgili herhangi bir matrah farkı tespit edilmediğinde,tasfiye memurlarının 34'üncü maddede belirtilen işlemlerinden doğabilecek sorumlulukları son bulur(176).

---

(175) ULUSOY, a.g.e., s 824.
(176)ULUSOY,a.g.e., s 828-829; Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muktezası, Tarih 24.8.1989, S 56466, (Yayınlanmamış).

Tasfiye memurları, kurumun tasfiyeden önceki dönemlerle ilgili kurumlar vergisi beyannamesini, muhtasar beyannameleri ve diğer vergi beyannamelerini vermek sorumluluğunu taşırlar. Bunun yanısıra, tasfiye memurları önceki dönemlerle ilgili bir matrah farkı tespit edildiğinde, matrah farkı ile ilgili vergi ve cezalar için ödeme yapmak veya karşılık ayırmak sorumluluğuna sahiptirler. Aksi halde KVK'nun 34'üncü maddesine göre şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

KVK'nun 34'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi aslı ve zamlarının, kendilerine paylaştırma yapılmış ortaklardan da aranabileceği, ortaklardan tahsil edilmiş vergi aslı için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunmayacağı, hükmüne yer verilmiştir.

Ortakların sorumluluğunda madde hükmüne göre şu özelliklere dikkat etmek gerekir;

- Ortaklara başvurulmasının ilk şartı kendilerine paylaştırma yapılmış olmalıdır.

- Ortaklara vergi aslı ve zamlar için başvurulabilir, cezalar istenemez. İzleyen fıkrada, tasfiye memurlarının sadece vergi aslı için rücu hakkına sahip oldukları belirtildiği halde, bu fıkrada vergi idaresinin, vergi aslı ile birlikte zamlarını da, ortaklardan arayabileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemenin nedeni; kanuna uygun olmayarak paylaştırma yapılmasının sorumluluğunu ortaklar açısından ağırlaştırmaktır.

- 3'üncü fıkrada yer alan "paylaştırma yapılan ortaklardan da ..." ifadesi,vergi idaresinin ortaklara başvurup

vurmamakta serbest olduğunu göstermektedir. Vergi idaresi, tasfiye memuruna gitmeden veya onunla birlikte ortaklar hakkında takibat yapabilir.

Tasfiye memurları, KVK'nu 34 ve 35'inci maddelerindeki sorumlulukları uyarınca, kendi varlıklarından ödedikleri vergi aslı için ortaklara veya alacaklılara rücu edebilirler. Maddenin son fıkrasında yer alan hükümden rücu hakkının özelliklerini şu şekilde belirlemek mümkündür.

- Rücu, sadece vergi aslı için mümkündür.Vergi cezaları ve zamlar ortaklara rücu edilemez.

- Ortaklara rücu edilebilmesi için, ortakların tasfiyeden pay almış olması gerekir.Ortaklar tasfiyeden pay almamışlarsa, vergi aslı için kendilerinden talepte bulunulamaz.

- Ortaklara paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları,vergileri karşılamaya yetmezse alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

- Rücu edebilecek alacaklılar sadece, kendilerine ödeme yapılan ve İİK'nun 206'ncı maddesinin 6'ncı sırasında yazılı olanlardan ibarettir. Bunlara rücu edilebilmesi için de ortaklara hiç paylaştırma yapılmamış veya paylaştırılan tutarın vergi borcunu karşılıyacak tutarda olmaması gerekir.

iii. AATUHK'na göre tasfiye memurlarının sorumluluğu

AATUHK'nun 32'nci maddesinde; tüzel kişilerin ödemek zorunda oldukları kamu alacaklarının ödenmesi ve bu kanun hükümlerinin uygulanması ödevinin tasfiye memurlarına ait olduğu belirtilmiştir. Ayrıca madde hükmünde tüzel kişiliği olmayan ortaklıklarla, yabancı kurumların Türkiye'deki

şube, ajans ve temsilciliklerinin tasfiyesinde de bunlara düşen ödevlerin tasfiyeyi yürütenler tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Madde hükmünde, tasfiye halinde ödevlerin, tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir. Düzenlemede iki ayrı kavrama yer verilmesinin nedeni, bazı hallerde tasfiyeyi yürütenlerin, tasfiye memuru sıfatında olamamalarıdır.

Borçlar Kanununun 572'nci maddesinde düzenlenen resmi tasfiye halinde,tasfiye sulh hakimi tarafından yapılıyor ise, hakim tasfiye memuru değil tasfiyeyi yürütendir.

AATUHK'nun 33'üncü maddesinde, 32'nci maddede belirtilen tasfiye memurlarına ve tasfiyeyi yürütenlere bazı zorunluluklar ve sorumluluklar getirilmiştir. Madde hükmü ile getirilen zorunluluklar;tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairesine bildirmek, tasfiye sonucunda elde edileni dağıtmadan veya tasarrufta bulunmadan önce kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemek veya ödemek üzere ayırmaktır.

Belirtilen kişilerin bu zorunlulukları,yerine getirmemeleri halinde, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Ancak, bu sorumluluk yapılan tasarrufların miktarını geçememektedir(AATUHK.md.33/3).

Belirtilen kişilerin sorumlu sıfatıyla ödemek zorunda kaldıkları miktarları, kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları vardır.

b. BİRLEŞME HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU

KVK'nun 36'ncı maddesi birleşmeyi, 37'nci maddeside devri düzenlemiştir. 36'ncı maddede birleşme; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi şeklinde ifade edilmiştir. Aynı maddede birleşme, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar yönünden tasfiye hükmünde sayılmış, birleşme kârının tasfiye kârı gibi tesbit edilerek vergilendirilmesi öngörülmüştür(177).

Birleşme halinde sorumluluk; 36'ncı maddenin son fıkrasında yer alan "34 ve 35'inci maddelere göre tasfiye memurlarına düşen sorum ve ödevler,birleşme halinde,birleşilen kuruma terettüp eder" hükmü ile belirlenmiştir.

Kanun hükmü gereğince birleşilen kurumun kanunî temsilcileri tasfiye memurları gibi vergilemeyle ilgili ödevleri yerine getirme bakımından sorumlu olacaklardır.

4. DAMGA VERGİSİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ

a. GENEL AÇIKLAMA

Damga vergisinin konusu hukuki ve ticari işlemler dolayısı ile düzenlenen kağıtlardır. Toplumların giderek kalabalıklaşması, kişiler arasındaki ticari ve hukuki ilişkileride artırmıştır.Bu ilişkilerin artması işlemlere bir güven unsuru ekleyen kağıtlarında kullanımını artırmıştır. Gelişmeye bağlı olarak damga vergisi uygulamasıda genişlemiş ve kontrolü güçleşmiştir. Bu güçlüğü yenmek amacıyla damga vergisinde bazı güvenlik önlemlerine yer verilmiştir. Güvenlik önlemlerinin başında da vergi sorumluluğu gelmektedir.

(177) ULUSOY, a.g.e., s 833-834.

Belirtilen nedenlerden dolayı Damga Vergişi Kanununun 24 ve 27'nci maddelerinde sorumluluk ve zorunluluğa ilişkin hükümler düzenlenerek bir vergi güvenlik mekanizması oluşturulmaya çalışılmıştır(178).

Ayrıca damga vergisi ve damga resmiyle ilgili olarak VUK'nun 334'üncü maddesinde de sorumluluk müessesesine yer verilmiştir. Ancak bu düzenleme sorumluyu belirlemekten çok birden fazla sorumlu olması halinde, sorumluluğun ne şekilde belirleneceğini açıklamaktadır.

DVK'nun 3'üncü maddesine göre, verginin mükellefi, vergiye tabi kağıtları imza eden gerçek ve tüzel kişilerdir.

Damga vergisinde mükellefin, kağıtları imza edenler olarak tanımlanması, verginin mükellefinin belirlenmesinde bazı güçlükler yaratmaktadır. Bu durum, damga vergisinde mükellef ile sorumlu ayırımının kolaylıkla yapılmasını da engellemektedir.

Damga vergisine tabi kağıtlardan bir kısmı (fatura ve makbuzlar gibi) tek taraflı bir muameleye,bir kısmıda iki taraflı hukuki ve ticari işlemlere ilişkindir. Diğer bir ifadeyle, damga vergisine tabi kağıtlardan bir kısmı, taraflardan sadece biri tarafından imzalanması ile hukuki bir nitelik kazanırken, diğer bazı kağıtların hukuki nitelik kazanabilmesi her iki tarafın imzalamasına bağlıdır.

Bir kişi tarafından imzalanan kağıtlar açısından mükellefiyet dışında bir sorumluluktan sözetmek mümkün değil-

(178) Kadri Özen,"Damga Vergisinde Sorumluluğun Anlamı",**Vergi Dünyası**, S 16,HUD Yayını, Ankara, Aralık 1982, s 45-46.

dir. Sorumluluk müessesesi, iki taraflı (iki imzalı) hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlarda kendini göstermektedir(Sözleşmeler gibi)(179). Ancak bu sorumluluk DVK'nun 3'üncü maddesine göre mükellef olanların kendi borçlarından sorumlulukları (geniş anlamda sorumluluk) olup, mükellefiyetin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumluluğu ifade etmektedir(180). İleride belirtileceği üzere bu durum kağıtları ibraz edenlerin sorumluluğunu kapsamamaktadır.

b. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK HALLERİ

ba. Kağıtları İmza Edenlerin Sorumluluğu

Damga vergisinin konusuna giren kağıt tek imza (veya birden fazla olmakla beraber tek imza sayılması gereken imzalar) ya da birden fazla imza ile düzenlenir.

Tek imza ile düzenlenmiş bir kağıtta, vergi borcu, asıl mükellef olması sebebiyle imza sahibine düşer. İmza eden sıfatıyla ayrıca sorumluluğundan söz edilemez.

Birden fazla imza ile düzenlenen kağıtlarda, örneğin sözleşmelerde, kağıda ait verginin imza sahiplerinin hangisinden alınacağı, vergi borcunun,imza adedine bölünerek mi hesaplanacağı ve herkesin vergiden bu ölçüde mi sorumlu olacağı, yoksa verginin tümünün imza sahiplerinin herhangi birinden aranabileceği mi sorunu ortaya çıkmaktadır.

Bu durum DVK'nun 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan hükümle açıklığa kavuşturulmuştur. Hükme göre "Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve

(179) ÖZEN, a.g.m., s 46.
(180) ÖNCEL, a.g.e., s 42.

cezanın tamamından, imza edenler müteselsilen sorumludurlar". Hüküm, verginin ve cezanın tamamının, imza edenlerin herhangi birinden alınmasını öngörmektedir. Damga vergisinde yer alan bu ceza sorumluluğuna benzer bir düzenlemeye, VUK'nun 334'üncü maddesinde de yer verilmiştir. Hükme göre, "Damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nisbi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar".

Kağıtları imza edenlerin sorumluluğunun belirlenmesinde ortaya çıkabilecek bazı durumlarıda açıklamak yararlı olacaktır.

- DVK'nun 5'inci maddesinde; kağıt nüshalarının birden fazla olması halinde, düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı miktar veya nispette vergilendirileceği belirtilmektedir. Bu nedenle; 24'üncü maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen,kağıtları imza edenlerle ilgili müteselsil sorumluluk hükmü, birden fazla nüsha olarak düzenlenmiş kağıtların diğer nüshaları ile ilgili vergilerini de kapsamaktadır(181).

- DVK'nun 6'ncı maddesinin 1'inci fıkrasında; bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların herbirinden ayrı ayrı vergi alınacağı belirtilmiştir. Hesaplanan bu ayrı vergilerin her birinden, DVK'nun 24'üncü madde hükmü gereğince kağıtları imza edenlerin herbiri müteselsilen sorumludur.

- Aynı maddenin son fıkrasında ise; "Ancak bu akit

(181) ÖZEN, a.g.m., s 47.

ve işlemlere asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi de ayrıca vergiye tabidir." hükmüne yer verilmiştir.Bu durumda, imza sahiplerinden herbirinin vergiden sorumlu olacaklarının kabulü gerekir. Çünkü eklenen işlemle asıl işlem güvenceye alınmakta ve bu anlamda asıl işlemle bütünleşmektedir. (İki taraflı bir borç sözleşmesinde, üçüncü bir şahsın, kefil olması böyle bir durumu ortaya çıkarır).

- DVK'nun 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında; imza sahiplerinden birinin damga vergisinden muaf olmasının damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmiyeceği, damga vergisinden muaf kuruluşlarca, kişilerin (I) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kuruluşların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği, ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde, vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlarında müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

17 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğine göre; bu esas kişilerle vergiden muaf kuruluşlar arasında müştereken düzenlenecek kağıtların vergisinde uygulanacağı gibi, bu kuruluşlarla,kişiler arasındaki işlemlerle ilgili olmak şartıyla, sadece vergiden muaf kuruluşların imzası ile tekemmül eden kağıtların vergisine de uygulanacaktır. Ancak (II) sayılı tablo ile kabul edilen istisnalarda bu uygulama geçerli olmamaktadır.

bb. Kağıtları İbraz Edenlerin Sorumluluğu

DVK'nun 24/1'nci maddesinde; vergi kapsamına giren kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan, mükelleflere rücu etme hakkı olmak üzere kağıtları ibraz edenlerin sorumlu olacakları belirtilmiştir.

İbraz esnasındaki sorumluluğu, verginin mükellefi olma durumu ile karıştırmamak gerekir. İbraz esnasında sorumluluk, verginin mükellefi olunmayan durumlarda sözkonusu olur. Çünkü madde hükmünde "... mükelleflere rücu hakkı olmak üzere ..." ifadesine yer verilmiştir.

bc. Resmi Dairelerin Sorumluluk ve Mecburiyeti

DVK'nda resmi dairelerin sorumluluğu ile mecburiyeti ayrı maddelerde düzenlenmiştir. DVK'nun 24/3'üncü maddesi hükmüyle resmi dairelerin sorumluluğu, 26 ve 27'nci maddeleriyle de zorunlulukları düzenlenmiştir.

DVK'nun 24/3'üncü maddesine göre;resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairelere bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası da düzenleyenelere aittir.

Maddenin 4'üncü fıkrasında ise, vergi ve cezanın kağıtları düzenleyenlerden alınacağı, vergi için mükellefe rücu hakkının bulunduğu belirtilmiştir.

Madde hükmü,resmi dairelerle,kişiler arasında müşterek imza ile düzenlenen kağıtları kapsadığı kadar, sadece resmi dairelerce veya noterlerce düzenlenip kişilere verilen kağıtları da kapsamaktadır.

Ayrıca, kişilerin imzası ile belli işlemler için resmi dairelere kağıt ibraz edilmesi ve bu kağıtların vergisinin ödenmemiş olması durumunda, 26'ncı madde hükmü ile, resmi dairelerin ilgili memurlarına bir zorunluluk yüklenmiştir.

Bu memurlar kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tesbit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar(DVK.md.26). Maddede yer alan hükümle resmi dairelerin memurlarına zorunluluk yüklenmiştir. Ancak, bu zorunluluğun müeyyidesi yoktur.

VUK'nun 356'ncı maddesi ile de resmi dairelere ayrıca bir sorumluluk yüklenmiştir. Madde hükmüne göre; resmi daireler, kendilerine ibraz edilen veya gönderilen kağıtların pullarının usulüne uygun iptal edilmiş olup olmadığını kontrol etmekle sorumludurlar. Usulüne uygun olarak iptal edilmemiş pulları, resmi mühür veya damga basmak suretiyle iptal etmeden işleme koyamazlar. Aksi takdirde her kağıt için kanunda (VUK.md.356) belirtilen para cezasına muhatap olurlar(182).

bd. Noterlerin Sorumluluk ve Mecburiyeti

Noterlere de 24 ve 27'inci madde hükümleriyle damga vergisine ilişkin sorumluluk ve zorunluluklar yüklenmiştir.

DVK'nun 24/3'üncü maddesi noterler için aynen resmi daireler hakkındaki sorumluluk hükmünü koymuştur.

---

(182)Miktarlar Bakanlar Kurulunun 22.12.1988 tarih ve 88/13603 Sayılı Kararnamesiyle birkat artırılmıştır. Ancak, 1.1.1990 tarihinden geçerli olmak üzere 89/14918 S Kararla yeniden artırılmış ve 200 lira 400 liraya,10000 lira 20000 liraya,1000 lira 2000 liraya yükseltilmiştir.

Noterlerin mecburiyeti ise DVK'nun 27'inci madde hükmünde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre; noterler, pulsuz veya noksan pullu kağıtları,vergi ve cezası alınmadıkça tasdik edemezler veya suretlerini çıkaramazlar. Bu düzenlemenin müeyyidesi VUK'nun 356/3 maddesi hükmünde belirtilmiştir. Hükme göre, pulsuz veya pulu noksan kağıtları, usulen resmi ve para cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için 500 TL ceza kesilir(183). Ancak, VUK'nun 343'üncü maddesi hükmü gereği,her kağıt için en az 100 TL ceza alınır.

