

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN
VERGİSEL SORUMLULUKLARI**

Yasemin AKTAŞ KULAÇ
Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç.Dr. Mustafa Ali SARILI
Afyonkarahisar

2008

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN
VERGİSEL SORUMLULUKLARI

YASEMİN AKTAŞ KULAÇ

Yüksek Lisans Tezi

MALİYE ANABİLİM DALI

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

AFYONKARAHİSAR
Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül 2008

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZETİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA
GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ YEMSİLCİLERİNİN
VERGİSEL SORUMLULUKLARI

Yasemin AKTAŞ KULAÇ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Eylül 2008

TEZ DANIŞMANI: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Gelir politikasının temel amacı, verginin eksiksiz ve zamanında ödenmesidir. Bu amacı gerçekleştirebilecek olan vergi mükellefleri, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergisel ödevlerin bizzat vergi mükellefi tarafından yapılmasının imkansız olduğu bazı durumlar olabilir. Bu imkansızlığı giderebilmek amacı ile kanuni temsilci müessesesine başvurulur. Bu çalışmada; gerçek kişinin kendisi tarafından bir takım nedenlerden dolayı yerine getirilmesi imkansız olan vergisel ödevlerin, usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmesi amacı ile kanuni temsilcinin sorumluluğu incelenmiştir. Bu çalışmada, kanuni temsilci olan veli, vasi ve kayyım hakkında bilgiler verilmiş, bunların hangi şartlarda sorumluluklarının olacağı hususu açıklanmıştır. Konunun somutlaştırılması amacıyla; eski ve yeni kanunlar mukayese edilerek ve ilgili Danıştay Kararları da incelenerek kanuni temsilcinin mali ve cezai sorumluluk alanı belirlenmiştir. Ancak vergi cezaları veli, vasi ve kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareket etmesinden dolayı doğmuş ise, temsil edilen gerçek kişinin (küçük ve kısıtlının) vergi cezalarına muhatap tutulamayacağı tespit edilmiştir. Bu durumda, vergilemeyle ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi nedeni ile kesilecek vergi cezası, her hal ve şartlarda kanuni temsilciden alınacaktır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı hükümlenerek hapis cezalarının da küçük veya kısıtlılara uygulanmayıp, vergi kanunlarına aykırı hareket eden kanuni temsilcilere uygulanacağı diğer bir saptamadır.

Anahtar Kelimeler: Gerçek kişi, kanuni temsilci, vergisel sorumluluk.

ABSTRACT

TAX RESPONSIBILITY OF REAL PERSON'S
LEGAL REPRESENTATIVE
IN THE TURKISH TAX LAW

Yasemin AKTAŞ KULAÇ

AFYON KOCATEPE UNİVERSİTY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE

September 2008

ADVİSOR: Assoc. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

The main policy of income is the paid (collection) of tax by true amount at the right time. Taxpayers who will perform this aim are real persons and corporates requiring to pay their tax dues. Sometimes, the any taxpayer can't do tax duties, himself. Legal representative institution is used to relieve this impossibility. In this study, it is investigated the responsibility of legal representatives for perform appropriately the tax duties that were not carried out by real persons. In this study, it is informed about legal representatives such as guardian, executer and law administrator; and the responsibility rules of those are explained. To concretise this topic, it was done a comparison between the new laws and old laws; and it is scrutinized the decisions of State Council. It is detected the tax penalties originating the faults of legal representatives don't execute to real persons. In this conditions, the tax penalties owing to tax duties that don't obey by legal representatives would be precisely captured from the legal representatives, but not to real persons. In addition, the jail penalties caused tax crimes committed against tax laws by legal representatives that will also execute to legal representatives is an establishing.

Key Words: Real person, legal representative, tax responsibility.

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAY SAYFASI

İMZA

TEZ DANIŞMANI : Doç. Dr. MUSTAFA ALİ SARILI :.....

JÜRİ ÜYELERİ : Prof. Dr. H. HÜSEYİN BAYRAKLI :.....

Yrd. Doç. Dr. ETHEM KADRİ PEKTAŞ :.....

Yasemin AKTAŞ KULAÇ'ın, "Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları" başlıklı tezi/....../..... tarihinde, yukarıdaki jüri tarafından Lisans Üstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları konusunda yapılan bu çalışma, yüksek lisans tezi olarak hazırlanmış olup; bu çalışmanın, bilimsel çalışmalara ve yargı mensuplarının çalışmalarına ışık tutmasını temenni ederim.

Öncelikle Maliye Ana bilim Dalında Yüksek Lisans yapabilme imkanını sunan değerli bilim adamı ve nadide hukukçulardan olan saygıdeğer hocam Prof. Dr. Hasan Hüseyin BAYRAKLI'ya ve yüksek lisansa başladığımdan beri gerek ders aşamasında gerekse tez aşamasında her türlü bilimsel desteği gösteren ve titiz bir çalışmanın neticesinde böyle bir çalışmanın oluşumuna büyük katkıları olan tez danışman hocam sayın Doç.Dr. Mustafa Ali SARILI'ya derin şükranlarımı bildirir, aynı zamanda bu tezin oluşumunda maddi ve manevi desteğini esirgemeyip, evdeki çalışmalarım da daima yanımda olan büyük sabır abidesi sevgili eşim Doç. Dr. Mustafa KULAÇ'a da büyük minnettarlarımı bildirir, yavrularımız Bahadır KULAÇ ve Betül Nesibe KULAÇ'a en derin sevgilerimi sunarım.

Yasemin AKTAŞ KULAÇ

ÖZGEÇMİŞ

Yasemin AKTAŞ KULAÇ

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Eğitim

EĞİTİM

LİSANS : 2002 Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

LİSE : 1996 Edirne Keşan Sağlık Meslek Lisesi

İŞ/İSTİHDAM

2006-Uzman (Avukat). Afyon Kocatepe Üniversitesi Hukuk Müşavirliği

MESLEKİ BİRLİK/DERNEK/KURULUŞ ÜYELİKLERİ

2003- Türkiye Barolar Birliği

KİŞİSEL BİLGİLER

DOĞUM YERİ VE YILI : Keşan, 10 Kasım 1977

CİNSİYET: Bayan

YABANCI DİL: İngilizce

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
ÖZGEÇMİŞ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ.....	xviii
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK KAVRAMIYLA İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI VE KAYNAĞI	3
A) SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI.....	3
B) SORUMLULUK KAVRAMININ KAYNAĞI.....	4
1. Sözleşmeden Doğan Sorumluluk	5
2. Sözleşme Dışı Sorumluluk (Haksız Fiil Sorumluluğu)	6
<i>a) Kusura Bağlı Sorumluluk</i>	<i>7</i>
aa) İşlenen Fiil Hukuka Aykırı Olmalıdır	7
ab) Zarar Doğmuş Olmalıdır.....	8
ac) Fail Kusurlu Olmalıdır.....	9
ad) Haksız Fiille Zarar Arasında İliyet Bağı Bulunmalıdır.....	10
<i>b) Kusursuz Sorumluluk.....</i>	<i>11</i>
ba) Olağan Sebep Sorumluluğu.....	12
bb)Tehlike Sorumluluğu	12
II. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ.....	13
A) SORUMLULUK KAVRAMININ ÖZEL HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ.....	13