Vergi ve cezanın mükelleften alınması bakımından noterlere de yetki verilmiştir.DVK'nun 27/2'nci maddesi hükmüyle, kağıt sahiplerinin rızaları ile vergi ve cezayı ödemek istemeleri halinde, noterlerin hem vergi hemde cezaya ait pulu kağıda yapıştırmak suretiyle işleme devam edebilecekleri belirtilmiştir.

Makbuz karşılığı yapılan ödemelerde ise norterler sadece kağıt üzerinde gerekli şerhin olup olmadığına bakacaklar, ayrıca şerh konusu verginin ödenip ödenmemiş olduğunu araştırmayacaklardır.

be. Bankaların, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin ve İştiraklerinin Sorumluluk ve Mecburiyeti

21.11.1980 tarihinde kabul edilen 2344 Sayılı Kanunla DVK'nun 27'nci maddesine eklenen fıkra ile;bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştiraklerinin,vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası ödenmeden

(183)Bu maddede diğer vergilerde her vergi için 2500 liraya baliğ olmayan cezaların kesilemiyeceğide belirtilmiştir.

işleme koyamayacakları,aksine davrananlardan,kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza miktarınca ceza alınacağı belirtilmiştir.

Madde hükmünde yer alan müeyyide,noterlerde olduğundan daha ağırdır. Çünkü noterler 27'nci maddedeki zorunluluğa uymadıkları takdirde muhatap olacakları ceza VUK'nun 356 ve 343'üncü maddelerine göre usülsüzlük cezasıdır. Banka ve kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştiraklerinde ise mükelleften alınacak ceza tutarında cezai müeyyide öngörülmüştür.

17 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde, bankalar,kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştiraklerinin, vergisi DVK'na uygun olarak ödenmeyen kağıtları ilgili vergi dairesine ihbar edecekleri, bu kağıtların vergi ve cezasını vergi dairesine ödetmek için ilgililerini, vergi dairesine göndermek suretiyle işlem yapacakları ve vergi ve ceza ödendikten sonra, kağıtları işleme koyacakları belirtilmiştir.

bf. Özel Sorumluluk

DVK'nun 25'inci maddesinde, yabancı memleketlerle, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve değerli kağıtlarla ilgili özel bir sorumluluk hükmü düzenlenmiştir.Bu kağıtlarda,zamanında ödenmemiş olan vergi ve ceza, asıl mükellefe rücu hakkı saklı kalmak üzere hamilinden alınır.

C. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN DAMGA VERGİSİNE İLİŞKİN SORUMLULUK MÜESSESESİ

VUK'nun 334'üncü maddesinde damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında nisbi ve maktu vergi ve resimlere ait cezadan sorumlu olanların birden fazla olması halinde sorumlu-

ların birbirlerine rücu hakları saklı kalmak üzere sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Hüküm sadece damga vergisi için değil, aynı zamanda damga resmi içinde düzenlenmiştir. 31.12.1980 tarihinde yayımlanan 2365 Sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, madde sadece damga vergisi ile ilgili iken değişiklikle damga resmi de sorumluluk kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, VUK'nun 356/1'inci maddesinde, resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 Sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanuna tabi kurumlara ve derneklere ibraz edilen ve gönderilen evrakta yer alan pulların, VUK'nun belli ettiği esaslara göre iptal edilmemesi halinde kanunda belirtilen para cezalarının uygulanacağı belirtilmiştir.

Maddede ayrıca, noterlerin pulsuz veya pulu noksan kağıtları, verginin aslı ve cezası tahsil edilmeden tasdik edemiyecekleri veya örneklerini çıkartamayacakları belirtilmiştir.Belirtilen bu zorunluluğa uymayan noterler için kanunda belirtilen para cezalarının uygulanacağı da ifade edilmiştir.

Noterlere getirilen bu zorunluluk, onları ayrıca vergi sorumlusu haline de getirmektedir.Noterlerin sorumluluğunun kapsamına, ödenmeyen vergi veya eksik ödenen vergi ile cezası girmektedir.

VUK ile noterlere ve resmi dairelere yüklenen bu sorumluluk şekline benzer bir düzenlemeye daha öncede belirtildiği gibi DVK'nun 24, 26 ve 27'nci maddelerinde yer verilmiştir.

5. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU

MTVK'nda sorumluluk müessesesi, VİVK ve TAVK'nda olduğu gibi "Bildirme ve Sorumluluk" başlığını taşıyan 13'üncü maddede düzenlenmiştir.

MTVK'nun 13'üncü maddesinin (a) bendinde; trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarının kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtın cins,nevi, nitelikleri ve kullanılış maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin belirlendiği tarihten itibaren ilgili vergi dairesine bildirmeye zorunlu oldukları belirtilmiştir. Belirtilen bu zorunluluğu yerine getirmeyenlerin 213 sayılı VUK'nun 150'nci maddesinin 1-3 bendinde yazılı olanlar için uygulanan cezaya muhatap olacakları belirtilmiştir(VUK'nun 361/3 maddesinde belirtilen para cezası hükmolunur).

MTVK'nun 13'üncü maddesinin (b) bendinde ise; Motorlu Taşıtlar Vergisi mükelleflerinin adlarına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlarda (a) bendinde belirtilen niteliklerde meydana gelen değişiklikleri, bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları belirtilmiştir. Aksine hareket edenlerin ise VUK'nun 352'nci maddesine bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelin (ihtar 2) sırasına göre cezalandırılacakları belirtilmiştir(MTVK.md.13/b 2).Cetvele ait ihtar 2'de; MTV'ne ait usulsüzlüklerin cetvelin mükellef grupları sütununun 3'üncü sırasına göre cezalandırı-

lacakları belirtilmiştir. Bu açıklamaya göre MTV'ne ait usulsüzlük cezalarını işleyenler II.sınıf tüccarlara uygulanan usulsüzlük cezaları ile cezalandırılırlar (Mükellefin değişikliği bildirmemesi II.derece usulsüzlüktür).

Görüleceği üzere bildirimde bulunmayan mükelleflerin cezaları, trafik,belediye,liman sicil memurları ile sivil hava vasıtaları sicil memurlarına uygulanan cezadan daha azdır.

13'üncü maddenin (c) bendinde;vergi konusu taşıtlara ait ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeleri istemeye mecbur olanlar belirtilmiştir.Bu kişiler; trafik, belediye veya liman sicil memurları, noterler ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapanlardır.

Maddenin (d) bendinde ise; taşıtlarla ilgili fenni muayene istasyonları,liman ve deniz işletme bölge müdürlükleri, belediyeler veya liman başkanlıkları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünün,taşıtların fenni muayenelerini yapmadan denize ve uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorunda oldukları belirtilmiştir.

(d) bendinde yer alan diğer önemli bir hükümde, pul yapıştırmak suretiyle ödenen taşıtlara ait verginin ödeme süresi geçtikten en az 2 ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılacak duyurudan itibaren 15 gün içerisinde ödenmemesi halinde AATUHK'nun hükümlerine bağlı kalınmaksızın ve diğer bazı işlemlere başvurulmaksızın taşıtın haciz edil-

mesidir. Hacz edilmiş taşıtlar, vergi alacağı ödenene kadar trafikten men edilirler.

(c) ve (d) bendlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanların, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir(MTVK. Mad.13/e-2). Ödemek zorunda kaldıkları vergiler dolayısıyla mükellefe rücu hakkına sahip olduklarıda belirtilmiştir.

MTVK'nun sorumluluğu düzenleyen 13'üncü maddesinin (c) ve (d) bendlerinde bazı çelişkiler sözkonusudur. Ayrıca madde bir bütün olarak dikkate alındığında belirgin bir dağınıklık görülmektedir.

(c) bendinde belirtilenlerin, vergi ve gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeleri istemeleri zorunlu tutulurken, (d) bendinde belirtilenler,sadece verginin ödenip ödenmediğini araştırmakla zorunlu tutulmuşlardır. Buna karşılık 3418 Sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle değişik (e) bendinde, (d) bendinde sayılanlara, vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarıdan mükellef ile birlikte müteselsil sorumluluk yüklenmiştir.

6. TAŞIT ALIM VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU

TAVK'nda sorumluluk müessesesine "Belge isteme ve bildirme görevi ve sorumluluk" başlığını taşıyan 9'uncu maddesinde yer verilmiştir. 31.3.1988 tarihinde yayımlanan 3418 Sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle değişik madde hükmünde

"Trafik, belediye ve liman sicil memurları, noterler, gümrük memurları, Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları ile yetkili satıcılar ve motorlu araç ticareti yapanlar gibi, taşıtın her türlü iktisap, ithal ve devir işlemlerini yapanlar..." ifadesiyle belirtilen kişilerin, iktisap, ithal ve devir işlemlerini yapmadan önce verginin ödendiğini gösteren belgeyi isteme ve belgedeki bilgiler ile ekli listeleri 15 gün içinde ilgili vergi dairesine göderme gibi şekli sorumlulukları belirtilmiştir.

Kanunda belirtilen bu mecburiyete uymamak suretiyle işlem yapanlar, ödenmeyen vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır(TAVK.Md.9/2). Ancak ödemek zorunda kaldıkları vergiler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

Maddenin 1'inci fıkrasında sayılan kişiler belirtilen zorunlulukları yerine getirmemeleri halinde müteselsilen sorumlu oldukları vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden sadece ödemek zorunda kaldıkları vergileri mükellefe rücu edebilmektedirler. Kanun, vergi cezası ve gecikme faizini ödemek zorunda kalan kişilere ise rücu hakkını tanımamamıştır.

TAVK'nun geçici 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan "... Ek taşıt alım vergisinin,tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile muaflık, istisnalar, sorumluluk ve vergilendirmeye ilişkin diğer hususları hakkında 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım vergisine ilişkin hükümleri uygulanır..." hüküm ile sorumluluk müessesesine yer verilmiştir.

Bu nedenle TAVK'nun 9'uncu maddesinde belirtilen hususlar ek taşıt alım vergisi içinde geçerlidir.

7. EMLÂK VERGİSİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUGU

Emlâk Vergisi Kanununda sorumluluk müessesesisine bina ve arazi vergisinin mükelleflerini belirleyen 3'üncü ve 13'üncü maddelerinde yer verilmiştir.

EVK'nun 3'üncü ve 13'üncü maddelerinin 1'inci fıkralarında,bina ve arazi vergilerinin mükellefleri belirtilmekte, ikinci fıkralarında ise bir bina veya araziye müşterek mülkiyet halinde malik olanların mükellef olacakları,iştirak halinde mülkiyette ise maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Madde hükümlerinde yer alan sorumluluk müessesesinin daha iyi analiz edilebilmesi için öncelikle müşterek mülkiyet ve iştirak halinde mülkiyet kavramlarının belirlenmesi gerekmektedir.

Doktrinde müşterek mülkiyet; "birden çok kimsenin aynı eşya üzerinde bilfiil bölünmemiş paylara sahip olmalarından meydana gelen toplu bir mülkiyet şekli" olarak tanımlanmaktadır(184).

Medeni Kanunun 623'üncü maddesinde de müşterek mülkiyet; birden fazla kişinin, fiilen bölünmemiş olan bir eşyanın maliki olması, şeklinde tanımlanmıştır.

Yapılan tanımlamalardan da görüleceği üzere müşterek mülkiyette, maliklerin her birinin fiilen ayrılmamış paylarını aritmetik olarak belirlemek mümkündür. Ancak bu paylar eşya

(184)Tuhan Esener,**Eşya Hukuku**,Sevinç Matbaası,Ankara,1985,s 88.

üzerinde fiilen ayrılmamış olduğundan, bu paya isabet eden kısımın hangi kısım olduğu belli değildir. Müşterek maliklerin yetki ve ödevleri aritmetik olarak hesap edilen pay oranına göre belirlenir(185).

Medeni Kanunun 626'ncı maddesinde de müşterek mülkiyetten doğan veya müşterek mülkiyeti bağlayan idari giderler ile vergiler ve diğer mükellefiyetlerin aksine, hüküm olmadıkça hisseleri oranında bütün hissedarlara ait olacağı belirtilmiştir. Nitekim EVK'nun 3 ve 13'üncü maddelerinde bina veya araziye müşterek mülkiyet halinde malik olanların hisseleri oranında mükellef oldukları belirtilmiştir.

İştirak halinde mülkiyet ise doktrinde, kanun veya sözleşme gereğince bir ortaklık ilişkisi ile bağlı olan birden fazla kişinin belirli eşyanın tamamı üzerinden mülkiyet hakkına sahip olması şeklinde tanımlanmaktadır(186).

Medeni Kanunun 629'uncu maddesinde de,kanun veya bir sözleşme ile iştirak teşkil eden kimselerin, bir şeye malik olmaları halinde, her birinin o şeyin tamamı üzerinde hak sahibi olacakları şeklinde tanımlanmıştır.

Müşterek mülkiyette, paylar aritmetik olarak bellidir. İştirak halinde mülkiyette ise iştiraklerin hisseleri aritmetik olarak belli değildir. İştirakçi ortakların tasarruf edebilecekleri bir hisseleri sözkonusu değildir. Mülkiyet hakkı elbirliği ile ortaklara aittir(MK.md.630).

Türk vergi sistemi eşya üzerinde ortaya çıkan bu

---

(185)ESENER, a.g.e., s 89.
(186)ESENER, a.g.e., s 89.

mülkiyet şekillerini gözönüne alarak bina ve arazi vergilerinin mükelleflerini belirlemiştir.

Bina ve arazi vergisinde, bina ve araziye müşterek mülkiyet halinde sahip olanların hisseleri oranında mükellef olacakları belirtilmiştir(EVK.md.3/1,13/1). Diğer bir ifadeyle bina ve araziye sahip olanlar vergiden aritmetik olarak hesaplanan payları oranında mükellef olacaklardır. Geniş anlamda bir sorumlulukları sözkonusudur.

Bina ve arazi vergisinde, iştirak halinde mükellefiyette ise malikler, vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır (EVK.md.3/2, 13/2).

8. SERBEST MUHASEBECİLİK, SERBEST MUUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU

1.6.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı kanunla serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlik müesseseleri düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme ile yeminli mali müşavirlik,kanunda belirtilen belgeleri tasdik etme görevi verilmiştir.Verilen bu tasdik görevi ile birlikte yeminli mali müşavirlere tasdik ettikleri belgelere ilişkin bazı sorumluluklarda yüklenmiştir.

Taşdik görevi ve sorumluluk,kanunun 12'nci maddesinde belirtilmiştir.

Kanunun 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yeminli mali müşavirlerin; gerçek ve tüzel kişiler ile bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe

standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri belirtilmektedir.

Maddenin son fıkrasında ise, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu olacakları, tasdikin doğru olmaması halinde tasdikin, yeminli mali müşavirlerin düzenleyecekleri raporda belirtilen kapsamıyla sınırlı olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmektedir.

Madde hükmü sorumluluk müessesesi yönünden incelendiğinde, sorumluluğun bir vergi güvenlik önlemi olarak düzenlendiği açıkça görülmektedir. Son fıkra hükmünde yer alan "... müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar." hükmü ise bir çelişkiyi ifade etmektedir.

Yeminli mali müşavirlerin mükellefle müştereken sorumlu olmaları halinde vergi borcundan ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte sorumlu olacaklardır. Bu nedenle ayrıca müteselsil sorumluluklarına yer vermek anlamsızlaşacaktır.

Müşterek sorumluluk, vergi sorumlularının sorumluluğunda sözkonusu olmaktadır(187). Oysa yeminli mali müşavirler vergi sorumlusu durumda değildirler. Sadece tasdik işleminden doğan bir sorumlulukları vardır. Bu nedenle sadece ziyaa uğratılan vergi ve cezasından müteselsilen sorumlu tutulmaları yeterli olacaktır.

---

(187) KIRBAŞ, a.g.e.,s 65.

9. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNUNDA VERGİ SORUMLULUĞU

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 13'üncü ve 35'inci maddelerinde, tüketim vergileri olan havagazı ve elektrik tüketim vergisi ile ilân ve reklâm vergisinin mükellefleri ve sorumluları belirtilmiştir.

Maddelerde yer alan hükümlere göre, kendi adlarına ilân ve reklâm yapan ya da yaptıranlar ile elektrik ve havagazı tüketenler verginin mükellefidirler.

Kanunun aynı maddelerinde, ilân ve reklâm işlerini ifa edenler ile havagazı ve elektrik dağıtan kuruluşların bu vergilerin ilgili belediyeye yatırılmasından sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Ancak, kanunda bu sorumlulukları yerine getirmeyenlere ne gibi müeyyideler uygulanacağı belirtilmemiştir. Kanunun 98'inci maddesinde ise, kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde VUK'nun ve AATUHK'nun hükümlerinin bu kanun yönünden de geçerli olduğu belirtilmiştir.

Anılan maddelerde bir vergi kesintisi ve vergiyi bir başkası adına ilgili belediyeye yatırma sorumluluğundan bahsedildiğine göre, görevin yerine getirilmemesi halinde VUK'nun 11'inci maddesinde belirtilen hükümlerin uygulanması gerekir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDAKİ SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİNİN GENEL HUKUK SİSTEMİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. KAVRAM YÖNÜNDEN

Vergi sorumluluğu müessesesi, kişiyle devlet arasında olan bir mali ilişkide, vergilendirme tekniğinden veya uygulamada ortaya çıkan bazı sorunlardan dolayı üçüncü bir kişiyi de kapsamına almaktadır.

Yaptığımız araştırmalar sonucunda bu tür bir düzenlemeye vergi hukuku dışında hiçbir kamu hukuku dalında yer verilmediği görülmüştür. Kamu hukukunun bir kolu olan ceza hukukunda yer alan kusursuz sorumluluk kavramı ise özel hukuktan ceza hukukuna bir yansımadır(188). Özel hukuk alanında yapılan sorumluluk düzenlemelerinin vergi sorumluluğuna ışık tutabileceği,bu nedenle de vergi sorumluluğunun değerlendirilmesinde özel hukuk alanında yer alan sorumluluk düzenlemelerinin esas alınması gerektiği görüşündeyiz.

Özel hukuk alanında sorumluluk kavramı; edimini ifa etmeyen borçlunun malvarlığına alacaklı tarafından devlet aracılığı ile el konması olarak tanımlanabilmektedir.Bu sorumluluk tanımlaması incelendiğinde kavramın, akit'den doğan bir borç ilişkisine dayandığını ifade etmek mümkündür. Ancak, bu tür sorumluluk tanımı,dar kapsamlı sorumluluk kavramını belirtmektedir.

---

(188) KUMRULU, "Anayasa Mahkemesinin Bir ...", s 426.

. Geniş anlamda sorumluluk kavramı ise hem akdi hem de akit dışı sorumluluğu kapsamına almaktadır. Akit dışı sorumluluk ise, hukuk düzenince bireylere yüklenen genel ve objektif bir ödevin yerine getirilmemesi halinde sözkonusu olmaktadır(189). Diğer bir ifadeyle akit dışı sorumluluk, bir borç akti sözkonusu olmadan bir zararın ortaya çıkması halinde, bu zararın hukuk düzenince tazmin ettirilmesine yöneliktir. Zararın kimden tazmin edileceğinin belirlenmesinde ise kusur ve sebebiyet prensipleri dikkate alınmaktadır.

Kusur prensibinde kişiler; ancak hukuka aykırı fiilleriyle neden olduğu zararı tazminden sorumlu olmaktadır.

Sebebiyet prensibinde ise;kişilerin kusuru aranmaksızın fiillerinin verdiği zararı tazmin sorumluluğu vardır.

Vergi kanunlarında yer alan hükümler incelendiğinde, sorumluluk kavramının bir tanımının yapılmadığı görülür. Ancak . VUK'nun 8/2'nci maddesinde vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Vergi sistemi incelendiğinde bu maddede yer alan sorumlu tanımlamasının dışında sorumlu tutulan kişi ve kuruluşlarında bulunduğu görülür. Örneğin, motorlu taşıtlar vergisinde ve taşıt alım vergisinde; noterler, trafik,belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarının sorumlulukları gibi durumlarda, sorumlu kişilerin, verginin ödenmesine ilişkin ödevleri olmamasına karşın, verginin sorumlusu durumundadırlar.

---

(189) EREN, **Borçlar Hukuku** ... , C II, s 21.

Geniş anlamda vergi sorumluluğu hem maddi bir edimi yerine getirmeyi hem de vergi kanunlarının öngördüğü ödevleri yerine getirmeyi ifade etmektedir.

Geniş anlamda sorumluluk tanımlaması, özel hukukda yer alan akit dışı sorumluluğa benzetilebilir.

Vergi hukukunda yer alan sorumluluk düzenlemeleri ile özel hukukta yer alan akit dışı sorumluluğun ortak yönleri, bir akit'den doğmamış olmaları, kanunların öngördüğü objektif bir ödevin yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkmaları ve kişilerin davranışının kusurlu veya kusursuz olabilmesidir.

Kavramları birbirinden ayıran en önemli özellik ise, akit dışı sorumluluğun bir zararın tazminini amaçlamasına karşın, vergi sorumluluğu vergi borcunun tam ve zamanında ödenmesini sağlamaya yönelik olmasıdır. Kavramları ayıran diğer bir özellik de, akit dışı sorumluluğun hukuk sisteminin kişilere yüklediği genel bir ödevin yerine getirilmemesi halinde sözkonusu olmasıdır. Çünkü vergi hukukunun kişilere yüklediği ödevler özel nitelikleri olan ödevlerdir.

B. UYGULAMA YÖNÜNDEN

Özel hukukda yer alan sorumluluk müesseselerinin olduğu gibi veya bazı farklılıklarla vergi hukukuna yansıtıldığınıda görmek mümkündür.

Özel hukukun bir kolu olan medeni hukukda, gerçek kişiler ehliyetleri yönünden bir sınıflandırmaya tabi tutulduktan sonra medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmayanların işlemlerini temsilcileri aracılığıyla yerine getirebilecekleri belirtilmiştir. Bu düzenlemeye uygun olarak ana ve

babanın velayet hakkına sahip oldukları oranda çocuklarının kanunî temsilcisi oldukları da belirtilmiştir(MK.md.28). Aynı kanunun 353'üncü maddesinde ise benzer hüküm, kayyımlar için kullanılmaktadır.

Medeni Kanunun 409'uncu maddesinde ise vasi ve vesayet dairelerinin kasıt veya ihmal ile neden oldukları zararlardan sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Medeni Kanunun 48'inci maddesinin 2'inci fıkrasında ise; tüzel kişilerin, organlarının yapmış oldukları hukuki muamelerle bağlı oldukları belirtilmiştir. Tüzel kişilerin organlarının kusurlu hareketlerinden ise, organlarında şahsen sorumlu tutulacakları belirtilerek zarar görene karşı zincirleme bir sorumluluk oluşturulmuştur(MK.md.48/3).Diğer taraftan Türk Ticaret Kanununda da ortakların sorumluluğu ikinci dereceden bir sorumluluk olarak düzenlenmiş, birinci derecede şirket tüzel kişiliği sorumlu tutulmuştur.

Türk Ticaret Kanununda küçük ve kısıtlıların tacir olması halinde, işlemlerinin kanunî temsilcileri tarafından yerine getirileceği, işletmeden dolayı bir cezanın sözkonusu olması halinde kendilerinin sorumlu olacakları belirtilmiştir(TTK.md.15).

Özel hukuka ait bu sorumluluk düzenlemeleri VUK'nun 10'uncu maddesiyle benzer özellikler göstermektedir. Bu noktadan hareketle vergi hukukunda yer alan sorumluluk müessesesinin temelinde, özel hukukun kolları olan medeni hukuk ve ticaret hukukunda yer alan sorumluluk düzenlemelerinin rol oynadığını söylemek mümkündür. Ancak bu benzerliği kabul

ederken kavram yönünden yapılan değerlendirmede belirtilen farklılıkları unutmamak gerekir.

II. VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİNİN VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. KANUNÎ TEMSİLCİLERİN VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi hukukunda,vergi ehliyeti için kanunî ehliyetin aranmamasına karşın,hukuki işlem yapma yeteneği olmayan kişilerin vergiye ilişkin işlemlerini gerçekleştirmeleri mümkün değildir. Diğer taraftan hukuk düzeninin kendilerine kişilik tanıdığı tüzel kişilerinde görevlerini kendilerinin yapması sözkonusu değildir.Bu nedenle belirtilen kişilere ait ödevler, kanunî temsilcileri aracılığı ile yerine getirilir. Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de vergiye ilişkin ödevleri kanunî temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirilir.

Vergi hukukunda kimlerin kanunî temsilci olacağı konusunda herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Kanunî temsilcilerin belirlenmesinde özel hukukun bir dalı olan medeni hukukda yapılan düzenlemeler, vergi hukuku açısından da benimsenmiştir.

Vergi hukukunda kanunî temsilcilerin sorumluluğu, VUK'nun 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede tüzel kişilerin, küçükler ve kısıtlılar ile vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanunî temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.

Maddenin 2'nci fıkrasında ise, belirtilen kişilerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri halinde tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan alacakların kendi varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.

Maddede yer alan hüküm incelendiğinde,kanunî temsilciler yönünden bir kusursuz sorumluluk düzenlemesine yer verildiği görülür. Çünkü kanunî temsilcilerin görevlerin yerine getrilmesinde kasıt ve ihmallerinin olup olmadığı dikkate alınmamakta, her durumda sorumlu oldukları kabul edilmektedir.

Oysa 3.12.1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanunla yapılan bu düzenlemeden önce kanunî temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevinin yerine getirilmemesinde kusurlu (kasıt ve ihmal) davranışları dikkate alınmaktaydı. Bu düzenleme Medeni Kanundaki kanunî temsilcilerinin sorumluluğu düzenlemesinin vergi hukukuna yansımasıydı.

Kanun koyucunun madde hükmünden kasıt ve ihmal kavramlarını çıkartma nedeni, diğer bir ifadeyle kusur sorumluluğundan kusursuz sorumluluğa geçiş nedeni; vergi alacağının güvence altına alınması ve tahsilatının süre kaybı olmaksızın gerçekleştirilmesidir.

Yapılan düzenlemenin vergi alacağını güvence altına alıp alamayacağı ve tahsilatını hızlandırıp hızlandırmıyacağını ortaya çıkarabilmek için öncelikle değişikliğin özünü oluşturan "kasıt" ve "ihmal" kavramlarının, anlamlarının ve varlıklarının belirlenmesi gerekmektedir.

Kast; failin hukuka aykırı bir neticeyi düşünmesi (tasarlaması) ve arzu etmesidir. Kast'ın varlığı için hukuka aykırı neticenin istenilmiş olması yeterlidir.

İhmal; hukuka aykırı neticeyi istememekle beraber, bu neticeyi önlemek için, içinde bulunulan durumun gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmemesidir(190).

Tanımlardan her iki kavramında subjektif bir özellik gösterdiklerini belirlemek mümkündür.

Kast'ın varlığının belirlenmesinde, hukuka aykırı sonucun istenilmiş olması kast'ın ihmal'e göre daha kolay tespit edilmesini sağlamaktadır. İhmal'in belirlenmesi ise tamamen subjektif ölçülere dayanmakta ve belirlenmesinde büyük güçlüklerle karşılaşılmaktadır.

Kast ve ihmalin belirlenmesinde kullanılabilen ve bir ölçüde de olsa objektif bir nitelik gösteren, normal ve vasat bir insanın aynı durumda yapacağı davranışı esas almak her zaman problemlere güvenilir bir çözüm getirmemektedir.

Kast ve ihmalin belirlenmesindeki güçlük kanun koyucuyu bu kavramları madde hükmünden çıkarmaya yöneltmiştir. Kanun koyucu bu düzenleme ile yargı yoluna gitmeyi önlemeye çalışmış, vergilerin zamanında tahsil edilmesini de bu şekilde gerçekleştirmeyi amaç edinmiştir. Ancak bu durumun yaratacağı bazı olumlu etkilerin yanısıra bazı olumsuz etkileride vardır. Bu etkilere, madde hükmünde yapılan diğer değişikliği de belirttikten sonra değinilecektir.

---

(190)TANDOĞAN, **Türk Mes'uliyet ...**, s 4-5.

Yapılan düzenleme ile kanunî temsilcilerin, vergiye bağlı olarak ortaya çıkan alacaklardan da sorumlu olacakları belirtilmiştir. Bu düzenleme ile sorumluluğun kapsamı eskiye göre oldukça fazla bir şekilde genişlemiştir.

Vergiye bağlı alacaklar ifadesi; çok geniş kapsamlı olup kapsamına; vergi cezalarının yanısıra (usulsüzlük cezaları hariç) vergi aslına bağlı olan gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklar girmektedir(191). Bu düzenleme ile kusurlu bir davranışı olmayan kanunî temsilciler vergi aslı ve bağlı alacaklardan sorumlu olacaklardır.

VUK'nun 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında temsilcilerin veya teşekkülü idare edenlerin sadece ödedikleri vergileri mükellefe rücu edebilecekleri belirtilmektedir. Bu düzenlemeye göre temsilcilerin vergi cezası ile birlikte vergiye bağlı olarak ortaya çıkan, gecikme faizi ve gecikme zammı gibi ödemeleri mükellefe rücu etme hakları yoktur.Oysa temsilcilerin gecikme zammı ve gecikme faizini mükellefe rücu edebilmeleri gerekir.Çünkü gecikme zammı ve faizi teorik nitelikleri gereği bir ceza değildirler. Bu tür ödemeler ek bir mali yüküm ya da bir fer'i kamu alacağı niteliği taşımaktadır(192).

Oysa VUK'nun 332'nci maddesinde kanunî temsilcilerin ancak vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı vergi cezasından sorumlu tutulacakları belirtilmiştir. Bu iki madde arasındaki çelişkinin giderilmesi için 332'nci maddede yer

(191) ÖZSÜT, "3505 Sayılı Kanun ...", s 35.
(192)Ahmet Kumrulu,"Vergi Davasında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", AÜHF Dergisi, Cilt XL, S 1-4, A.Ü.Basımevi,Ankara, 1988, s 237.

alan "vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden" ifadesinin çıkarılması gerekir.

Yapılan bu düzenleme ile;

-Verginin yanısıra vergiye bağlı olarak ortaya çıkan gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklarında güvence altına alınması,

- Kötü niyetli bazı mükelleflerin ortaya çıkarabilecekleri hileli iflas durumlarının önlenmesi,

- Sermaye şirketlerinin kanunî temsilcilerinin birbirlerini daha etkin denetlemeleri gibi olumlu etkiler yaratılmaya çalışılmaktadır.

Yapılan değişikliğin yaratabileceği bu olumlu etkilerin yanısıra bazı olumsuz etkileri de olabilir. Bu etkileri aşağıdaki şekilde belirlemek mümkündür.

- Kanunî temsilcilere kusurlu olup olmadıklarına bakılmaksızın mükellefiyet yüklenir ve kendilerine, vergiye bağlı alacakları kusursuz oldukları durumlarda mükelleflere rücu etme hakkı tanınmaz ise,temsilciler faaliyetde bulunmaya cesaret etmeyebilir, hareketsiz kalmayı tercih edebilir veya nasıl olsa sorumlu tutulacağını düşünerek tamamen tedbirsiz davranabilir.

- Gelişmelerini tamamlayarak halka açılan anonim şirketlerin bu eğilimlerini yavaşlatmalarına neden olabilir.

Yapılan değişikliğin hangi yönde etki yaratacağının önceden tahmin edilmesi mümkün değildir. Gelecek dönemlerde vergi mahkemelerinde ve Danıştay'da açılacak bu konuyla ilgili davalar değişimin etkilerini belirleyecektir.

Ancak, yapılan düzenlemelerin belirtilen etkilerinin sağlanabilmesi için öncelikle yukarıda belirtiğimiz VUK'nun 332'nci maddesindeki durumun düzeltilmesi gerekir.

Ayrıca, VUK'nun tüzel kişilerin ceza sorumluluğunu düzenleyen 333'üncü maddesinde yer alan hüküm, 332'nci madde için yaptığımız açıklamalar doğrultusunda yeniden düzenlenmelidir. Maddenin 2'nci fıkrasında ise, kanunî temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen kanunun 10'uncu maddesi hükmünün vergi cezaları için de uygulanacağı belirtilmektedir.VUK'nun 10'uncu maddesinde yer alan "vergi ve buna bağlı alacaklar" kavramı cezaları da kapsamına aldığı için bu madde hükmüde uygulamadaki geçerliliğini yitirmiştir (Usulsüzlük cezaları hariç).

VUK'nun 333'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasındaki cezalar ise kanunî temsilçiler adına kesilir.Öncelikle şunu belirtelim ki hapis cezalarının tüzel kişilik adına kesilmesi mümkün değildir.

Bu düzenlemede esas amaç, suçun şekli sorumlusu olan kanunî temsilcilerin değil, suçun oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılmasıdır. Ceza muhatabı temsilcinin belirlenmesi ise, suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı ve temsilçinin temsil yetkisinin sınırları dikkate alınarak yapılmalıdır.

VUK'nun 10/2'nci maddesinde,madde hükmünün Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir. Oysa GVK'nun 107'nci, KVK'nun 27'nci maddesinde dar mükelleflerin temsilçilerinin,

temsilcileri yoksa kazanç ve iratları yabancı kişi veya kuruma sağlayanların tarhiyatın muhatabı olacakları belirtilmiştir.