B) SORUMLULUK KAVRAMININ KAMU HUKUKU	SİSTEMİ	
İÇİNDEKİ YERİ.....		16
C) TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI VE SORUMLULUK		
KAVRAMINA YER VERİLMESİNİN NEDENLERİ.....		18
1. Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı		18
2. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesine İlişkin Yapılan		
Düzenlemelerin Sebepleri.....		19
a) Vergi Alacağıın Tahsilinde Vergi İdaresine Kolaylık Sağlayarak		
Tahsil Aşamasındaki Giderleri Azaltmak		19
b) Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi.....		20
c) Vergi Alacağıın Tahsilinin Güvence Altına Alınması.....		21
d) Kişilerin Medeni Hukuk Çerçevesindeki Hukuki Durumları.....		21
e) Ölüm ve İnfisah Nedeniyle Vergi Mükellefinin Bulunmaması.....		21

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARI		23
A) VERGİ MÜKELLEFİ		24
B) VERGİ SORUMLUSU.....		27
1. Vergi Kesen Durumdaki Vergi Sorumlusu.....		28
2. Fer'i Vergi Borçlusu Durumdaki Vergi Sorumlusu.....		28
3. Vergi Ödevlisi Durumdaki Vergi Sorumlusu.....		29
C) VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU	KAVRAMLARINI	
BİRBİRİNDEN AYIRAN FARKLAR		30
D) MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK		30
1. Müşterek Sorumluluk.....		31
2. Müteselsil Sorumluluk.....		31
a) Mükellefler Arasında Müteselsil Sorumluluk.....		32
b) Mükellef ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Müteselsil Sorumluluk.....		33

c) Vergi Sorumluları Arasındaki Müteselsil Sorumluluk.....	33
d) Vergi Sorumlusu ile Alım-Satım Taraf Olanlar ve Aracılık Eden Kuruluşların Müteselsil Sorumluluğu	33

II. VERGİ SORUMLULUĞU KAVRAMININ

HUKUKİ YÖNDEN İNCELENMESİ..... 35

A) VERGİ EHLİYETİ..... 35

B) YASAK FAALİYETLER..... 35

C) VERGİ SORUMLUSUNUN YETKİLERİ 36

1. Vergi Sorumlusunun Dava Açma Yetkisi 37

2. Vergi Sorumlusunun Düzeltme İsteme Yetkisi..... 40

3. Vergi Sorumlusunun Takas İsteme Yetkisi 41

4. Vergi Sorumlusunun Uzlaşma İsteme Yetkisi 42

D) VERGİ SORUMLULUĞU KAPSAMINDA

İNCELENEMEYECEK HALLER..... 43

1. Vergi Mükellefinin Kendi Vergi Borcundan Doğan Sorumluluğu..... 43

2. Tüketime Dayanan Vergilerde Sorumluluk 44

3. Birden Çok Kişinin Aynı Verginin Borçlusu Olması 44

4. Aile Reisi Beyanında Eşlerin Durumu 44

5. Mirasçılarının Durumu 45

E) TÜRK VERGİ KANUNLARINDA SORUMLULUK

MÜESSESESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER..... 45

1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu..... 45

2. Yapacakları Ödemelerden Dolayı Vergi Kesmek Zorunda Olan

Kişilerin ve Kurumların Vergi Sorumluluğu..... 45

3. Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu 50

a) Ölüm Halinde Mirasçılarının Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğu 51

b) Ölüm Halinde Mirasçılarının Vergi Cezalarından Sorumluluğu 52

4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Vergi Sorumluluğu 52

5. Diğer Sorumluluk Halleri 53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KANUNİ TEMSİLCİLİK KAVRAMI VE
GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

I. KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI.....	55
A) KANUNİ TEMSİLCİNİN TANIMI	55
1. Kanuni Temsil.....	56
2. İradî Temsil	57
B) KANUNİ TEMSİLCİNİN MÜKELLEF VE SORUMLUDAN FARKI	58
C) VERGİ ÖDEVLERİ KANUNİ TEMSİLCİLERİ TARAFINDAN YERİNE GETİRİLENLER	59
II. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU	59
A) GERÇEK KİŞİ KAVRAMI	59
1. Kişiler Hukukunun Konusu.....	59
2. Kişi ve Kişilik Kavramı	60
a) Kişi.....	60
b) Kişilik.....	60
B) KİŞİLİĞİN BAŞLANGICI VE SONA ERMESİ.....	61
1. Kişiliğin Başlangıcı	61
a) Tam Olarak Doğmak	61
b) Sağ Olarak Doğmak.....	61
c) Doğumun İspatı.....	61
d) Ceninin Durumu.....	62
2) Kişiliğin Sona Ermesi	62
C) KİŞİNİN EHLİYETLERİ.....	62
1. Hak Ehliyeti	62
a) Genel İlkesi	63
b) Eşitlik İlkesi	63

2. Fiil Ehliyeti.....	63
3. Fiil Ehliyetinin Hak Ehliyetinden Farkı.....	63
4. Fiil Ehliyetinin Şartları	64
a) <i>Erginlik</i>	64
aa) Yasal Erginlik	64
ab) Evlenme ile Kazanılan Erginlik	65
ac) Ergin Kılınma (Yargıç Kararıyla Kazanılan Erginlik)	66
b) <i>Ayırt Etme Gücü (Temyiz Kudreti)</i>	67
ba) Temyiz Kudretinin Nisbîliği	67
bb) İspat Yükü	68
c) <i>Kısıtlı Olmama</i>	68
ca) Kısıtlama Sebepleri	68
cb) Kısıtlamanın Etkisi	69
D) FİİL EHLİYETİ YÖNÜNDEN KİŞİLERİN AYRIMI.....	69
1. Tam Ehliyetliler	69
2. Tam Ehliyetsizler	70
a) <i>İşlem Ehliyeti Açısından Tam Ehliyetsizlerin Durumu</i>	70
aa) Tam Ehliyetsizlerin İşlemlerinin Hükümsüzlüğü Kuralı	70
ab) Kesin Hükümsüzlük Kuralının İstisnaları	71
aba) İradeden Bağımsız Doğan Hukuki Sonuçlar	71
abb) Ayırt Etme Gücü Olmayanın Yaptığı Evlilik	72
abc) Ayırt Etme Gücü Olmayanın Ölüme Bağlı Tasarrufları	72
abd) Hükümsüzlüğün İleri Sunulmasının Hakkın Kötüye Kullanılmasını Teşkil Etmesi	72
b) <i>Tam Ehliyetsizin Temsil Edilmesi</i>	72
c) <i>Şahsa Sıkı Sıkıya Bağlı Haklar</i>	72
d) <i>Sorumluluk Ehliyeti Açısından Tam Ehliyetsizlerin Hukuki Durumu</i>	73
da) Hakkaniyet Sorumluluğu	73
db) Geçici Olarak Ayırt Etme Gücünü Kaybedenlerin Durumu	73
e) <i>Borca Aykırı Davranışlar</i>	73
3. Sırlı Ehliyetliler	74
4. Sırlı Ehliyetsizler	75