Temsilciler,tarhiyatın muhatabı olduğuna göre vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden kendi sorumlulukları sözkonusudur. Bu nedenle belirtilen kişilerin ayrıca sorumlu tutulmaları uygulaması olmayan bir düzenlemedir.

B. VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu oldukları VUK'nun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Madde hükmünde yer alan "yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar ..." ifadesi yapılan ödemeler sırasında vergi kesmek zorunda olanların,vergi kesintisi yapmamaları halinde de kesilmesi gereken vergiden dolayı vergi idaresine karşı sorumlu olacaklarını belirtmektedir.

Maddenin 1'inci fıkrası ile getirilen zorunluluk, sadece maddi bir ödevi kapsamamaktadır. Vergi kesmek zorunda olanların ayrıca kestikleri vergiye ilişkin diğer bazı şekilsel ödevlerinin bulunması halinde, bu ödevlerin de yerine getirilmesi zorunludur. Sorumluluğun kapsamını hem maddi hem de şekli vergi ödevi oluşturmaktadır.

Vergi kesmek zorunda olanlar, bu ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde, vergi kendilerinden ikmâlen veya re'sen tarhedilmek suretiyle alınır. Vergiye ait cezalar da sorumlular adına kesilir. Ancak ödedikleri vergileri mükellefe

rücu etme haklarının olmasına karşın cezaları mükelleflere rücu edemezler. Bu hüküm, cezaların şahsiliği ilkesine ve VUK'nun 331'inci maddesinde yer alan hükme uygundur.

Madde hükmünde yer alan ve sorumlulukların belirlenmesinde büyük tereddütlere yol açacak olan diğer bir ifade de; verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların, aralarında zimmen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlarında sorumlu tutulmasıdır. "Zimmen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar" ifadesi yoruma açıktır. Sahip olduğu depoyu kiraya verenler, verginin kesilip ilgili vergi dairesine yatırılmaması halinde sorumlu olacaklarmıdır. Bu ifadeden, verginin kesilip yatırılmamasından ortak çıkar sağlayan kişilerin anlaşılması gerekir.

VUK'nun 11'inci maddesinin 3 ve 4'üncü fıkralarında yer alan müteselsil sorumluluğun uygulama yönünden bir değerlendirme yapmadan önce, müteselsil sorumluluğun hukuki durumu üzerinde durmak gerekir. Çünkü müteselsil sorumluluk uygulamasının, kamu oyunda Anayasaya aykırılığı uzun bir süre tartışılmıştır. Ayrıca Anayasa Mahkemesine iptal davası açılmış ve mahkeme düzenlemeyi Anayasaya uygun bularak iptal davasını red etmiştir. Bu karara rağmen bilim adamlarının müteselsil sorumluluk hakkındaki tartışmaları henüz bitmemiştir. Bazı tereddütler devam etmektedir.

VUK'nun 11'inci maddesine 3239 Sayılı Kanunla eklenen hükmün (müteselsil sorumluluk) Anayasaya aykırılığını ileri sürenler;müteselsil sorumluluğun, vergi mükellefiyetinin yerine getirilmemesi halinde, mükellef olmayan başkalarını da

sorumlu hale getirdiğini, bunun da suç işlemiş olmayan şahsa, ceza sorumluluğu yüklediğini belirtmişlerdir. Bu düşünceden hareketle de müteselsil sorumluluğun Anayasa'nın "ceza sorumluluğu şahsidir" diyen 38'inci maddesinin altıncı fıkrasına aykırı olduğunu iddia etmişlerdir.

Ayrıca, maddede yer alan "müteselsil sorumluluğun şartları,sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir" şeklindeki düzenlemenin hem Anayasa'nın "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" diyen 38'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına ve hem de yasama yetkisinin devredilemiyeceğini belirten 7'nci maddesine aykırı olduğu iddiası da yer almaktadır(193).

Yapılan bu iddiaları değerlendiren Anayasa Mahkemesi, iddianın özünü oluşturan anafikirin, müteselsil sorumluluğun bir "ceza" olarak kabul edilmesi olduğu, bu nedenlede "cezaların şahsiliği" prensibi ile cezaların kanuniliği ilkesinin ihlal edildiğinin ileri sürüldüğü noktasından hareket ederek öncelikle kanun koyucunun amacının bu doğrultuda olup olmadığını tesbit etme yoluna gitmiştir.

Yapılan inceleme sonunda, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla yapılan vergi kesintisinin, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok KDVK'nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintilerde sözkonusu olduğu belirtilmiştir. Katma değer vergisinin her aşamada tahsil

(193)Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1986/5, K.1987/7 Karar Günü, 19.3.1987, Resmi Gazete,12 Kasım 1987,Sayı 19632,s 29.

edilmesi gereken bir vergi olduğu, bu nedenle KDV'ni doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzel kişilerin sayıca çok fazla olduğu, bunların içinde yabancı uyruklularında bulunduğu belirtilerek, kanun koyucunun vergi tahsilatını güvence altına almak için vergiyi doğuran olayla doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zimni ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür.

Ayrıca Anayasa Mahkemesi kararının gerekçesinde, vergi ödemiş kimselerin kendi bilgisi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi idaresine ulaşmamış olması nedeniyle ikinci defa ödemeye mecbur bırakılmasının hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı gibi görünmesine rağmen vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlenmesini sağlamak için getirilen bu tür bir "otokontrol" mekanizmasının, kamu yararının korunması yönünden gerekli olduğu belirtilmiştir.

Mahkeme bu görüşlerden hareketle, müteselsil sorumluluğu bir ceza olarak kabul etmemiş, bu nedenle de düzenlemenin Anayasanın belirtilen hükümlerine aykırı olmadığı kararına varmıştır.

Oyçokluğu ile alınan bu karara katılmayanların karşı oy yazılarında ise,hükmün sadece KDV yönünden uygulanmadığını, hukuk ve adalet ilkelerine aykırı olduğu,özel hukukun objektif sorumluluk ilkelerinin geçerli olamayacağı, teselsülün Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olduğu ve yetkinin Maliye ve

Gümrük Bakanlığına bırakılmasının Anayasaya aykırı olduğu ileri sürülmüştür(194).

Anayasa Mahkemesi kararının değerlendirmesine, VUK'nun 11'inci maddesinde yer alan eski düzenlemenin amacı ile sonradan eklenen fıkraların getiriliş amacını karşılaştırarak başlamak gerekir.

VUK'nun 11'inci maddesinin düzenleniş amacı, vergi kesmek ve kesilen vergileri vergi dairesine yatırmak zorunda olan kişilerin sorumluluğunu düzenleyerek vergi alacağının güvence altına alınmasıdır. Yapılan düzenleme ile birinci dereceden bir sorumluluk oluşturulmuştur. 3239 Sayılı Kanunla getirilen müteselsil sorumluluk düzenmesi ise vergi kesme durumunda bulunmayan kişiler için bir sorumluluk düzenlemesine yer vermektedir. Bu düzenleme, GVK'nun 107'nci maddesinde belirtilen;verginin tevkif suretiyle alınması halinde,mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar, tarhiyatın muhatabıdırlar hükmüne aykırıdır. Çünkü müteselsil sorumluluk düzenlemesiyle sorumlu tutulanların tarhiyatın muhatabı olmaları sözkonusu değildir(195).

Kararın gerekçesinde, 3239 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemenin sadece KDV'ni ilgilendirdiği belirtilmektedir. Oysa yapılan düzenlemede bu durumu belirten açık bir hüküm yoktur. Madde hükmü KDV kapsamı dışında da bazı mal alım satım ve hizmet ifalarını da kapsamaktadır.

---

(194)Ayrıntılı bilgi için Bkz.Anayasa Mahkemesi Kararı,s 40-41.
(195)KUMRULU,a.g.m.,s 420; ÖNCEL, "**Vergi Hukuku Açısından...**", s 50.

KDV'nde mal satan, hizmet ifa eden kişi verginin kanunî yükümlüsüdür.Mal ve hizmeti satın alan ise vergi sorumlusu değil, vergiyi fiilen ödeyen (yüklenen) kişidir. KDV'nde sorumluluk düzenlemesini açıklarken sorumluluk müessesesinin dar mükellefiyetten kaynaklandığı belirtilmişti. Bu nedenle kararın gerekçesinde müteselsil sorumluluğun KDV'nde dar mükellefler için de getirildiğinin belirtilmesi çok anlamsız kalmaktadır.

Mahkeme, vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, ödemenin idareye ulaşmamış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılmasının hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı olmamasını vergi sisteminin verimli etkin, adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak ve kamu yararını korumak için getirilen bir "otokontrol" mekanizmasının gerekliliğine bağlamıştır.

Gösterilen bu gerekçe, hukuk sisteminin özüne aykırıdır. Kanun koyucunun kamu yararını sağlayabilmek için,bireylerin haklarını çiğnemesi hiç bir şekilde haklı gösterilemez. Hukukun varoluş nedeni bireylerin hak ve özgürlüklerini toplumun diğer bireylerine ve devlete karşı korumaktır. Anayasa Mahkemesinin en temel görevide kanun koyucu tarafından yapılan hukuk ihlallerinin önlenmesidir.

Mahkeme, kamu yararı ile hakkaniyet ilkesini ve genel hukuka aykırılığı karşılaştırmış ve hukuka aykırı olsada kamu yararının önemli olduğunu kabul etmiştir. Oysa Türk Vergi Sisteminde otokontrolü sağlayan bir çok mekanizma vardır. Kaldı ki sözkonusu edilen vergilerin güvence altına

alınabilmesi için bazı otokontrol mekanizmalarına kendi kanunlarında yer verilmiştir.

Objektif sorumluluk olarak nitelendirilen bu düzenleme, objektif sorumluluğun kuramsal temelleri yönünden bir değerlendirmeye tabi tutulduğunda, olumlu bir sonuç vermemektedir.

Objektif bir sorumluluktan bahsedebilmek için sorumluluğu gerektiren bir olay ile sonuç arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir(196). Bu şartların yanısıra objektif sorumluluğun kabulü için diğer bazı dayanaklarda aranır. Bu dayanaklar birinci bölümde açıklanmıştı. Bunlar; hakkaniyet, tehlike yaratma ve hakimiyet görüşleridir.

İlk iki görüşü incelediğimizde görüşte yer alan hususların vergi hukuku yönünden geçerli olmadığı söylenebilir. Çünkü vergi tahsilinde güçlük nedeniyle devleti mağdur duruma düşmüş olarak kabul etmek, diğer taraftan da iktisadi ilişkiye giren üçüncü kişinin vergi açısından bir tehlike yarattığını kabul etmek mümkün değildir(197). Kendi eğemenlik alanları içerisinde bulunan kişi ve şeylerin başkalarına verdikleri zarardan sorumlu olmayı ifade eden hakimiyet görüşünü, üçüncü kişinin vergi ödevini yerine getirmeyen sorumluyu denetlemesinin mümkün olmaması nedeniyle kabul etmek imkansızdır.

Yapılan açıklamalardan da görüleceği üzere 3239 Sayılı Kanunla düzenlenen müteselsil sorumluluğu objektif bir sorumluluk olarak kabul etmek mümkün değildir.

---

(196) TANDOĞAN, a.g.e., s 4.
(197) KUMRULU, a.g.e., s 429.

Getirilen düzenlemeyi, Anayasanın bazı ilkelerinin ışığı altında incelediğimizde önemli sakıncalar taşıdığı ortaya çıkmaktadır.

Müteselsil sorumluluk uygulaması,vergi borcunun aslı ile ilgili bir ödev olmaktan çıkıp, özünde ceza niteliği taşıyan bir yükümlülük getirmiştir. Bu nedenle Anayasanın suç ve cezaların kişiselliği ilkesiyle çelişir niteliktedir. Eğer bir ceza olarak kabul edilmez ise (incelememize göre cezadır), üçüncü bir kişiye önceki aşamalarda tevkifat yapılıp, yapılmadığının denetimini yüklediğinden Anayasa'nın eziyet yasağına ait 17'inci maddesi ile çelişmektedir.

Getirilen müteselsil sorumluluk uygulamasıyla vergilerin tahsilinin üçüncü bir kişiye bırakılması Anayasa'nın 128'inci maddesinde yer alan, devletin yapmak zorunda olduğu kamu hizmetinin gerektirdiği asli ve sürekli görevler, memur ve diğer kamu görevlileri eliyle yürütülür, hükmüne aykırıdır. Çünkü düzenlemede belirtilen kişiler, kamu görevi yapan kişiler değillerdir.

Müteselsil sorumluluk uygulamasında kendisinden gelir vergisi kesilen kişi bu vergiyi tekrar ödemek zorunda kalabilmektedir. Bu, hem çifte vergilendirmeye, hem de mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinden sapılmasına yol açmaktadır. Vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı esasından da uzaklaşılmaktadır. Düzenleme bu yönüyle Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırıdır(198).

Anayasa Mahkemesi Kararının kamuoyunda tartışıldığı

(198) KUMRULU, a.g.e., s 434-438.

bir sırada, 3418 Sayılı kanunla, VUK'nun 11'inci maddesine yeni bir müteselsil sorumluluk hükmünün yerleştirilmesi,sorumluluk zincirinin nereye kadar, nasıl uzatılacağı konusunda hiç bir ölçünün konamıyacağının en güzel göstergesidir.

VUK'nun 11'inci maddesine eklenen hükümle, Maliye ve Gümrük Bakanlığına müteselsil sorumluluğu alım satıma aracılık eden kuruluşlara, özellikle ticaret borsalarına da yayma yetkisi verilmiştir. Ancak müteselsil sorumluluk, zirai ürünlerin alım satımınında yapılacak vergi tevkifatı ile sınırlandırılmıştır.

Getirilen hükümle yeni bir müteselsil sorumluluk düzenlemesi yapılmamakta, buna karşın zirai kazançların vergilendirilmesinde sorumluyu belirleme ve vergi kesintisi aşamasını tesbit etme yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığına verilmektedir.

VUK'nun 11'inci maddesine 3239 Sayılı Kanunla eklenen fıkra hükmü için yapılan değerlendirmelerin her biri, 3418 Sayılı Kanunla getirilen fıkra hükmü içinde geçerlidir.

Vergi tevkifatında müteselsil sorumluluk uygulamasının hukuka aykırı yönlerini bu şekilde belirttikten sonra müteselsil sorumluluğun mevzuat yönünden bir değerlendirmesi yapılacaktır.

VUK'nun 11'inci maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk müessesesinin değerlendirilmesinde, Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan 153,155,159,162,163 ve 164 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerindeki düzenlemeler esas alınacaktır.

153 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, bu konuda kendisinden önce çıkarılan 151 ve 152 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğleri gibi, zirai kazançlarda tevkifat uygulamasındaki müteselsil sorumluluk düzenlemesinin esaslarını belirlemektedir. 15.9.1990 tarihinde çıkarılan 164 nolu GVGT'de müteselsil sorumluluğun esasları yeniden düzenlenerek, bu konuda kendisinden önce çıkarılan tebliğlerin bazı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak yürürlükten kaldırılan genel tebliğ maddeleri açık bir şekilde ifade edilmemiştir. Tebliğin "Kaldırılan Tebliğler ve Yürürlülük" başlığını taşıyan 15'inci maddesinde "Konu ile ilgili olarak daha önce yayımlanan 153,155,162 ve 163 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinin bu tebliğe aykırı hükümleri, bu tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır." hükmüne yer verilerek bir belirsizlik ortamı yaratılmıştır. Tebliğde kaldırılan hükümlerin açık olarak belirlenmemesi, uygulama yönünden karışıklıklara yol açabilecektir.

Zirai kazançlarda vergi kesintisinde mükellef çiftçi, ürünü alan kişi (nihai tüketiciler hariç) ise vergi sorumlusudur. Çiftçiler, müteselsil sorumluluk uygulamasının dışında olduklarından, ürünü alan kişi veya kuruluş vergi sorumlusudur. Başka bir ifadeyle müteselsil sorumluluk ilk aşamada fiili olarak yoktur. Ürünü alan tüccarın aldığı ürünü başka kişi ve kuruluşlara satması halinde,ikinci kişi tevkifat yapmak zorunda olmadığı halde, müteselsil sorumluluğun dışında kalmak amacıyla vergi kesintisi yapabilmektedir. Ancak kendisi vergi sorumlusu değildir. Dolayısıyla teselsül,yukarıda belir-

tilenlerin dışında, vergi sorumlusu ile üçüncü kişiler arasında teselsül olarak ortaya çıkmaktadır.

VUK'nun 11'inci maddesinde Maliye ve Gümrük Bakanlığına vergi kesintisinin yapılacağı aşamayı değiştirme yetkisi verilmiştir. Verilen bu yetki,Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin (A) fıkrasında yer alan hüküm ile çelişmektedir. Fıkra hükmünde "Çiftçilerden satın alınan zirai mahsüller için yapılan ödemelerden" ifadesi ile kesintinin, çiftçiye ödemenin yapılması anında gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu hükme dayanarak,zirai mahsülün çiftçiden alınmaması halinde vergi kesintisi yapılması mümkün değildir.Bu nedenle Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu yetkisini kullanması mümkün görülmemektedir.

Tebliğde, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarının, çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir.Oysa GVK'nun 94'üncü maddesinde yukarıda belirttiğimiz gibi sadece çiftçilerden yapılan alımlarda vergi kesintisi sözkonusudur. Kurumların çiftçi sayılmaları ve sattıkları ürünler üzerinden vergi tevkifatı yapılması mümkün değildir(199).

Zirai kazançlarda çiftçiden alım aşamasında vergi tevkifatı yapılır. Sonraki aşamalarda, alıcılar önceki aşamalarda vergi kesintisinin yapıldığına kanaat getirmezlerse, vergi kesintisi yapıp sorumluluk kapsamından çıkabilirler.

(199) ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu** ..., s 117.

Önceki aşamada vergiyi kesen ayın 1'inde tevkifat yaptıysa, bunu izleyen ayın 20'sine kadar vergi dairesine yatırmak zorundadır. Yaklaşık 50 günlük bir zaman vardır.Bu süre içerisinde,alım satıma taraf alıcının, satıcının kayıtlarına hakim olarak ödediği verginin satıcı tarafından doğru beyan edildiğini kontrol imkanı düzenleme itibariyle kendisine verilmemiştir(200). Ayrıca yukarıda belirtilen süre içerisinde diğer bir ifadeyle, izleyen ayın 20'nci gününden önce zirai ürünün satılması halinde, ürünü satın alanın sorumluluktan kurtulabilmesi için satın aldıkları ürün üzerinden mutlaka vergi tevkifatı yapmaları ve bunu vergi dairesine yatırmaları gerekir. Çünkü sadece verginin kesilmiş olduğunun belgelenmesi müteselsil sorumluluğu ortadan kaldıramamaktadır(201).

Ticari hayatın işleyişi içerisinde iyi niyetli ve basiretli tacir olarak davranmak ticaret hukukunun öngördüğü bir esastır. Bunun dışında her alım ve satımdaki verginin yatırılmasına taraf olanların bu ödevlerini yerine getirip getirmediğini belirleme ödevi devletin sorumluluğunda olan bir husus olup,böyle bir sorumluluğun iktisadi faaliyet gösteren taraflara yüklenmesi doğru değildir(202).

VUK'nun 11'inci maddesine eklenen hükümle (3418 SK) Maliye ve Gümrük Bakanlığına müteselsil sorumluluğu alım satıma aracılık eden kuruluşlara,özellikle ticaret borsalarına

---

(200)Nevzat Tüfekcioğlu,"Katma Değer Vergisinin Ekonomideki Etkileri ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler", **Uluslararası Katma Değer Vergisi Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**, 8-12 Ocak 1990, İstanbul, s 13.

(201)Ahmet Esen,"Müteselsil Sorumluluk",**Maliye Postası**,Yıl 9, S 192, Eylül 1988, Ankara, s 8.

(202)TÜFEKÇİOĞLU, a.g.t., s 13.

da yayma yetkisi verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini 164 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kullanmıştır.Yapılan düzenleme ile borsada tescil ettirilerek, çiftçiden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden tevkif edilerek vergi dairesine ödenmeşi gereken vergiden borsalar, borsa yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar müteselsil sorumlu tutulmuşlardır(164 nolu GT.md.4). Aynı şekilde borsada işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişiler ve kuruluşlardan satın alınması halinde satın alanlar tevkifat yapmayacaklar ve müteselsil sorumlu olmayacaklardır. Bu ürünlerin çiftçiden satın alınması halinde gelir vergisi tevkifatının yapılamış olması, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından tescil işlemini yapan borsalar, borsa yöneticileri ve ürünü borsaya getirenler müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Tebliğ, borsaları yöneticileri ile birlikte müteselsil sorumluluğun kapsamına almıştır. Oysa VUK'nun 11'inci maddesi bakanlığa sadece ticaret borsalarını müteselsil sorumluluk kapsamına alma yönünden bir yetki vermiştir.Bakanlık,borsa yöneticilerinide müteselsil sorumluluk kapsamına alarak verilen yetkiyi aşan bir düzenleme yapmıştır. Bu nedenle borsa yöneticileri için düzenlenen müteselsil sorumluluk hükmü hukuki dayanaktan yoksundur. Tebliğ ile kanunun öngörmediği kişilerede sorumluluk yüklenmiştir. Bu durumda Anayasanın vergilerin kanuniliği ilkesini düzenleyen 73'üncü maddesine aykırıdır.

Ticaret borsalarına ve yöneticilerine sorumluluk

yüklenmekle beraber, bu kuruluş ve kişilerin sorumluluktan kurtulmaları için ne gibi bir işlem yapmaları gerekeceği belirsiz bırakılmıştır. Kesilen verginin ödenmediğini vergi dairesine bildiren borsa ve yöneticisi sorumluluktan kurtulacakmıdır.

Ticaret borsaları tescil ettikleri ürünler üzerinden verginin tevkif edilip edilmediğini kontrol edebilirler ancak muhtasar beyanname verilme anına kadar olan zaman sürecinde tevkif edilen verginin tüccar tarafından vergi dairesine yatırıldığını kontrol etmeleri oldukça zordur.

Tebliğlerde düzenlenen vergi kesintilerinin gelir vergisinden mahsubu yöntemide bazı aksaklıklar ve belirsizliklere sahiptir.

Zirai kazancı gerçek usulde tesbit edilen çiftçiler, gelir vergisi kesintisi yoluyla ödedikleri vergileri sadece yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen zirai kazanç üzerinden hesaplanan vergiden indirebilmektedirler. Mahsup edilmesi gereken verginin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde fazla olan kısmın GVK'nun mükerrer 112'inci maddesi gereğince asgari zirai vergi olarak kabul edilmesi gelirin gerçek usulde belirlenmesini engellemektedir.

Küçük çiftçi muaflığından yararlananlar hariç olmak üzere kendilerinden vergi kesintisi yapılanların bunu gelir vergisinden mahsup edebilmeleri için kendilerinden yapılmış tevkifatın vergi dairesine yatırılmış olması ve ilk aşamada çiftçiden ürün alınırken kesintinin yapılmış olması gerekir.

Yapılan vergi kesintisinin vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığının da belirlenmesi gerekir. Ayrıca çiftçiden alım sırasında vergi kesintisinin yapıldığı belirlenmelidir. Çiftçiden alışta vergi kesintisi yapılmayıp, aradaki diğer aşamalarda vergi kesintisi yapıldıysa, yapılan bu kesintinin ödenecek gelir vergisinden mahsubu mümkün değildir(153 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğ Md.8/bb). Bu durum da, aradaki aşamalarda vergi kesintisi yapıp vergi diaresine yatırma arzusunda olan dürüst mükellefler için bir ceza uygulaması olmaktadır.

Zirai kazançlarda müteselsil sorumluluk vergi inceleme raporuyla belirlenecektir. Ayrıca çiftçi dışında zirai ürün alım satımıyla uğraşanlardan tevkif edilen verginin gelir vergisi ve diğer vergi borçlarından fazla olması halinde fazlanın iade edilebilmesi için tutarın vergi incelemesi ile saptanması gerekmektedir. İnceleme elemanlarının yetersiz olduğuda bir gerçektir. Bu nedenle beyannameli mükelleflerin çok küçük bir kısmı için vergi incelemesi yapılabilmekteyken, sorumluluk ve mahsup konusunda vergi incelemesinin gerekli görülmesi, sistemin etkin ve yeterli olarak işlemesinde güçlük yaratacaktır.

Kiralanan sınai işletmelerde zirai ürün işlenmesi halinde de çiftçiden alınan zirai ürün için vergi kesintisi yapmak zorunluluğu vardır.Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi halinde, kiraya verilen işletmenin sahip ve yöneticileri de ödenmeyen vergi ve buna bağlı olarak ortaya çıkan ceza ve gecikme faizinden müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

Kiralanan sınai işletme sahiplerinin vergi kesintisinin yapılıp yapılmadığını, eğer yapılmış ise vergi dairesine yatırıldığını tesbit etmeleri mümkün değildir. Ayrıca vergi kesintisinin yapılmadığının veya kesintinin vergi idaresine yatırılmadığının tesbit edilmesi halinde bu kişilerin sorumluluktan kurtulmak için ne gibi işlem yapacakları konusunda herhangi bir düzenleme veya açıklama yoktur.

Zirai kazançlardaki vergi kesintisi için düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin hukuki dayanaktan yoksun olması düzenlemenin yürürlükten kaldırılması için yeterlidir. Çarpık olan bir müessesenin iyileştirilmesi için yapılan yeni düzenlemelerin çarpıklığı büyütmekten başka bir işe yaramadıkları görülmektedir.

Sonuç olarak; vergi kayıpları nedeniyle kanun koyucunun bu konudaki endişesini haklı bulmakla beraber, vergi kayıplarını önlemenin hukuk sistemi dışına çıkarak, uygulama imkanı olmayan ve iyiniyetli mükellefleri rahatsız edici düzenlemelerle yapılmaması gerektiği söylenebilir.

C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

KDVK'nun 9'uncu maddesinde yer alan sorumluluk müessesesinin değerlendirmesini yapmadan önce 3239 Sayılı Kanunla VUK'nun 11'inci maddesine eklenen hükmün KDV'ni kapsayıp kapsamadığının belirlenmesi gerekir.

Bu hükmün KDV'ni kapsamadığını ileri sürenler,VUK'nun 11/2'nci maddesinin sadece vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlarla ilgili olduğunu, KDV'nin

ise VUK'da belirtilen anlamda bir vergi kesintisi olmadığını belirtmektedir(203).

Karşı görüşü savunanlar ise VUK'nun 11'inci maddesinin sadece 2'inci fıkrasında yer alan hükmün KDV'ni kapsadığını ileri sürmektedirler(204).

Konuya açıklık getirmek amacıyla 3239 Sayılı Kanunun gerekçesi incelendiğinde; müteselsil sorumluluk ile kesilen vergilerin ve tahsil edilen KDV'nin mutlaka yatırılmasının amaçlandığı,vergileri kestiği veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanların zorlanması ve görevlerini yerine getirmelerinin sağlanması amacıyla alım-satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların müteselsilen sorumlu tutulduk-ları belirtilmiştir. Açıklamada KDV'nin ilgili vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığından tarafların sorumlu tutulmasında da aynı amacın sözkonusu olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca KDV'nin 28 ve 30 seri nolu Genel Tebliğ-lerinde de benzer ifadelere yer verilmiştir.

28 seri nolu KDV Genel Tebliğinde, "Katma Değer Vergisi İadelerinde Müteselsilen Sorumluluk" başlığı altında; "Tam istisna kapsamına giren işlemlerden doğan katma değer vergisi iadelerinde, iadenin, haksız yere yapıldığının vergi inceleme raporlarıyla tespit edilmesi halinde, iadeden yarar-lanan mükellefle birlikte, zimmen dahi olsa mükellefle ilişkisi bulunan diğer kişi ve kuruluşlar da Vergi Usul Kanu-nun 11'inci maddesine göre haksız yere ödenen vergi aslı ile

(203) ÖZSÜT,"Katma Dğer Vergisi ve ...", s 69.
(204) ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve ...**, s 122.

buna bağlı ceza ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu tutulacaklardır" ifadesine yer verilmiştir.

Benzer şeklide, 30 seri nolu KDV Genel Tebliğinin "İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde İhtiyarilik ve Müteselsil Sorumluluk" başlığını taşıyan kısmında da, VUK'nun 11'inci maddesinde belirtilen müteselsil sorumluluğun uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Tebliğlerde yer alan hükümler ile 3239 Sayılı Kanunun gerekcesinde yer alan ifadelerden VUK'nun 11/2'nci maddesinde yer alan hükmün KDV'ni kapsadığı açıkca görülmektedir. Ancak; dolaylı vergilerde teknik anlamda bir sorumluluk müessesesine yer verilemeyeceğine ilişkin olarak yapılan bilimsel açıklamalar ile KDVK'nda yer alan mükellefiyete ve sorumluluğa ilişkin hükümler gözönüne alındığında gerçekten KDV'nde sorumluluk müessesesinin olamayacağı sonucuna varılır(205). Zaten gerekçede ve tebliğlerde de açıkca belirtildiği gibi amaç,vergi güvenliğini sağlamaktır. Bu nedenlede bazı kişiler sorumlu olarak kanunda belirtilmektedir. Ancak KDV yönünden yapılan bu düzenleme teknik anlamda bir sorumluluk değildir.

Diğer taraftan KDVK'nun 44'üncü maddesinde tarhiyatın muhatabının kimler olacağı belirtilmiştir.

Maddenin 1'inci fıkrasının a bendinde; adi ortaklıklarda, ortakların verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, birinin tarhiyatın muhatabı olacağı belirtilmiştir.Aynı maddenin b bendinde ise;"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanunî merkez veya iş merkezlerinden her

(205) ÖZSÜT, "Katma Değer Vergisi ve ...", s 70.

ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu kişi; vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulan bir şahsın bulunmaması halinde, mükellefin Türkiye'deki daimi temsilcisi, Türkiye'de birden fazla temsilcisinin mevcudiyeti halinde mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci mevcut değilse, işlemleri mükellef adına yapanlar, tarhiyata muhatap tutulurlar." hükmü ile dar mükellefiyetde kimin tarhiyatın muhatabı olacağı belirtilmiştir.

Tarhiyatın muhatabı; varsa KDVK'na göre vergi kesintisi yapmakla sorumlu olan kişidir. Eğer böyle bir kişi yoksa tarhiyatın muhatabı dar mükellefin temsilcisidir.

Temsilcinin, tarhiyatın muhatabı olması, temsilciyi vergi borcunu mükellefi haline getirir ki, bu durumda geniş anlamda bir vergi sorumluluğudur.

KDVK'nda böyle bir düzenleme varken ayrıca ikametgahı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için sorumluluk müessesesine yer vermek gereksiz bir düzenlemedir.

KDVK'nun 9'uncu maddesiyle düzenlenen sorumluluk müessesesi incelendiğinde de, yapılan düzenlemenin belirsiz ve tartışmaya açık bazı noktalarının olduğu görülür.

KDVK'nun 9'uncu maddesiyle, gerekli görülen hallerde Maliye ve Gümrük Bakanlığına vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya ilgili bir şahsi verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisinin verilmesi, 3239 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme için ifade edilen sakıncaları yaratmaktadır.

Madde hükmünde yer alan "gerekli görülen diğer haller" ifadesi de yoruma açık olup, sınırsız bir düzenleme yetkisini Maliye ve Gümrük Bakanlığına vermektedir. Bu durumda başta Anayasa olmak üzere hukuk sistemimize aykırıdır.

Sorumlu tutulacak kişilerin kapsamına, diğer ilgili bir şahsıda almak doğru değildir. İlgili şahıs kavramının kapsamı nasıl belirlecektir. Kimlerin ilgili şahıs olarak kabul edileceği belirsizdir.

3239 Sayılı Kanunla getirilen düzenleme teknik anlamda bir sorumluluk olmasada, KDVK'da yer alan düzenlemeyle bir paralellik göstermektedir. Her iki düzenlemede, verginin ödenmemesi halinde alım-satıma taraf olanları sorumluluk kapsamına almaktadır. Bu durumda her iki düzenleme, bir diğeri açısından tekerrür özelliği yaratmakta ve anlamsız hale gelmektedir. İki düzenleme arasındaki tek fark, belirsizlik hallerini düşünerek sorumlunun belirlenmesi için kullanılan ifadelerdir.KDVK'nun 9'uncu maddesi,belirsizlik halinde sorumluyu tesbit edebilmek için "ilgili şahıs" ifadesini kullanırken, VUK'nun 11'inci maddesi "aralarında zimmen dahi ilişki bulunanlar" ifadesine yer vermektedir. Her iki kavramın uygulamadaki kullanılış amaçları aynıdır.

D. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

VİVK'nun 17'nci maddesinde yer alan hükmün, dar anlamda bir vergi sorumluluğu düzenlemesi olduğu konusunda çeşitli tereddütlerin bulunduğu madde hükmü açıklanırken belirtilmişti.

Bu maddede yer alan düzenleme bazı bilimsel eserlerde vergi kesenlerin sorumluluğu ile birlikte incelemekte ve değerlendirilmektedir. Oysa madde başlığında ve ikinci fıkrada yer alan ifadeler incelendiğinde bu düzenlemenin gerçek anlamda bir vergi kesintisi olmadığını söylemek mümkündür(206). Madde başlığı "Vergiye Mukabil Alınacak Teminat" şeklinde düzenlenmiş ve tevkifat kelimesine yer verilmemiştir.Ayrıca ikinci fıkrada geçen "teminat" kelimesi anlam olarak bir güvenlik önlemini ifade etmektedir.