<i>a) Hukuki İşlem Ehliyeti Açısından Sınırlı Ehliyetsizlerin Durumu</i>	76
aa) Kanuni Temsilcinin Rızasına Bağlı İşlemler	76
ab) Sınırlı Ehliyetsizlerin Kanuni Temsilcilerinin Rızasını	
Alamadan Yapabileceği İşlemler	78
aba) Kişiyeye Sıkı Sıkıya Bağlı Haklar	78
abb) Karşılıksız Kazanmalar	78
<i>b) Sınırlı Ehliyetsizin Temsilci Olabilmesi</i>	79
<i>c) Ehliyetin Genişlediği Durumlar</i>	79
<i>d) Hukuka Aykırı Fiillerinden Sınırlı Ehliyetsizlerin Sorumluluğu</i>	79
E) GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ	80
1. Veli	80
<i>a) Velayet Hakkına Sahip Olanlar</i>	81
aa) Ana Babanın Evli Olması Halinde	81
ab) Ana Babanın Evli Olmaması Halinde	81
ac) Evlat Edinme Halinde	81
<i>b) Velayet Altındakiler</i>	82
<i>c) Velayetin Kapsamı</i>	82
ca) Çocuğun Kişiliği Bakımından	82
caa) Çocuk Üzerinde Egemenlik Hakkı	82
cab) Çocuğa İsim Koyma Hakkı	82
cac) Çocuğun İkametgahı	82
cad) Çocuğun Eğitilmesi ve Yetiştirilmesi	83
cb) Çocuğun Malları Bakımından	83
cc) Çocuğun Korunması	84
<i>d) Velayetin Kaldırılması</i>	84
<i>e) Velayetin Sona Ermesi</i>	84
2. Vasi	85
<i>a) Vesayet Çeşitleri</i>	86
aa) Kamu Vesayeti	86
ab) Özel Vesayet (Aile Vesayeti)	86
aba) Özel Vesayet Kurulması Şartları	86
abb) Özel Vesayet Sona Ermesi	87

<i>b) Vesayeti Gerektiren Durumlar</i>	<i>87</i>
ba) Küçükler İçin Vesayeti Gerektiren Durumlar	87
bb) Kısıtlılar İçin Vesayeti Gerektiren Durumlar	88
<i>c) Kısıtlama Nedenleri</i>	<i>88</i>
ca) İsteğe Bağlı Olmayan Kısıtlanma Nedenleri	89
caa) Akıl Hastalığı ve Akıl Zayıflığı	89
cab) Savurganlık, Alkol veya Uyuşturucu Madde Bağımlılığı, Kötü Yaşama Tarzı, Kötü Yönetim	89
cac) Hapis	89
cb) İsteğe Bağlı Kısıtlama Nedenleri	90
<i>d) Kısıtlama Yöntemi</i>	<i>90</i>
<i>e) Kısıtlamanın Sonuçları</i>	<i>90</i>
<i>f) Vasi Atanması</i>	<i>91</i>
fa) Vasi Olarak Atanacak Kişide Bulunması Gereken Özellikler	91
faa) Vasi Olma Ehliyetine Sahip Olma	91
fab) Vasiliğe Engel Bir Halin Olmaması	91
fb) Vasi Atanırken Hakimin Göz Önünde Tutacağı Hususlar	91
<i>g) Vasiliği Kabul Etme Zorunluluğu</i>	<i>92</i>
3. Kayyım	92
<i>a) Kayyım Çeşitleri</i>	<i>92</i>
aa) Temsil Kayyımlığı	93
ab) Yönetim Kayyımlığı	93
<i>b) Atanması</i>	<i>94</i>
<i>c) Sona Ermesi</i>	<i>94</i>
III. KANUNİ TEMSİLCİ KAPSAMINA GİRMEYENLER	95
A) VEKİLLER	95
B) YED-İ EMİN	96
C) ORTAKLAR	96

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

I. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

HAKKINDAKİ GENEL BİLGİLER 98

- A) VERGİ HUKUKUNDA KANUNİ TEMSİLCİYE YER VERİLMESİNİN BAŞLICA NEDENLERİ 99
- B) KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ YERİ 100

II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNDAN BAHSEDİLEBİLMESİ İÇİN GEREKLİ OLAN ŞARTLAR..... 101

- A) VERGİ ALACAĞININ MEVCUT OLMASI 101
- B) VERGİ ALACAĞININ VERGİ MÜKELLEFİNİN MAL VARLIĞINDAN ALINAMAMIŞ OLMASI..... 101
- C) KANUNİ TEMSİLCİNİN GÖREV SÜRESİ İÇERİSİNDE VUKUU BULAN VERGİ BORCU OLMALI..... 103
- D) VERGİ ALACAĞININ ASIL BORÇLUSUNDAN ALINAMAMASININ SEBEBİ VERGİ ÖDEVLERİNİN YERİNE GETİRİLMEMİŞ OLMASI... 105
- E) VERGİ İLE İLGİLİ ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KANUNİ TEMSİLCİYE ATFEDİLECEK BİR KUSURUN ARANMAMASI..... 105
1. 3505 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme..... 106
2. Kasıt ve İhmal Unsuru 106
3. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı..... 108
- F) GERÇEK KİŞİNİN KANUNİ TEMSİLCİSİNİN TEMSİLCİLİK VASFININ BULUNMASI..... 109

III. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI..... 110

- A) VERGİ ALACAKLARI 110

1. VUK'un Kapsamına Giren Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler	110
2. Gönderme Yapılması Suretiyle Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunu Doğuran Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümler.....	111
3. Haksız Alınan İhracatta Vergi İadesi.....	111
B) VERGİ ALACAĞINA BAĞLI ALACAKLAR.....	111
1. Gecikme Faizi, Tecil Faizi, ve Gecikme Zammı	111
2. Fon Kesintileri	119
C) VERGİ CEZALARI	120
1. Mali Nitelikli Cezalar	120
2. Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Değerlendirilebilen Cezalar	120
IV. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞUNUN ÇEŞİTLERİ.....	122
A) VERGİ ASLI YÖNÜNDEN SORUMLULUK.....	122
1. Kanuni Temsilcilerin Malvarlıklarına Gidilmesini Gerektiren Haller....	124
2. Kanuni Temsilcilerin Malvarlıklarına Gidilmesini Gerektirmeyen Haller	125
B) VERGİ CEZASI YÖNÜNDEN SORUMLULUK.....	125
1. Kanuni Temsilcinin Mali Nitelikli Para Cezaları Yönünden Sorumluluğu.....	126
2. Kanuni Temsilcinin Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sorumluluğu	128
a) <i>KK'na göre, İdari Vergi Suçlarından Sorumlu Olmayan Gerçek Kişiler</i>	<i>129</i>
b) <i>VUK'na göre, İdari Vergi Suçlarından Sorumlu Olmayan Gerçek Kişiler.....</i>	<i>130</i>
V. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞUNU GEREKTİREN DİĞER HALLER.....	131

A) TÜRKİYE’DE BULUNMAYAN MÜKELLEFLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI.....	131
1. Vergi Aslı Bakımından	132
2. Vergi Cezaları Bakımından	132
B) KANUNİ TEMSİLCİNİN DEĞİŞMESİ DURUMUNDA SORUMLULUK.....	132
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	135
KAYNAKÇA.....	139

ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ

Şekil 1. Temsil İlişkisi.....	56
Tablo 1. Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Arasındaki Farklar.....	115
Tablo 2. Kùçük veya Kısıtlıların Vergi ve Bağlı Alacaklardan Doğan Yùkùmlùlùkleri.....	134

KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Akt.	: Aktaran
AKÜ	: Afyon Kocatepe Üniversitesi
age	: adı geçen eser
agm	: adı geçen makale
AÜHF	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BK	: Borçlar Kanunu
bkz	: Bakınız
C	: Cilt
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DVDDGK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
E	: Esas No
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GT	: Genel Tebliğ
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HGK	: Hukuk Genel Kurulu
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
İİK	: İcra ve İflas Kanunu
K	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi

KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde
MK	: Medeni Kanun
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
No	: Numara
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
ss.	: Sayfalar
TAVK	: Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VDD	: Vergi Dava Daireleri
VDDGK	: Vergi Davaları Dava Genel Kurulu
Vd	: Ve devamı
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Vb	: Ve benzeri
Yarg.	: Yargıtay
YHGK	: Yargıtay Hukuk Genel Kurulu

GİRİŞ

Vergi, devletin kamu harcamalarının finansmanında kullanılan önemli bir gelir kaynağıdır. Kamu hizmet alanı arttıkça, devlet; egemenlik gücüne dayanarak vatandaşından “hukuki zorlama” ile topladığı vergiyi kendisine bir gelir haline dönüştürmüştür. Günümüz modern çağ gerekleri olarak da vergi, birçok önemli ülkede ekonomik hedeflere ulaşabilmek için bir maliye politikası aracı haline gelmiştir.

Ülkemizde de önemli mali olay olarak benimsenmiş olan ve gelir hukuku kapsamında değerlendirilen vergi, kamu giderlerinin karşılanmasında ilk sırayı almaktadır. Bu sebeple, devletin mükelleflerinden alacağı vergiyi tahsil etmesi önemli bir husus olarak addedilmektedir. Devletin daha fazla vergi geliri elde edebilmesi için, mükellefe düşen vergi ödevinin eksiksiz ve zamanında yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda, verginin tahsili asıl vergi mükellefinden tahsil edilemeyebilir. Böyle bir durumda vergilerin tahsili için asıl vergi mükellefi yerine veya asıl vergi mükellefi ile birlikte kanunlarda önceden belirtilmiş olan üçüncü kişiler de sorumlu olabilmektedir.

Kamu alacağının gerçek veya tüzel kişi durumunda olan vergi mükellefi ya da vergi sorumlusundan tahsil edilemediği hallerde kanuni temsilcilere başvurulması söz konusu olacaktır. Devlet vergi alacağını garanti altına almak amacı ile kanuni temsilciye başvurulmasını düzenlemiş ve vergi sorumluluğu müessesesi, vergi hukukunda yer alan çok önemli bir vergi güvenlik tedbiri haline gelmiştir.

Her ülkede düzenlendiği gibi ülkemizde de düzenlenen “vergi sorumluluk hukuku” kapsamında; gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergisel sorumluluklarının incelenmesi amacı ile yapılan bu çalışma beş bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, sorumluluk kavramı ve sorumluluk kavramının kaynağı ile ilgili genel açıklamalara yer verilecek, sorumluluk

kavramının kamu hukuku ve özel hukuk sistemi içerisindeki yeri detaylı olarak açıklanacak ve Türk Vergi Hukukunda sorumluluk kavramı ile sorumluluk kavramına yer verilmesinin nedenleri üzerinde durulacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türk vergi mevzuatı açısından vergi sorumluluğu müessesesi açıklanacaktır. Bu sebeple vergi mükellefi ve vergi sorumlusu ile müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları üzerinde durulacak, vergi sorumlusunun yetkileri incelenerek, vergi sorumluluğu kapsamında incelenemeyecek haller kısaca açıklanacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, kanuni temsilcilik kavramı açıklanarak kanuni temsilcinin mükellef ve sorumlu arasındaki farkları üzerinde durulacak, vergi ödevleri kanuni temsilcilerin tarafından yerine getirilenlerden bahsedilecektir. Akabinde, gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu hususu açıklanırken, konunun daha iyi anlaşılabilmesi için Medeni Hukuk kapsamında, gerçek kişi kavramı, kişiliğin başlangıcı ve sona ermesi, kişinin ehliyetleri, fiil ehliyeti yönünden kişilerin ayrımı, gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinden veli, vasi ve kayyım hakkında detaylı bilgiler verilecek, kanuni temsilci kapsamına girmeyenlerden de bahsedilecektir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu hakkındaki genel bilgiler verilerek, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğundan bahsedilebilmesi için gerekli olan şartlar hususunda; 3505 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile kasıt ve ihmal unsurunun kanundaki yeri belirlenecek ve konu Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile de açıklanarak somutlaştırılacaktır. Daha sonra gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğunun kapsamı hakkında bilgi verilerek, gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğunun çeşitleri; vergi aslı yönünden sorumluluk ve vergi cezası yönünden sorumluluk açısından ele alınacaktır. Son olarak da, gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğunu gerektiren diğer haller üzerinde durulacaktır

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK KAVRAMIYLA İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Bu bölümde, öncelikle sorumluluk kavramının ne anlama geldiği üzerinde durulacak, daha sonra ise, sorumluluk kavramının hukuk sistemi içerisindeki yeri detaylı olarak açıklandıktan sonra, yabancı ülkelerde vergi sorumluluğu müessesesine değinilecektir.

I. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI VE KAYNAĞI

Sorumluluk kavramının tanımı ve kaynağı başlığı altında, sorumluluk kavramının dar ve geniş anlamdaki tanımı yapılacak ve sorumluluk kavramının kaynağı hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

A) SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI

Dar anlamı ile sorumluluk (mes'uliyet); “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme; tazminatla yükümlü tutulma; işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme”¹ olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamı ile sorumluluk, “bir kişinin başkasına verdiği zararı giderme yükümlülüğü”² ile “tüm borç ve yükümlülükleri, muhtemel ve gerçek bir zarardan dolayı ortaya

¹ Ejder YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 1996, s.734.

² Henry DESCHENAUX – Pierre TERCIER, Sorumluluk Hukuku, Çev. Salim ÖZDEMİR, Ankara, 1983, s.1; Fevzi Rifat ORTAÇ, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Doktora Tezi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1990, s.2.

çıkan yükümlülük durumu³” olarak tanımlanmaktadır. Bazı kaynaklarda mesuliyet olarak da geçen bu kavram, “başkasının fiilini taahhüt⁴” veya “başkasının eylemlerinden dolayı sorumluluk⁵” olarak da kullanılmaktadır. Türk Hukuk Sözlüğü sorumluluğu, “riyeti lazım gelen kaideye aykırı hareketin hesabını verme” şeklinde tarif etmektedir⁶.

Değişik hukuk dallarında sorumluluk kavramı çeşitli anlamlara gelebilmektedir. “Medeni hukukta sorumluluk verilen bir zararın tazminini ya da bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkını ifade eder. İdare hukukunda, vergi idaresi de dahil olmak üzere idarenin, eylemlerinden doğan zararların tazmininden sorumluluğu yerine göre söz konusudur. Vergi hukukunda sorumluluk ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarını, bazı koşullarda ise asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi mal varlıklarından ödemelerini ifade eder”.⁷ Ceza hukukunda sorumluluk ise, kanunda suç olarak tarif edilen hareket tipine uygun fiili işleyen suç failine, bu suçun yüklenebilmesi ve failin cezalandırılabilir durumda bulunmasıdır⁸.

Yukarıdaki farklı hukuk dalları açısından sorumluluk kavramının ele alınması göstermektedir ki; sorumluluk, normlara uyulmasını sağlayan bir yaptırım gücüdür. Bu yaptırım gücü hususunun genel kabul görmesinin sağlanabilmesi için yaptırım önceden belirlenmiştir.

B) SORUMLULUK KAVRAMININ KAYNAĞI

Sorumluluk kavramı, hem sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğu, hem de sözleşme dışı sorumluluğu kapsamaktadır. Yaptırım gücü sayesinde de bir şahsın başka bir şahsa yapması gerekeni yapmadığında veya yapmaması

³ Erdal ADAR, Fundamentals of Turkish Private Law (Revised Second Edition), Gül Basın ve Yayın A.Ş. İstanbul, 1989, s.223.

⁴ Esat ŞENER, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2001, s.514.

⁵ ŞENER, s.514.

⁶ Burhan GÜNDOĞDU, “Ticaret Şirketlerinde Mütessesil Sorumluluk”, Vergi Dünyası, Haziran 2005, Sayı:286, s.133.

⁷ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs 2006, s.75.

⁸ H. Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, Afyon, 1999, s.91.

gerekeni yaptığı durumlarda vermiş olduğu zararın giderilmesi hususunda oldukça önemli bir kavramdır.

Sorumluluk; bir sözleşmeden kaynaklanabileceği gibi kaynaklanmayabilir de. Bunlardan birinci halini sözleşmeden doğan sorumluluk, ikinci halini ise sözleşme dışı sorumluluk olarak tanımlanabilir.

1. Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Taraflar arasındaki mevcut bir sözleşmeden doğan borcun ifa edilmemesi halinde ortaya çıkan sorumluluğa, sözleşme sorumluluğu denilmektedir⁹. Hukukumuzda genel prensip itibarı ile sözleşme yapma serbestliği benimsenmiş olup, bazı durumlarda da sözleşme yapma zorunluluğu kabul edilmiştir. 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun¹⁰ (BK) 19. maddesinde sözleşme serbestisi ile ilgili hüküm “Bir sözleşmenin konusu, kanunun gösterdiği sınırlar içinde serbestçe tayin olunabilir” şeklinde düzenlenmiştir. Prensip itibarı ile, 19. maddenin 1. fıkrasına göre; “beyan edilen akit serbestisi yalnız borç doğuran akitlere taalluk eder”.¹¹

Sözleşme serbestliği; “kanunun açıkça veya zımnen menetmemiş (yasaklamamış) olduğu hallerde kişiler, dilediği kişi ile ve dilediği konuda, arzu ettiği şartlar ile sözleşme yapmak özgürlüğüne sahiptirler. Buna akit (sözleşme) özgürlüğü denmektedir”.¹² Taraflar sözleşmeyi yaparken, BK’nda düzenlenmiş bulunan çeşitli sözleşme tipleriyle (örneğin, alım-satım, kira, bağışlama vs.) bağlı değildirlir¹³.

Özgür iradesi ile sözleşme serbestliğini haiz olan taraflar kanunda yer almayan bir sözleşme tipi düzenleyebilirler veya karma nitelikte sözleşme yapabilirler. Ancak taraflar sözleşme konusunu serbestçe tayin ederlerken birtakım sınırlamalarla karşılaşabilirler. Sözleşme serbestisinin sınırları şu şekilde sayılabilir:

⁹ Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004, s.8.

¹⁰ 29.04.1926 Tarih ve 339 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹ ANDREAS von TUHR, “Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı”, Cilt:1-2, s.243. (Çeviren: Avukat Cevdet EDEGE).

¹² ŞENER, s.36.

¹³ Safa REİSOĞLU, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006, s.112.

- Sözleşmenin konusu emredici kurallara aykırı olmamalıdır¹⁴.
- Sözleşmenin konusu kamu düzenine aykırı olmamalıdır¹⁵.
- Sözleşmenin konusu kişilik haklarına aykırı olmamalıdır¹⁶.
- Sözleşmenin konusu ahlaka aykırı olmamalıdır¹⁷.
- Sözleşmenin konusu “imkansız” olmamalıdır¹⁸.