Maddede yer alan hükmün bir vergi kesintisi olup olmadığı tartışmaya açık olmakla beraber düzenlemenin vergi güvenliğini sağlamak amacıyla oluşturulmuş bir sorumluluk müessesesi olduğu belirgindir.

Veraset ve intikal vergisi uygulasında böyle bir düzenlemeye yer verilmesinin nedeni mükelleflerin vergilendirme işlemleri sırasındaki nakit ihtiyaçlarını gidermektir. Bu yönüyle düzenleme sosyal bir amaca hizmet etmektedir.

Uygulamada, mükellefler açısından tasdikname ibraz etmede bazı güçlüklerle karşılaşılmaktadır.Bu güçlüklerin başında da,tevkifatı yapan kurum veya kuruluşun mensubu olduğu vergi dairesi ile veraset ve intikal vergisinin tarha yetkili vergi dairesinin ayrı olması ya da başka illerde bulunması gelmektedir.

Bu nedenle, hak sahiplerine yapacakları ödemeler dolayısıyla 7338 sayılı Kanunun 17'nci maddesine göre tevkifat yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşların ödeme sırasında

(206) ÖNER, a.g.e., s 138.

veraset ilâmı ile birlikte olaya ilişkin VİV beyannamesinin tarha yetkili vergi dairesine verdiğine dair bir belge de istemeleri (tahakkuk fişi veya tarha yetkili vergi dairesinden alınmış bir belge olabilir) ve tevkifatla ilgili bildirimi tarha yetkili vergi dairelerine yapmaları mümkündür(207).

E. MTVK'NDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

MTVK'nun 13'üncü maddesi, madde başlığından da anlaşılacağı üzere, zorunluluk ve sorumluluğa ilişkin hükümlere birlikte yer verilmiştir.

Maddenin (a) ve (b) bentlerinde;vergiye konu olan araçlarda meydana gelen değişikliğin, ilgili vergi dairesine bildirilmesi ödevi, kayıt ve tescil işlemini yapan memurlara ve mükelleflere verilmiştir.

Kayıt ve tescil işlemini yapmakla yükümlü olan kişilerin, ödevlerini yerine getirmemeleri halinde katlandıkları ceza, mükellefe uygulanacak cezadan miktar olarak daha fazladır. Çünkü zorunluluğu yerine getirmemek her iki grup yönünden farklı suçları ifade etmektedir.Mükellefler,bildirimi yapmadıkları için usulsüzlük cezası ile cezalandırılırken, kayıt ve tescil işlemini yapan memurlar,VUK'nun 361'nci maddesinde yer alan bilgi verme zorunluluğunu yerine getirmediklerinden bu suç için öngörülen cezaya muhatap olmaktadırlar.

MTVK'nun 13'üncü maddesinin (c) bendinde ise; motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemini

(207) Maliye ve Gümrük Bk. Muktezası, T 22.11.1986, s 71976. (Yayınlanmamış), Maliye ve Gümrük Bk. Muktezası, T 12.4.1989, s 3064. (Yayınlanmamış).

yapanlara, satış veya devir tarihine kadar ödenmemiş olan vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi isteme zorunluluğu getirilmiştir.

Maddenin (d) bendinde ise; taşıtların fenni muayenelerini yapmakla görevli kuruluşlara, uygunluk belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini kontrol etme zorunluluğuna yer verilmiştir.

(c) ve (d) bendleri, içerdikleri hükümler yönünden karşılaştırıldığında, her iki düzenlemede bir güvenlik önlemi özelliği görülmektedir. Ancak, kanun koyucu (c) bendinde, motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödenmesini sağlamaya çalışırken, (d) bendinde sadece motorlu taşıtlar vergisinin sözkonusu edilmesi bir eksikliktir. Çünkü motorlu taşıtların satışı,uzun bir süre gerçekleşmeyebilir. Oysa fenni muayeneleri belli zaman aralıklarıyla düzenli olarak yapılmaktadır. Bu nedenle (d) bendinde de sadece vergiler değil, vergiye bağlı olarak ortaya çıkan alacaklarında ödenmesinin kontrolü sağlanmalıdır.

(d) bendinde yer alan diğer önemli bir husus da; pul yapıştırmak suretiyle ödenen MTV'nin ödenmemesi halinde, AATUHK'na bağlı kalmaksızın taşıtın haciz edilmiş sayılmasıdır.

Kanun koyucu bu düzenleme ile verginin tahsilini sağlamaya çalışırken,kamu alacaklarının tahsili ile ilgili bir kanunun hükümlerini dikkate almaksızın ve başka herhangi bir işlem yapmaksızın,taşıtı haciz edilmiş saymak hukuk kurallarını çiğnemektir.

(c) ve (d) bendlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar için müteselsil sorumluluk müessesesine yer verilmiştir. Müteselsil sorumluluğun kapsamına ise, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezaları girmektedir.

Ancak; (d) bendinde belirtilen kuruluşların ödevleri sadece vergilerin ödenip ödenmediğini araştırmak olarak belirtilmiştir. Sorumluluklarının kapsamına ise verginin yanısıra gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları da dahil edilmiştir. (c) bendinde belirtilen kişiler için böyle bir durum sözkonusu değildir. Kişileri, ödevleri ile sorumlulukları arasında bir denge kurmadan sorumlu tutmak yanlış bir uygulamadır.

Müteselsil sorumluluk uygulaması yönünden eleştirilmesi gereken bir diğer noktada; (c) ve (d) bendlerinde belirtilen kişi ve kuruluşların, sorumlu sıfatıyla yaptıkları ödemelerden, sadece vergiler dolayısıyla mükellefe rücu hakkının tanınmasıdır.

Sözkonusu kişilerin zorunlulukları vergi, gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının vergi dairesine ödenip ödenmediğini kontrol etmektir. Gecikme faizi, gecikme zammı ve vergi cezaları kontrol ödevinin yapılmaması sonucunda ortaya çıkmamaktadır. Bu kamu alacakları önceden doğmuş veya tahakkuk etmiş alacaklardır.

Bu nedenle kişi ve kuruluşlara sadece vergileri rücu etme hakkı değil, aynı zamanda ödemek zorunda kaldıkları

gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezasını da rücu etme hakkı mutlaka tanınmalıdır.

Konuyu yapılan ödevlerin türlerine göre değerlendirdiğimizde, bir vergi cezası olmayan gecikme zammı, gecikme faizi ödemelerinin sorumlu üzerinde kalması haksız bir uygulama olarak gözükmektedir.

Vergi cezası yönünden olayı değerlendirdiğimizde ise cezaya neden olan davranış mükellefe aittir. Cezaların şahsiliği ilkesi gereği, cezaya katlanması gereken şahısta mükellefin kendisidir. Tahakkuk etmiş bir cezanın ödenip ödenmediğini kontrol etmekle zorunlu tutulan kişiye, ödemek zorunda kaldığı meblağı mükellefe rücu hakkı vermemek, bu düzenleme yönünden cezaların şahsiliği ilkesine aykırıdır. Durumu kanunî temsilcilerin (küçük ve kısıtlının örnek olarak alınırsa) sorumlulukları ile karşılaştırdığımızda, yukarıda belirttiğimiz çelişki daha açık bir şekilde ortaya çıkar. Kanunî temsilcilerin vergi sorumlusu olmaları halinde, ceza kanunî temsilci adına kesilir. Temsilci kesilen bu cezayı mükellefe rücu edemez. Çünkü cezayı gerektiren davranışın sahibi kendisidir. Oysa burada açıklamaya çalıştığımız durumda, cezanın ortaya çıkış sebebi mükellefin kendi fiilidir. Bu nedenle cezaya kendisi katlanmalıdır.

F. TAŞIT ALIM VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

TAVK'nda yer alan sorumluluk müesesesi,vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, kanunda belirtilen kişi ve kuruluşlara verilen belge isteme ve bildirme ödevinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

Bildirimde bulunmayanlar ve belge istemeden her türlü iktisap, ithal ve devir işlemlerini yapanlar, ödenmeyen vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Müteselsil sorumluluk,mükellefle belge isteme ve bildirme ödevini yapmayan kişi ve kuruluşlar arasında düzenlenmiştir.Bu kişiler, gerçekte vergi sorumlusu olmadıkları halde, kanunla kendilerine verilen ödevleri yerine getirmemeleri halinde mükellefle müteselsil olarak sorumlu tutulmaktadırlar.

Ancak, düzenlenen sorumluluk müessesesi vergi alacağının güvence altına alınması yönünden yeterli değildir. Bu nedenle verginin ödenmemesi halinde alım işleminin iptal edilmesi daha iyi bir önlem olacaktır(208).

Belirtilen kişi ve kuruluşlar, ödenmeyen vergi,vergi cezası ve gecikme faizinden sorumlu tutulmuşlardır. Ancak; bu kişi ve kuruluşlar, sorumlu sıfatıyla yaptıkları ödemelerden sadece vergi asıllarını mükellefe rücu edebilmektedirler.Vergi cezası ve gecikme faizini mükellefe rücu hakları yoktur. Bu ödemelerden gecikme faizinin ceza niteliği sözkonusu değildir. Gecikme faizi için yapılan ödemelerin mükellefe rücu edilmesi gerekir.

G. EMLÂK VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Medeni Kanunda yer alan ve eşya mükellefiyetini belirleyen düzenlemeler, vergi hukuku yönünden aynen kabul edilmiştir.

---

(208) ERGİNAY, a.g.e., s 281.

Medeni Kanunun 623'üncü maddesinde düzenlenen müşterek mülkiyet hükümleri ve aynı kanunun 629'uncu maddesinde düzenlenen iştirak halinde mülkiyet hükümleri EVK'nun 3 ve 13'üncü maddelerinde yer alan iştirak ve müşterek mülkiyetin esasını teşkil etmiştir.

EVK'nda yer alan müşterek mülkiyet halinde, mükellefler kendi hisselerine düşen vergi kısmı ve cezası ile sorumludurlar. Bu geniş anlamda bir sorumluluk olup,mükellefin kendi borcundan sorumluluğunu ifade etmektedir.

EVK'nda yer alan iştirak halinde mülkiyette ise malikler, vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır(EVK.md. 3/2,13/2). Bu mülkiyet şeklinde müteselsil sorumluluk uygulamasına yer verilmesinin nedeni, iştirak halinde mülkiyette maliklerden her birinin şeyin tamamı üzerinde hak sahibi olmasıdır. Bu nedenle maliklerden her biri mülke ait verginin tamamının borçlusudur.

İştirak halinde mülkiyette yer alan müteselsil sorumluluk, iştirakcilerin kendi borçlarından birlikte sorumlu olmalarını ifade etmektedir. Bu sorumluluk düzenlemesi teknik anlamda bir sorumluluk düzenlemesi olmayıp geniş anlamda bir sorumluluğu ifade etmektedir(209).

H. KARNESİZ HİZMET ERBABI ÇALIŞTIRANLARIN VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergi sisteminde yer alan bir müessesedir.

(209) ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından ..., s 47.

Götürü usule vergilendirmeyi seçen ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri teknik anlamda bir vergi sorumlusu değillerdir. Çünkü bu kişilerin işveren olarak vergi kesmeleri ve vergi dairesine yatırmaları sözkonusu değildir. Sadece vergi karnesi alınmasını ve vergilerin mükellefi tarafından zamanında ödenmesini sağlamak zorunlulukları vardır. Ancak;bu zorunlulukları yerine getirmedikleri takdirde VUK'nun 251'inci maddesinde belirtilen esaslar dahilinde yapılacak olan vergi ve ceza tarhiyatının muhatabı olmaktadırlar.

Değerlendirmeyi tarhiyatın muhatabı tutulan kişilerin, götürü şekilde vergilendirildiklerini dikkate alarak yaptığımızda düzenlemenin çeşitli sakıncalar içerdiğini görmek mümkündür.

Kişilerin götürü usulde vergilendirilmesinin başlıca nedenleri; kişilerin gerçek usulde gelirlerinin belirlenmesindeki güçlük ve eğitim düzeylerinin vergilendirmeye ilişkin teknik bilgi isteyen bir işlemi yapmaya yeterli olmamasıdır.

Bu iki nedenden hareketle bu kişilere ayrıca bir sorumluluk yüklemenin yanlış bir uygulama olduğunu söylemek mümkündür.Kendi işinin gerektirdiği vergileme işlemlerini (gerçek usulde vergilendirme işlemleri) yapamayan kişilere, yanlarında çalıştırdıkları kişilerin vergileme işlemlerini izleme zorunluluğunun getirilmesi bu kişilerin bir taraftan azaltılmaya çalışılan sorumluluklarını artırmaktadır.

Madde hükmünde dikkati çeken diğer bir nokta da

zamanında karne alınmaması ve verginin tarh ettirilmemesi halinde götürü usule tabî ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin vergi tarhiyatının muhatabı olmalarıdır. Bu durum onları verginin asıl yükümlüsü haline getirir.

İşverenler ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu hakkına sahiptir. Oysa maddenin (b) bendinde gecikme zammınında işverenden alınacağı belirtilmiştir. Gecikme zammı bir ceza uygulaması olmadığına göre, bu ödemeninde mükellefe rücu edilebilmesi gerekir.

Çalıştırdığı kişinin vergi karnesi olup, tarh edilen vergisini ödemediğini fark eden işveren,durumu vergi dairesine bildirdiğinde yine ceza uygulaması sözkonusu olacakmıdır. Çünkü işverenin ödemenin son gününe kadar, verginin ödenmediğini belirlemesi sözkonusu değildir. Bu nedenle belirli bir süre içerisinde bildirimde bulunan işverene ceza ve gecikme zammı uygulanmayarak, dürüst kişilerin görevlerini yapma ortamı sağlanmalıdır.

I. DAMGA VERGİŞİNDE YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Damga vergisinin konusu, hukuki ve ticari işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlardır.

Verginin mükellefi ise kağıtları imza edenlerdir. Bu kişilerin verginin mükellefi olmalarından dolayı ayrıca sorumluluklarından bahsedilemez. Geniş anlamda kendi borçlarından sorumlulukları sözkonusudur.

Ancak; birden fazla imza ile düzenlenen kağıtlarda,

imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır(DVK.md.24/2).

DVK'nun 24'üncü maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk mükellefiyete ilişkindir. Diğer bir ifadeyle geniş anlamda vergi sorumluluğu düzenlenmiştir. Birden fazla kişi tarafından imzalanan (tek imza olarak kabul edilenler hariç) kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamı, imza edenlerin herhangi birisinden alınabilir; tarhiyat herhangi biri adına yapılabilir.

VUK'nun 334'üncü maddesinde yer alan düzenleme ile birden fazla sorumlunun bulunması halinde, sorumluluğun bu kişiler tarafından nasıl yüklenileceğine ilişkindir. Hükümde kimlerin vergi sorumlusu olacağı belirtilmemiştir. Ancak sorumlular birden fazla ise bunların müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

VUK'nda düzenlenen sorumluluğun kapsamı vergiye ilişkin cezalarla ilgilidir. Hüküm vergi aslı yönünden sorumluluğa bünyesinde yer vermemiştir.

VUK'nun 334 ve 356'ncı maddelerinde de sorumluluğa ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Ancak, VUK ile yapılan bu düzenlemelerde yer alan hükümlere DVK'nda da yer verilmiştir.

VUK'nun 334'üncü maddesinde ceza yönünden müteselsil sorumluluk düzenlenmiştir. Benzer düzenlemeye DVK'nun 24/1'inci maddesinde de yer verilmiştir. Hükümde damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan mükellefe rücu etme hakkı olmak üzere, ibraz edenlerin sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Bu düzenleme VUK'nda yer alan düzenlemeden daha geniş kapsamlı olup, verginin aslınıda kapsamaktadır. Ayrıca bu hükümde sorumluların kim olduğuda açıkca belirtilmiştir. Fıkra hükmünde "kağıtları ibraz edenler sorumludur" ifadesinde yer verilmesi, ibraz edenlerin birden fazla olabileceğini ve bunların her birinin belirtilen vergi ve cezadan sorumlu olacaklarını ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle kağıtları ibraz edenler bu hükme göre sorumludurlar. Ayrıca sorumluluklarını düzenlemeye gerek yoktur. Bu nedenle VUK'nda sorumluların, cezadan dolayı müteselsil sorumluluklarına yer verilmesi, bir tekerrürden ibarettir.

Noterlerin sorumluluğunu düzenleyen VUK'nun 356'ncı maddesinde yer alan hükmün benzerine DVK'nun 27'nci maddesinde yer verilmiştir. Aralarındaki tek fark uygulanacak ceza yönündendir. VUK'nda zorunluluğa uymayan noterlerin her kağıt için maddede belirtilen miktarda bir para cezası ödemeleri gerekirken, DVK'da bu cezaya ek olarak,tasdik veya üzerine muamele yaptıkları her kağıt için kanunen alınması gereken cezanın ayrıca alınacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemeler ile noterler zorunluluğu yerine getirmedikleri için bir cezaya muhatab olmakla beraber, ayrıca kanunda belirtilen cezayıda ödemek zorundadırlar.

Böyle bir uygulama yerine, sadece vergi cezasının noterler adına tarh ettirilmesi yeterli bir uygulama olacaktır.

İ'. MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hukuk sistemimizde ölüm olayı ve yarattığı hukuki sonuçlar,esas olarak medeni hukukda düzenlenmiştir.Ancak; vergi hukuku, ölüm olayının vergi ilişkisi yönünden yaratacağı hukuki durumu ayrıca düzenlemiştir. Vergi hukukunda bu düzenleme yapılırken,miras ve mirasçılarla ilgili hukuki durumların belirlenmesinde MK'nda yer alan hükümler dikkate alınmıştır.

Nitekim,ölüm dolayısıyla murise ait vergi ödevlerini yerine getirecek olan mirasçıların belirlenmesinde, MK'ndaki hükme kendi bünyesinde yer vermiştir. Medeni Kanunda, mirasla ilgili sorumluluğun mirası red etmemiş olan kanunî ve mansup mirasçılara ait olduğu belirtilmiştir. Vergi hukukunda da ölen mükellefin ödevlerinin yerine getirilmesi sorumluluğu, mirası kabul etmiş kanunî ve mansup mirasçılara aittir.

Medeni Kanunda mirasın iktisabına hakim olan prensibler, kanunun 539/I'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Hükümde yer alan "miras açılınca mirasçılar onun tamamına sahip olurlar" ifadesi mirasın iktisabında, külli halefiyet ve kendiliğinden iktisab prensiblerini belirlemektedir.

Mirasın küll olarak iktisabı, çeşitli aktif ve pasiflerden meydana gelen terekenin mirasçılara bölünmeden geçmesi, mirasçıların mamelekleri ile murisin mamelekinin birleşmesi demektir. Bu intikal ile mirasçılar, ölüm anından itibaren murisin borçlarından şahsen sorumlu olurlar. Borç mirasçının kendi borcu haline dönüşmüştür. Hiç kimseye kendi iradesi dışında böyle bir sorumluluk yüklenemiyeceğinden, kanun mirasçılara mirası red hakkını tanımıştır.

Mirasçıların red haklarını kullanmaları 3 aylık bir süreyle sınırlandırılmıştır.

VUK'nda da mirasçılara belli bir süre tanımak ve MK'nun mirasın reddi hakkındaki hükümleri ile uyum sağlamak için, bildirim ve beyanname verme sürelerine 3 aylık bir ilave yapılmıştır(210).

Eklenen 3 aylık süre ile mirası kabul eden mirasçılar belirlenecek ve mükellefe ait ödevler yönünden sorumlu hale geleceklerdir.

VUK'nda (md.164) ölümün işi bırakma hükmünde olduğu kabul edilmiş ve işi bırakma bildiriminde, bildirilecek olayın meydana geldiği tarihten başlayarak bir ay içinde yapılması gerektiği belirtilmiştir. Ancak; ölüm halinde bildirimin bir ay içinde yapılması mirasçılara tanınan 3 aylık red süresi nedeniyle mümkün değildir. Bu düzenleme ile bildirim için verilen 1 aylık süre, Medeni Kanun ile uyum sağlamak için 3 ay ertelenmiş olmaktadır. Bu erteleme vergi sorumlusu veya sorumlularının sağlıklı bir şekilde belirlenmesinde önemli bir özelliğe sahiptir.

Vergi hukukunda mirasçılar, ölen mükellefin maddi vergi ödevinden miras hisseleri oranında sorumlu oldukları halde, ölüye ait şekli ödevlerin yerine getirilmesi yönünden sorumluluk şekli farklı özellikler göstermektedir. Çünkü; şekli ödevlerin mirasçılara hisseleri oranında intikali sözkonusu değildir. Sözkonusu ödevler, mirasçılara "ortak

---

(210) ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s 150; ŞAHİN,a.g.m., s 60.

sorumluluk" olarak geçer ve mirasçılardan biri tarafından yerine getirilmesi halinde de sorumluluk diğer mirasçılar yönünden de sonbulur.

Medeni Kanunda mirasçılar, ölenin borçlarından müteselsilen sorumludurlar.Eğer miras hukukunda yer alan kurallar, vergi hukuku yönünden aynen benimsense idi, mirası kabul eden mirasçılar yükümlünün yerine geçmiş olurlardı. Ancak VUK'nun 12'nci maddesi, mirasçının murisin vergi borçları karşısındaki durumunu bir yükümlülük olarak değil, bir sorumluluk olarak düzenlemiştir.

J. TASFİYE VE BİRLEŞME HALİNDE VERGİ SORUMLULUĞU MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK'nun 10/4 maddesinde kanunî temsilcilerin tasfiye döneminden önceki zamanlara ait sorumluluklarının,tüzel kişilerin tasfiye haline girmeleri veya tasfiye edilmiş olmalarından dolayı kalkmayacağı belirtilmiştir.

Düzenleme ile KVK'nun 34 ve AATUHK'nun 33'üncü maddelerinde yer alan hükümlere uygulama yönünden açıklık getirmek ve sorumluluğun zaman itibariyle sınırlarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

KVK'nun 34'üncü maddesiyle düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu müessesesi,tasfiye halinde sorumluluğa ilişkin genel hükümler içeren AATUHK'nun 33'üncü maddesiyle benzer özellikler göstermektedir. Ancak bazı farklılıklarda sözkonusudur.

AATUHK'nun 33'üncü maddesiyle getirilen sorumluluk, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarını kapsamaktadır. Oysa

KVK'nun 34'üncü maddesinde, tahakkuk etmemiş vergilerden sadece anlaşmazlık konusu olanlar için karşılık ayrılması öngörülmüştür.

Sorumluluğa, AATUHK yönünden bir sınırlama getirilmiştir. Sorumluluk,tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçememektedir. KVK'nda böyle bir sorumluluk sözkonusu değildir.

KVK'nun 34/2'nci maddesinde,tasfiye memurlarının vergilerin asılları ve zamları ile vergi cezalarından sorumlu oldukları belirtilmiştir.Ayrıca,tasfiye memurlarının bu şekilde ödedikleri vergi asıllarını,tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaştırma yapılmış ise veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmiyorsa,alacaklarını kısmen veya tamamen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler. Vergi cezalarını ve gecikme zammı ile gecikme faizini rücu hakkı tanınmamıştır.

Oysa, tasfiye memurlarının sorumluluğunu düzenleyen AATUHK'nun 33'üncü maddesinde; tasfiye memurlarının ve tasfiyeyi yürütenlerin, sorumlu sıfatıyla yaptıkları ödemeleri, kamu alacağı ödenmeden kendisine dağıtım yapılmış olanlara rücu edebilecekleri belirtilmiştir.

AATUK'nun 1'inci madesinde ise, vergi, harç, resim, ceza takip ve tahkiklerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası, gecikme zammı, gecikme faizinin kamu alacağı olduğu belirtilmiştir.

Bu açıklamalara göre tasfiye memurları, sadece vergi asıllarını değil, vergi cezalarını,gecikme zamlarını ve faizlerinide rücu edebilme hakkına sahiptir.

Uygulamada hangi kanun hükmünün geçerli olduğu konusunda bazı tereddütler ortaya çıkabilir. Ancak; AATUHK'nun 4'üncü maddesinde sorumluluğun, sorumluluk müessesesini oluşturan kanun hükümlerinin belirliyeceği ifade edilmiştir. Bu nedenle kurumlar vergisinde tasfiye halinde, tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nda yer alan hükümlere göre belirlenecektir.

III. VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN SORUMLULUK MÜESSESESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

Vergi sorumlusu VUK'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında,"verginin ödenmesi bakımından,alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Ancak, bir çok bilimsel eserde vergi sorumlusu; kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri nedeniyle, vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi, vergi dairesine ödenmesi ve defter tutma, beyanname verme gibi diğer bazı şekle ve usule ilişkin işlemleri yapma mecburiyeti olan üçüncü kişi olarak tanımlanmaktadır.

VUK'nda yapılan tanımda vergi sorumlularının sadece verginin ödenmesi ile ilgili oldukları gibi bir anlam çıkmaktadır. Oysa vergi sorumlusunun bilimsel eserlerde yapılan tanımlamasında bu kişilerin sadece mükellefe ait vergi ödeme ödevini yerine getirmekle sorumlu olmadıkları, ayrıca vergilerin şekle ilişkin bazı işlemlerinide yerine getirmekten sorumlu oldukları belirtilmektedir.

Bilimsel eserlerde yer alan sorumluluk tanımının

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

VUK'nda yapılan sorumluluk tanımından daha geniş kapsamlı olmasının nedeni vergi kanunlarında sorumlulara, maddi vergi ödevlerinin yanısıra, şekli vergi ödevlerininde yüklenmesidir.

Vergi sorumlularına şekli ödevlerin yüklenmesinin hukuki dayanağını, yine VUK'nun 8/4'üncü maddesi oluşturmaktadır. Bu maddede yer alan "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir." hükmü sorumluya yüklenen şekli vergi ödevlerinin hukuki dayanağını oluşturmaktadır. Bu nedenle VUK'nda yer alan sorumlu tanımı değiştirilerek, bilimsel eserlerde yer alan sorumlu tanımına benzer bir düzenleme yapılmalıdır.

VUK'nun 8'inci maddesinde yer alan düzenleme, uygulamada sorumlulara şekli ödevlerin yüklenmesi yönünden bir sakınca yaratmamakta, ancak vergi kanunları ile mükellefe tanınan yetkilerin sorumlular tarafından kullanılmasında bazı tereddütlere neden olmaktadır.

Vergi ilişkisinde mükellefin yetkileri düzeltme başvurusunda bulunma, dava açma ve takas isteminde bulunma olarak üç noktada toplanabilir.

Belirtilen bu yetkilere, VUK'nun 8/4'üncü maddesinde yer alan hüküm nedeniyle sorumlularında sahip olması gerekir. Ancak; uygulamalar ve çeşitli mahkeme kararları incelendiğinde sorumluların mükelleflere tanınan yetkileri kullanmaları hakkında olumsuz kararlarla karşılaşılmaktadır.

Vergi sorumlularının mükelleflere tanınan yetkilere sahip olmaları gerektiğini hukuki nedenlere ve sorumluluk müessesesinin düzenleniş nedenlerine göre açıklamak mümkündür.

. Bu yaklaşımın hukuki dayanaklarını;

i."Mükellef tabiri"nin sorumlularıda kapsadığını belirten, VUK'nun 8/4'üncü maddesi,

ii. Amme borçlusunu tanımlayan AATUHK'nun 3'üncü maddesi ve

iii.Verginin tevkif yoluyla alınmasında, yükümlü hesabına vergi kesmek zorunda olanların tarhiyatın muhatabı olacaklarını belirten GVK'nun 3'üncü maddesi oluşturmaktadır.

Vergi sorumlularına, mükellefin sahip olduğu yetkilerin tanınması, sorumluluk müessesesinin düzenleniş amaçlarına da uygundur.

Vergi sisteminde yer alan diğer müesseselerde olduğu gibi sorumluluk müessesesinin en önemli amaçlarından birisi de vergilerin doğru olarak zamanında tahsil edilmesidir.

Vergilerin doğru hesaplanması ve kanunlarında belirtilen sürelerde tahsil edilebilmesi için dava açma, düzeltme isteminde bulunma ve takas yetkilerinin vergi sorumlularına verilmesi gerekir.

Vergi sorumlularının, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede hata yaparak vergilerin fazla veya eksik ödenmesine,haksız yere vergi alınmasına neden olmaları mümkündür. Sorumluların neden oldukları bu yanlışlıkları düzeltmek için vergi idaresine düzeltme başvurusunda bulunmaları, dava açmaları vergilerin zamanında ve tam olarak tahsil edilmesi yönünden önem taşımaktadır.

Sorumluluk müessesesine yer verilme nedenlerinden bir diğeri de vergi idaresi yönünden doğrudan muhatap olunan mükellef sayısının azaltılmasıdır.

Sorumluluğun bu amacı gözönüne alındığında mükellefe tanınan yetkilerin sorumlulara da tanınması gerekir. Aksi durumda verginin tahsili yönünden azaltılmak istenen işlem ve doğrudan ilişki kurulan mükellef sayısında belirgin bir artış olacaktır. Örnek olarak bir vergi sorumlusunun 500 kişinin vergilendirme işlemlerini yürüttüğünü kabul edelim. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerde ve hesaplarda bir hata olduğu tereddütü mükelleflerde oluştuğu takdirde, her mükellef ayrı ayrı düzeltme dilekçesi verecek veya vergi davasının açılmasını gerektiren bir durum sözkonusu ise beşyüz tane dava açılacak, herbiri için ayrı ayrı işlem yapılacaktır.

İdarenin tek bir sorumlu ile ilişki kurarak vergi hatasını ortadan kaldırması mümkünken, beşyüz kişiyle bu problemi ayrı ayrı çözümleyecektir.

Bu tür bir uygulama hem vergi maliyetini artıracak hem de vergi idaresi ile vergi yargı kuruluşlarının işlemlerini artıracaktır. Bu durum, idare hukukcularının teorik olarak benimsediği,idari işlemlerin en kısa sürede ve en az maliyetle gerçekleştirilmesini öngören idari işlemlerde iktisadilik prensibine uymamaktadır.

Takas isteminde bulunma yetkisinin sorumluya verilmesi ise, sorumlu ile vergi idaresi arasındaki işlemlerin azaltılmasını sağlayacaktır.

Türk vergi sisteminde yer alan sorumluluk müessesesi için getirilecek diğer bir öneride mevzuatın dağınıklığı ve karışıklığı yönündendir.

VUK'nun düzenleniş amacı; vergi kanunlarının işleyişini düzenlemek ve aralarında uyum sağlamaktır. Oysa vergi kanunları incelendiğinde VUK'nda yer alan tanımlamadan farklı özellikler gösteren sorumlu ve sorumluluk tanımlarına yer verildiği görülmektedir.

Sorumluluk kavramı, VUK'nda geniş olarak düzenlenmeli, ayrıca diğer vergi kanunlarında yer verilmemelidir. Böylece hem kavram hem de uygulama yönünden birlik sağlanmış olacaktır.

Diğer bir husus, bazı vergi kanunlarında yer alan vergi sorumlusu ve sorumluluk kavramlarının çok uzun ve karmaşık bir yapıda olmasıdır. Örnek olarak MTVK'nda yer alan sorumluluk müessesesi ile KDV ile ilgili müteselsil sorumluluk müessesesini göstermek mümkündür.

VUK'nun 11'inci maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk, hem karmaşık bir yapı göstermesi, hem de yapılan düzenlemenin KDV'ne ait olduğunun açık bir şekilde belirtilmemiş olması nedeniyle uygulanması zor bir düzenlemedir.

Ayrıca müteselsil sorumluluğun şartlarını ve kapsamını belirleme yetkisi Maliye ve Gümrük Bakanlığından alınmalıdır. Kişilere mali yük getiren sorumluluk düzenlemesi Anayasaya uygun olarak düzenlenmelidir.

Müteselsil sorumluluk müessesesini vergi alacağını güvence altına almak amacıyla sıkca kullanmak bazı sakıncalarda yaratır. Müteselsil sorumluluk uygulaması bu şekilde devam ederse, paravan şirketlerin kurulması bir noktadan sonra artış eğilimi gösterir. Çünkü bu tür şirketler, bir belirsiz-

lik ifade eden müteselsil sorumluluk uygulamalarında (örnek, KDVK'nda müteselsil sorumluluk VUK.md.11) gerekli bir savunma aracı haline gelecektir. Gerçek mükellef ve sorumluyu gizleyebilmek için bazı ticaret şirtletleri kurulacak ve bu şirketlerin nam ve hesabına sadece belgeler üzerinde işlem yapılacaktır. Bu şirketler genellikle gerçek bir ikametgaha ve iktisadi bir değere sahip olmadıkları için haklarında her hangi bir takibatta sözkonusu olmayacaktır. Böylece vergi alacağının tahsilide idare açısından güçleşecektir.