Sözleşme yapma zorunluluğu ise; “..bazen bir kanun hükmünden, bazen de idari bir tasarruftan (imtiyaz sözleşmesi gibi) kaynaklanmaktadır”.¹⁹ Örneğin bazı iktisadi devlet teşekküllerinin görevinin ve sözleşme yapma zorunluluğunun esası bu ilkeye dayanmaktadır.

2. Sözleşme Dışı Sorumluluk (Haksız Fiil Sorumluluğu)

Haksız fiil sorumluluğu; bir kimsenin, aralarında bir ilişki mevcut olmaksızın hukuka aykırı bir fiiliyle başka bir kimseye vermiş olduğu zararları tazmin etmekle (gidermekle) yükümlü olmasını ifade eder²⁰. Bir kişinin başka bir kişiyi yaralaması, öldürmesi veya malını çalması sözleşme dışı sorumluluğa bir örnektir. Hukuk düzeni bu tarz eylemleri hoş karşılamaz ve bu eylemlere asla izin vermez. Sözleşme dışı sorumlulukta hukuk düzenine aykırı davranarak karşı tarafa verilmiş bir zarar söz konusu ise, verilen bu zararın zararı veren tarafından tazmin edilme zorunluluğu doğar.

Bir borç ihlali olmadan, bir zarar meydana geldiği takdirde bu zararın zarar görenden başkasına yükletilip yükletilemeyeceği hususunda iki prensip

¹⁴ Emredici kural, tarafların kesinlikle uymak zorunda oldukları, anlaşarak dahi ortadan kaldırmaları mümkün olmayan kurallar bütünüdür.

¹⁵ Kamu düzeni; toplumdaki bireylerin barış ve güvenliğini sağlama amacıyla düzenlenmiş, uygulanmasında toplum yararının ön planda tutulduğu kuralları ifade eder.

¹⁶ Kişilik hakkı; mutlak haklardan olup, kişinin maddi, manevi ve ekonomik bütünlüğü üzerinde sahip olduğu ve herkesten bu sahiplenmesine saygı göstermesini isteyeceği yegane bir hak çeşididir.

¹⁷ Ahlaka aykırılık; objektif ahlak anlayışı çerçevesinde yapılması veya yapılmaması gereken davranışlar kapsamındaki kuralların çiğnenmesi durumunda oluşan kavramdır.

¹⁸ İmkansızlık; sözleşmenin henüz başlangıcında mevcut olan ve objektif (borçlu dışında herkes için geçerli olan) imkansızlık olmalıdır.

¹⁹ ŞENER, s.36.

²⁰ Turgut AKINTÜRK, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Özel Hükümler, Beta Yayınevi, Genişletilmiş Onikinci (20) Bası, İstanbul, 2006, s.78.

bulunmaktadır²¹. Bu prensipler kusura bağlı sorumluluk ve kusursuz sorumluluktur. Aşağıda bu prensipler açıklanacaktır.

a) Kusura Bağlı Sorumluluk

Yukarıda belirtilen bilgiler ışığı altında kusura bağlı sorumluluk kavramını daha geniş biçimde ele alınacaktır. Esasında haksız fiil sorumluluğu ile kusura bağlı sorumluluk aynı anlamda kullanılmaktadır, bu doktrinde dar anlamı ile ifade ediliş biçimidir. Kusurlu sorumluluk, bir kişinin sözleşme dışı kusurlu bir davranışı nedeniyle başka kişilerin zarar görmeleri halinde bu zararın giderilme zorunluluğunu ifade eder²².

BK'nun 41. maddesi hangi fiil, hangi unsurları içeriyor ise haksız fiil olarak nitelendirilebilir hususunu şu şekilde düzenlemiştir; “Gerek kasten gerek ihmal ve teseyyüp yahut tedbirsizlik ile haksız bir surette diğer kimseye bir zarar ıka eden şahıs, o zararın tazminine mecburdur”.

BK'nun 41. maddesinden de anlaşılacağı üzere bir fiilin haksız fiil kapsamında değerlendirilebilmesi için dört unsurun aynı anda vücut bulması gereklidir. Bahsi geçen bu dört unsur aşağıda açıklanacaktır.

aa) İşlenen Fiil Hukuka Aykırı Olmalıdır

Kusura bağlı sorumluluktan bahsedebilmek için aranan ilk unsur hukuka aykırı fiilin varlığıdır. “Hukuka aykırılık, hukuk düzeni ile bağdaşmayan, hukuk düzeninin koyduğu yasak ya da buyrukları çiğneyen insan eylemleri hakkında yürütülen bir değer yargısıdır”.²³ Diğer bir ifade ile bir fiilin hukuka aykırı olarak nitelendirilebilmesi için yürürlükte olan hukuk normlarını ihlal etmesi gerekmektedir. Bahsedilen hukuka aykırılık unsuru, sorumluluğun objektif şartıdır. Kanunumuz bir fiilin nasıl ve hangi niteliklere sahip olduğu takdirde hukuka aykırı sayılacağını açıklamamış, bu işi doktrine ve kazai

²¹ Hatice TUNA, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999, s.4.

²² SARILI, s.9.

²³ Selim KANETİ, “Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi, Yayın No:2759, Hukuk Fakültesi Yayın No: 623, Fakülteler Matbaası, 1980, s.39.

içtihatlarla bırakmıştır.²⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu; “bir haksız eylemin varlığının söz konusu edilebilmesi için, ortada karşı tarafça çığnenmiş bir kanun hükmünün bulunması gereklidir”²⁵ şeklinde ortak kaniya varmıştır.

Ancak öyle bazı haller vardır ki, bu fiiller neticesinde zarar vukuu bulsa bile hukuka aykırılık unsuru gerçekleşmez. Bu halleri şu şekilde sayabiliriz:

- Kamu kudretinin kullanılması,
- Özel hukuktan doğan bir hakkın kullanılması,
- Zarar görenin rızası,
- Meşru müdafaa (haklı savunma) hali,
- Izdırar (zorda kalma) hali,
- Kendi hakkını korumak için kuvvet kullanma,
- Üstün kamu yararının bulunması,
- Üstün özel yarar bulunması,
- Kanundan doğan bir yetkinin kullanılması.

ab) Zarar Doğmuş Olmalıdır

BK'nın 41. maddesinde düzenlendiği gibi, haksız fiil sorumluluğunda tazminat yükümlülüğünün doğabilmesi için gerekli şartlardan birisi de zarardır. Hukuka aykırı fiilden bir zarar meydana gelmemişse tazminat ödenmesi istenemez²⁶. Zararın meydana geldiğini söyleyebilmek için kişinin malvarlığında kendi rızası dışında bir eksilmenin meydana gelmesi gerekmektedir. Malvarlığında meydana gelen eksilme eğer mal sahibinin rızası ile meydana gelmiş ise “zarar”dan bahsedilemeyecektir. Mamelek sahibinin iradesi ile mamelekte hasıl olan azalma bir zarar değil, bir devir veya istihlak ve yahut bir masraftır²⁷. Zarar, malvarlığının azaltılması şeklinde gerçekleşeceği gibi çoğalmasına engel olunması şeklinde de gerçekleşebilir²⁸. Kişinin maddi ve manevi değerlerinin, zararın gerçekleşmeden önceki hali ile zarar

²⁴ Selahattin Sulhi TEKİNAY, Sermet AKMAN, Haluk BURCUOĞLU, Atilla ALTOP, Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.476.

²⁵ YHGK 24.6.1964 Tarih, E:747/D-4, K:489 Sayılı Kararı.

²⁶ REİSOĞLU, s.146.

²⁷ ANDREAS von TUHR, a.g.e., s.77. (Çeviren: Avukat Cevdet EDEGE).

²⁸ Yarg. 4.H.D. 20.10.1966 Tarih, E:9278, K:9147 Sayılı Kararı.

gerçekleştikten sonraki hali arasında meydana gelen azalmadır. Zarar maddi olabileceği gibi manevi de olabilmektedir.

Maddi zarar, bir kimsenin malvarlığında meydana gelen ve para ile ölçülebilen bir eksilmedir²⁹. Maddi zarar malvarlığının azaltılması şeklinde olabileceği gibi çoğalmasına engel olunması şeklinde de gerçekleşebilir³⁰. Bu zarar çeşidi “bir fiil uğranılan zarar” veya “yoksun kalınan kar” şeklinde ortaya çıkar.

Manevi zarar ise; bir kimsenin manevi değerlerine yani şahsiyet haklarına (vücut bütünlüğüne, şeref ve haysiyetine) yöneltmiş hukuk dışı tecavüzler neticesinde vukuubulmuş zarar çeşitidir. Zararın anlam ve kapsam gereği de anlaşılmaktadır ki, buradaki manevi zarara yapılacak ödemeler “zararın tazmini” şeklinde değil, “manevi tatmin” anlamındadır.

ac) Fail Kusurlu Olmalıdır

Hukuka aykırılık nasıl ki sorumluluğun objektif şartı ise, kusur da subjektif şartıdır ve kusurlu sorumluluğun en önemli şartıdır. Kusur kavramı; kişinin hukuka aykırı fiili ile hukuk düzenince kabul görmeyen zihin ve ruh halini açıklar. Kusur bir irade eksikliğidir ve hukuk düzeni buna dayanarak, fiili işleyeni hukuka aykırı davranışından dolayı sorumlu tutar³¹. Doktrinde kusur kavramı yanı sıra kusurluluk kavramı kullanılmıştır. Kusurluluk, belirli bir fiil ile fail arasında ve esas itibarıyla psikolojik mahiyette bir ilişkidir³². Kusur eylemi işleyen (fail) hakkında yürütülen bir değer yargısıdır, faille ilgili subjektif bir değerlendirmedir³³.

Hukuk düzeni faili işlediği fiilde ne zaman kusurlu sayar? Eğer fail;

“Hukuka aykırı bir fiil işlemekte olduğunu biliyor (veya bilmesi gerekiyor) ve hukuka aykırı düşen sonucu istiyorsa, ya da

²⁹ AKINTÜRK, s.82.

³⁰ Mehmet ÜNAL, “Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXV, 1978, s.398.

³¹ KANETİ, s.40.

³² H. Hüseyin BAYRAKLI, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:IV, S:2, 1986, s.299.

³³ Yarg. 4.H.D. 24.09.1984 Tarih, E:6027, K:6856 Sayılı Kararı.

Hukuka uygun hareket edebilmek imkanına sahip olduğu halde böyle hareket etmemişse, kusurludur”³⁴.

Yukarıdaki açıklamalar da göstermektedir ki; kusurun iki türü vardır. Bunlardan birincisi kast; fail hukuka aykırı sonucu önceden görerek, sonucun gerçekleşmesi için bilerek ve isteyerek davranması hali olup, ikincisi ise ihmal; fail hukuka aykırı sonucu istemese bile, sonucun doğmaması için gerekli dikkat ve özeni göstermemesi halidir.

ad) Haksız Fiille Zarar Arasında İlliyet Bağı Bulunmalıdır

Hukukta, gerçekleşen zararlar sorumluluğu doğuran olay veya davranış arasındaki sebep-sonuç ilişkisine, genel anlamda illiyet bağı denilir³⁵. Haksız fiil sonucu zarar meydana gelmiş ise, zararın tazmin edilebilmesi için “illiyet bağı”nın varlığının söz konusu olması gerekmektedir.

Haksız fiil ile zarar arasındaki illiyet bağının kurulup kurulmadığını tespit edebilmemiz için değerlendirecek olan ilk kriter; eğer haksız olduğu düşünülen bu fiil meydana gelmeseydi, uğranılan zararın da oluşumu söz olmayacak idiyse, haksız fiil ile zarar arasında illiyet bağının kurulduğu düşünülür. İlliyet bağı haksız fiille (hukuka aykırı fiille) meydana gelen zarar arasında maddi bir bağ kurar ve bu bağ mantığın kavrayabileceği sebep-sonuç ilişkisine cevap veren bir bağ olmalıdır. Ayrıca “hukuka aykırı fiilin, bir zararın sebebi sayılabilmesi için söz konusu fiilin normal hayat şartlarında meydana gelen zararı oluşturmaya elverişli olması ve bu fiilin zararın doğmasını kolaylaştırmış olması gerekmektedir”³⁶. Yargıtay da, uygun nedensellik bağını aramakta ve bu yönde son derece tutarlı bir tutum sergilemektedir³⁷. İlliyet bağı, hukukî sorumluluğun sadece kurucu bir şartı olmayıp, aynı zamanda tazminatın kapsam ve şumulünü tâyininde de büyük bir rol oynar³⁸.

Hukuka aykırı bir fiil, zararlı sonucu henüz meydana getirmeden önce araya başka bir fiil girer ve aynı sonuç bu ikinci fiilden meydana gelirse illiyetin

³⁴ TEKİNAY ve diğerleri, s.492.

³⁵ Fikret EREN, Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi, Sevinç Matbaası, Ankara,1975, s.1.

³⁶ SARILI, s.13.

³⁷ HGK. 20.01.1960 Tarih,, E:4/1, K:3 Sayılı Kararı.