Müteselsil sorumluluk uygulamasında kimlerin sorumlu tutulacağınında çok iyi belirlenmesi gerekir. Aksi takdirde, sorumluluk müessesesinden farklı bir özellik göstermeyen müteselsil sorumluluk müesseseleri ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle mükellefle vergi sorumlusunu müteselsil sorumlu tutmanın uygulama yönünden fazla etkinliği yoktur. Müteselsil sorumluluk uygulamasının etkinliğini artırabilmek için sorumluluğun kapsamına götürü usulde vergilendirilen mükelleflerinde dahil edilmesi gerekir. Ayrıca sahte belge kullanımında veya bedelsiz olarak alım, satım, imalat ve hizmet ilişkisinde bulunulmasında vergi ziyaının ortaya çıkması halinde alım satıma taraf olanların müteselsilen sorumlu tutulması gerekir. Yapılacak bu tür bir düzenlemeyle "naylon fatura" olarak adlandırılan sahte ve yanıltıcı belge kullanımı azaltılabilir ve paravan firma kullanımı önlenebilir.

Kanunî temsilcilerin sorumluluklarını düzenleyen madde hükmünden (VUK.md.10) kasıt ve ihmal şartı hem vergi aslı hem de cezası yönünden kaldırılmıştır. Yapılan düzenleme ile

kusur sorumluluğundan kusursuz sorumluluğa bir geçiş sağlanmıştır.

Vergi cezaları yönünden kasıt ve ihmal şartının aranması gerekir. Böyle bir düzenleme iyi niyetli temsilcilerin haksız yere katlanmak zorunda kalacakları ceza uygulamasından kurtaracaktır. Bu nedenle VUK'nun 333/2'nci maddesi yeniden düzenlenerek kasıt ve ihmal'e hükümde yer verilmelidir.

SONUÇ

Vergi hukukunda vergilendirme işlemlerinin gerçekleştirilebilmesi ve vergilerin tahsil edilebilmesi,bazı hukuki ilişkilere bağlıdır. Bu hukuki ilişki, kamu hukukundan kaynaklanan ve kanunlarla düzenlenen vergi ilişkisidir.

Vergi ilişkisi,vergilendirmenin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu ile aktif tarafını oluşturan devletin hak ve yetkilerini belirlemektedir.

Vergi Usul Kanununda vergi mükellefi; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek ve tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. Kanunda yapılan bu mükellefiyet tanımlamasıyla maddi vergi mükellefiyetide denilen vergi borcunun ödenmesi mükellefiyeti belirtilmektedir. Oysa vergi mükellefiyeti,ilişkinin sadece maddi yönünü değil,şekli yönünüde kapsamaktadır. Ancak, bazı hallerde kişilerin şekli ödevleri olmadan sadece maddi ödevleri veya tersi durumlarda sözkonusu olabilmektedir.

Vergi ilişkisinin pasif tarafını oluşturan mükellefler her zaman maddi ve şekli vergi ödevlerini tam ve zamanında yerine getirebilecek durumda olmayabilirler veya getirmek istemeyebilirler.

Mükelleflerin vergi ilişkisinden doğan maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmiyecek durumda olmaları, vergi hukukunda yer alan vergi ehliyeti düzenlemesinin bir sonucudur. Türk Vergi hukukunda, vergi ehliyeti için medeni hukuk anlanında bir kanunî ehliyet şartının aranmamış olması

maddi ve şekli vergi ödevlerini yerine getiremiyecek durumda olan kişilerin de mükellefiyet kapsamına girmesini sağlamaktadır. Ayrıca hukuk düzenince kendilerine kişilik tanınan tüzel kişilerin, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini bizzat kendilerinin yerine getirmesi sözkonusu olamaz.

Bazı mükellefler, vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmek istemeyebilirler.

Belirtilen bu durumların vergilendirme işleminin tam ve zamanında yapılmasını engellememesi için vergi sistemimizde vergi sorumluluğu müessesesine yer verilmiştir. Müessesenin diğer bir amacıda vergi idaresinin doğrudan muhatap olacağı mükellef sayısını azaltmaktır. Bu amaç idari işlemler de bir rahatlık sağlamaya yönelik olmakla birlikte, vergi kayıplarını önlemeye de yöneliktir.

Belirtilen bu amaçlara uygun olarak vergi sistemimizde çeşitli sorumluluk müesseseselerine yer verilmiştir. Ancak, VUK'nda yapılan vergi sorumlusu tanımı incelendiğinde, sorumluluğun sadece verginin mükellef adına ödenmesine yönelik olduğu gibi bir sonuç çıkmaktadır. Oysa sorumluluk sadece verginin ödenmesine yönelik olarak değil, aynı zamanda şekle ve usule ilişkin vergi ödevlerininde yerine getirilmesine yöneliktir.

Sorumluluğun sadece verginin ödenmesine yönelik olarak tanımlanmasının nedeni, sorumluluk olayının uygulamada büyük çoğunlukla verginin ödenmemesi, eksik ödenmesi veya geç ödenmesi durumunda gündeme gelmesidir.

Verginin ödenmemesi, geç ödenmesi veya eksik ödenmesi mükellefin kendi davranışlarından kaynaklanıyor ise sorumluluk konusunda herhangi bir belirsizlik ortaya çıkmamaktadır. Çünkü bu tür bir sorumluluk, geniş anlamda bir sorumluluk olup, mükellefin kendi vergi borcundan sorumlu olmasını ifade etmektedir.

Eğer vergi ödevinin yerine getirilmemesi mükellef adına hareket eden kişi veya kişilerin davranışlarından kaynaklanıyor ise verginin veya vergiye bağlı olarak ortaya çıkan alacaklardan kimin sorumlu olacağı konusu gündeme gelmektedir.

Sorumluluk müessesesinin önemi bu gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır. Sorumluluğun maddi ve şekli ödevleri kapsaması, sorumluluk tanımının bilimsel eserlerde, kanunda yer alan tanımdan daha geniş kapsamlı olarak yapılmasına neden olmuştur.

Vergi sorumluluğu müessesesine hemen hemen tüm vergi kanunlarında yer verilmiştir.

Müessesenin genel düzenlemeleri ise VUK'nda yapılmıştır. Vergi sorumluluğu müessesesi başlıca;

- Kanunî temsilciler,
- Vergi kesmek zorunda olan kişiler ve
- Mirasçılar yönünden düzenlenmiştir.

Ancak; diğer vergi kanunlarında sorumlu ve vergi sorumluluğunun değişik tanımlamalarını ve uygulamalarını görmek mümkündür. Bunlardan en önemlisi ise vergi kanunlarıyla

kendilerine bazı zorunluluklar yüklenen kişilerin, kurum ve kuruluşların sorumluluğudur.

Vergi sistemimizde yer alan sorumluluk müessesesinin aksayan yönleri bulunmakla beraber, vergi alacağının yukarıda belirttiğimiz nedenlerden dolayı tam ve zamanında tahsil edilebilmesi ve güvence altına alınabilmesi için gerekli bir müessesedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKDOĞAN, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**,Gözden Geçirilmiş Üçüncü Bası, Gazi Üniversitesi Yayınları No:135,İİBF Yayın NO:50,Ankara, 1989.

AKINTÜRK, Turgut : **Bankacılar İçin Medeni Hukuk Bilgisi**, Bankacılar Serisi NO:14, Yedinci Bası, Sevinç Matbaası, Ankara, 1982.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz : **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (stopaj)**, Doğuş Ltd.Şti. Matbaası, Ankara, 1975.

AYİTER, Nüşin : **Miras Hukuku**,S Yayınları,Ankara, Eserde Yayın Tarihi Belirtilmemiş).

AZGUR, Fuat : **Gerekçeli Yeni Danış Kanunu ve Önemli İçtihatlarla İdari Yargılama Usul ve Esasları**, Ankara, 1965.

ÇAĞAN, Nami : **Vergi Hukukunda Süreler**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

DESCHENAUX, Henri - TERCİER, Pierre (Çeviren Salim Özdemir) : **Sorumluluk Hukuku**, Kadıoğlu Matbaası, Ankara, 1983.

DOMANİÇ, Hayri : **Türk Ticaret Kanunu Şerhi ve Açıklamalar, Cilt I**, Temel Yayınları,İstanbul, 1988.

DÖNMEZER, Sulhi - ERMAN, Sahir : **Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku-Genel Kısım-Cilt II**, Sekizinci Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

EREN, Fikret : **Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi**, AÜHF Yayınları NO: 361 Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

EREN, Fikret : **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler**,C I-II, 2.Baskı, Ankara, 1988.

ERGİNAY, Akif : **Vergi Hukuku, İlkeler-Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 13.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1988.

ESENER, Turhan : **Eşya Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1985.

GELEGEN, Taner : **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları**,1971-1972-1973, Ayyıldız Matbaası,Ankara, 1974.

İNAN, Ali Naim : **Borçlar Hukuku-Genel Hükümler, İkinci Kitap**,Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, NO:323,Ankara,1979.

KANETİ, Selim : **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Yayın NO: 3434, Hukuk Fakültesi Yayın NO:698, İstanbul, 1986/87.

KAY,J.A. and KİNG,M.A. : **The British Tax System**,Second Edition, Oxford University press, 1980.

KAYNAR, Reşat : **Türk Borçlar Hukuku Dersleri - Genel Hükümler**, Sulhi Garan Matbaası Koll. Şti., İstanbul, 1965.

KIRBAŞ, Sadık : **Vergi Hukuku-Temel Kavramlar ilkeler ve Kurumlar** - Gözden Geçirilmiş Baskı, Gazi Üniversitesi Yayın NO:90, İİBF Yayın NO:42, Ankara, 1987.

KIZILOT, Şükrü - AVCI, Şükrü : **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Doruk Matbaacılık san, Ankara, 1979.

KIZILOT, Şükrü : **Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1987.

KIZILOT, Şükrü : **Vergi Sorunlarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, 1984-1989,Savaş Yayınları,Ankara, 1989.

KOCAYUSUFPAŞAOĞLU, Necip : **Borçlar Hukuku Dersleri - Genel Hükümler**, I.Fasikül, İstanbul, 1978.

KUMRULU, Ahmet : **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri-İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik**, (Yayınevi Belirtilmemiş),Ankara,1989.

KURU,Baki-ARSLAN,Ramazan YILMAZ, Ejder : **İcra ve İflas Hukuku**, "S" Yayınları, Ankara, 1985.

OĞUZMAN, M.Kemal - SELİÇİ, Özer : **Kişiler Hukuku Dersleri (Gerçek ve Tüzel Kişiler)**,Filiz Kitabevi, Beyazıt İstanbul, 1982.

ÖNCEL, Muallâ-ÇAĞAN, Nami-KUMRULU, Ahmet : **Vergi Hukuku,C I,Genel Kısım**, 3.Baskı, Yargı Yayınları, Ankara, 1987.

ÖNEN, Turgut : **Borçlar Hukuku**, AİTİA Yayın NO:148, Döner Sermaye Ders Kitapları Yayın NO:2, Ankara, 1981.

ÖNER, Erdoğan : **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku**, 2.Baskı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını NO: 1982/238, Ankara, 1983.

ÖZBALCI, Yılmaz : **A.A.Tahsil Usulü H.K. Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu, Vergi Huk.Külliyatı Serisi V, Ankara, (Tarih belirtilmemiş).

ÖZBALCI, Yılmaz : **Vergi Davaları**, Özbalcı Hukuk Bürosu, Ankara,(Tarih Belirtilmemiş).

ÖZBALCI, Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamalar** Özbalcı Vergi Hukuku Bürosu,Ankara,198

ÖZCAN, Hüseyin : **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 4.Baskı, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.

ÖZSUNAY, Ergun : **Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler-Tüzel Kişilerin Genel Teorisi - Dernekler, Vakıflar-** İst.Ün. Yayın No:2443, Hukuk Fakültesi Yayını No:549, 5.Baskı, İstanbul,1982.

ÖZTAN, Bilge : **Aile Hukuku**,AÜHFY NO:444,Ankara,1979.

PİPER, Herman : **Steuerschuld und Steuerhaftung**,Hanburg 1964.

REİSOĞLU, Sefa : **Borçlar Hukuku-Genel Hükümler**,5.Baksı, S Yayınları,Ankara, 1983.

RÖFTENBACHER, Die : **Haftung İm Steverecht**, Nürberg, 1953.

SCHNEİDEWİND, Günther : **Einkommenstever Sparen**, Majaik Verlag, GmbH, München, 1983.

SCHNEİDEWİND, Günther : **A-Z,Beck-Rechtsberater İm dtv**,6 Auflag 1988.

TANDOĞAN, Halûk : **Türk Mes'uliyet Hukuku**,AÜHF Yayınların dan NO:150, Ajans Türk Matbaası,1961.

TANDOĞAN, Halûk : Üçüncü Şahsın Zararının Tazmini, (Yayınevi Belirtilmemiş)Ankara,1963.

TANDOĞAN, Halûk : Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluk Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981.

TEKİNAY,Selâhattin Sulhi-AKMAN,Sermet-BURÇUOĞLU, Halûk-ALTOP,Atilla : Borçlar Hukuku - Genel Hükümler, C I, 5.Baskı,Fakülteler Matbaası,İstanbul, 1985.

TUNÇOMAĞ, Kenan : Türk Borçlar Hukuku-Genel Hükümler, C I, 6.Baskı,(Yayınevi Belirtilememiş, İstanbul,1976.

ULUSOY, Yılmaz : Anonim ve Limited Şirketlerde Kâr Dağıtımı ve Vergileme, Olgaç Basımevi, Ankara, 1987.

————, : International Tax Summaries, A. Guide For Planning and Decisions; By Coopers Lybrand, Ronald Press Publication,USA, 1986.

————, : The Management Act 1986, Her Majesty's Statlonery Office, London.

————, : The World Tax Series, Federal Republic Of Germany, Commerce Clearing House, 1986.

MAKALELER ve TEBLİĞLER

ARIKAN, Vural : "Tüzel Kişi Temsilcilerinin Tüzel Kişinin Vergi Borçlarından Şahsi Sorumlulukları",İ.Ü.İşletme Fakültesi Dergisi C 3, S 2, İstanbul, Kasım 1974.

BIYIKLI, Hasan : "Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi-I", Yargıtay Dergisi, C 7, S 4, Ekim 1982.

BIYIKLI, Hasan : "Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu ve Türk Ceza Hukuku Sistemi-II",Yargıtay Dergisi,C 8,S 1-2,Ocak-Nisan 1982.

CANDAN, Murat : "Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu-I", Maliye Postası, Yıl 9,S 185, Ankara, 15 Mayıs 1989.

CERRAHOĞLU, Fadıl : "Kollektif Şirketlerde Şirketin Borcundan Dolayı Ortaklara Başvurulması",**İstanbul Ticaret Gazetesi**, 15(706), İstanbul, 21.4.1972.

CERRAHOĞLU, Fadıl : "Kollektif Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", **İstanbul Ticaret Gazetesi**, 18(935), İstanbul, 24.12.1976.

ÇAMOĞLU, Ersin : "Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna:AATUHK m.35",**İktisat ve Maliye**, C XVI, S 11, Şubat 1970.

DOĞAN, Hasan : "Müteselsil Sorumluluk ve Tarım Ürünlerinin Vergilendirilmesine Getiriler Uygulamalar",**Vergi Dünyası**,HUD Yayını S 86, Ekim 1988.

İKİNCİOĞULLARI, Füruzan : "Dava Açma Ehliyeti", **İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I**, Ankara, 1976.

KUMRULU, Ahmet : "Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül" **Barola Birliği Dergisi**,S 3, Ankara,1988.

KUMRULU, Ahmet : "Vergi Davasında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", **AÜHF Dergisi**, C XL, S 1-4, Ankara, 1988.

TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat : "Katma Değer Vergisinin Ekonomideki Etkisi ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Öneriler", **Uluslararası Katma Değer Vergisi Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**,İstanbul,12 Ocak 1990.

ÖNCEL, Muallâ : "Vergi Hukuku Açısından Sprumluluk", **Prof.Dr.Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, 1983.

ÖZEN, Kadiri : "Damga Vergisinde Sorumluluğun Anlamı" **Vergi Dünyası**,HUD Yayını,S 16,Ankara, Aralık 1982.

ÖZSÜT, Tuğrul : "3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, HUD Yayını, S 90, Ankara, Şubat 1989.

ÖZSÜT, Tuğrul : "Katma Değer Vergisi ve Müteselsil Sorumluluk Uygulaması",**Vergi Dünyası**, HUD Yayını, S 91,Ankara,Mart 1989.

ŞAHİN, Ahmet : "Ölüm Olayının Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sorunlar ve Sonuçlar",**Vergi Dünyası**, HUD Yayını,S 11,Ankara,1982.

TUNCER,Selâhattin-ŞANVER,Salih : "Vergi Mükellefiyeti - Vergi Borcu-Vergi Mes'uliyeti",**İktisat ve Maliye Dergisi**, C 5, S 11, 1958-1959.

ÜNAL, Mehmet : "Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşitinde Kusurun Rolü", **AÜHFD**, C XXXV, 1978.

DİĞER YAYINLAR

————————, : Anayasa Mahkemesi Kararı,

————————, : "Vergi Usul Yasası Uygulamaları-3", **Ankara Muhasebe ve Vergi Dergisi**, C 9, S 9, Ankara, 1980.

————————, : Danıştay Dergileri,

————————, : Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Muktezaları

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