³⁸ EREN, s.3.

kesilmesi söz konusu olur³⁹. Örneğin; kavga eden iki arkadaştan biri diğerini ölümüne neden olacak şekilde yaralıyor. Henüz ölmemiş olan yaralı hastaneye ambulansla götürülürken, ambulansın bir kamyonla çarpışması sonucu geçirdiği trafik kazasında ölüyor. Bu olayda kamyonla ambulansın çarpışmasında illiyet bağı kesilmiş olur ve ölümüne neden olacak şekilde arkadaşını yaralayan diğer kişi ölümden sorumlu olmaz. Sadece; çarpışmaya kadar olan zarardan sorumluluğu mevcut olur.

Doktrinde illiyet bağını kesen sebepler şu şekilde sayılmıştır:

- Mücbir sebep,
- Zarar görenin kusuru,
- Üçüncü kişinin kusuru.

İllyet rabitasının delilini zararın tazminini isteyen taraf göstermekle mükelleftir⁴⁰.

b) Kusursuz Sorumluluk

Yukarıda açıklanan haksız fiil sorumluluğu, kusura dayanan sorumluluk türü olup, bu sorumluluk çeşidinin vücut bulabilmesi için failin kusuruna ihtiyaç vardır. Bu sorumluluk türüne ilişkin yapılan düzenleme oldukça yerinde bir düzenleme olup, ancak bazı durumlarda adalet, toplumsal duygu ve düşünceleri tatmin etmekte yetersiz kalmaktadır. Haksız fiil sorumluluğunun oluşabilmesi için mutlaka kusur unsurunun aranması tezi modern çağın gereklerine tam cevap veremez olmuş, zayıf bir düzenleme olarak addedilmiş ve somut olayın gereklerine göre yerini zaman zaman kusursuz sorumluluğa bırakmıştır. Kusursuz sorumluluğun yankıları, hakkaniyet ilkesinin tecellisinde kendini bulmuştur.

Kusursuz sorumluluk halinin gerçekleşebilmesi için hukuka aykırı fiille başkasına zarar veren kimsenin arasında kusur şartının olmayıp, sebep-sonuç ilişkisinin varlığı yeterli görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, kusursuz sorumlulukta failin iradesinin kusurlu olup olmamasının önemi yoktur, failin

³⁹ TEKİNAY ve diğerleri, s.568.

⁴⁰ ANDREAS von TUHR, s.92.

iradi olması önemlidir⁴¹. Kusurun şart olmadığı bu istisnai halleri ifade edilebilmesi için bu sorumluluk çeşidine; “objektif sorumluluk”, “sebebe bağlı sorumluluk” veya “sebebe sorumluluğu” da denilmektedir. Kusursuz sorumluluk da kendi içinde olağan sebep sorumluluğu ve tehlike sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

ba) Olağan Sebep Sorumluluğu

Bir kimse kendisiyle birlikte yaşayanlara veya emir ve talimatı altında bulunanlara nezaret ya da ihtimam göstermekle yükümlü bulunduğu ölçüde, bu yükümlü yerine getirilmemiş olması herhangi bir kusurdan ileri gelmiş bulunmasa bile sorumluluğu gerektirebilir.⁴² Türk Hukukunun 818 Sayılı BK’nda ve 4721 Sayılı Medeni Kanun’da⁴³ (MK)’da yer alan sorumluluk halleri şunlardır:

- Adam çalıştırmanın (istihdam edenin) sorumluluğu⁴⁴,
- Aile (ev) başkanının sorumluluğu⁴⁵,
- Elinde hayvan bulunduranların sorumluluğu⁴⁶,
- Temyiz kudretine haiz olmayanların sorumluluğu⁴⁷,
- Yapı (bina ve diğer inşa eseri) malikinin sorumluluğu⁴⁸,
- Taşınmaz mülkiyet hakkını aşkın kullananların sorumluluğu⁴⁹.

bb) Tehlike Sorumluluğu

Tehlike sorumluluğunda, bir kişinin sorumlu olabilmesi için kusurlu olması ya da objektif özen gösterme yükümlülüğünü yerine getirmemiş olması gerekli değildir⁵⁰. Bu sorumluluk günümüz teknolojisindeki teknik veya motörlü araçların topluma arz etmiş olduğu tehlike esasına dayanmaktadır. Öyleyse,

⁴¹ Süheyl DONAY, “Ceza Hukukunda Objektif veya Kusursuz Sorumluluk”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s.118.

⁴² TEKİNAY ve diğerleri, s.498.

⁴³ 08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁴ BK md.55.

⁴⁵ MK md.369.

⁴⁶ BK md.56.

⁴⁷ BK md.54.

⁴⁸ BK md.58.

⁴⁹ MK md.730.

⁵⁰ SARILI, s.16.

böyle tehlikeli işlerle uğraşanlar, bazı hallerde kusursuz da olsalar, meydana gelen zararlı sonuçlardan sorumlu tutulabilmelidirler⁵¹. Tehlikenin özel ağırlığı, bu faaliyetlerin, işletmelerin veya tesisatın zarara yol açmaya aşırı eğilimden yahut sebep oldukları kazaların nitelik ve nicelik bakımından ağır sonuçlar doğurmasından ileri gelmektedir⁵².

Türk Hukukunda düzenlenmiş başlıca tehlike sorumluluğu halleri şunlardır:

- Motorlu taşıt aracı işletenlerin sorumluluğu,
- Sivil hava aracı işletenlerin sorumluluğu,
- Devletin askeri manevralar ve atışlardan doğan sorumluluğu,
- Çevrenin kirlenmesinden doğan zararların tazmin sorumluluğu.

Bahsi geçen sorumluluk hallerinde zararın tazmini için, zarar miktarının kesin olarak saptanması gerekmektedir. Hakim, zararın tutar ve kapsamını re'sen belirlemektedir⁵³. Hakimin ardından tazminata hükmedebilmesi için ise, zarar ile yarar dengesini denkleştirmesi gerekmekte olup, edindiği kanaate göre BK md.43..vd. göre hüküm kuracaktır.

II. SORUMLULUK KAVRAMININ HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Bu başlık altında sorumluluk kavramının hukuk sistemi içindeki yerini belirleyebilmek amacıyla, özel hukuk ve kamu hukuku sistemleri ayrıntılarıyla incelenecektir. Vergi Hukuku'nda sorumluluk müessesinin hangi hukuk dalı içerisinde inceleneceği ve konunun ayrıntıları hakkında bilgi verilecektir.

A) SORUMLULUK KAVRAMININ ÖZEL HUKUK SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Hak kelimesinin çoğul şekli olan Hukuk; bir hukuk terimi olarak toplum halinde yaşayan kişilerin toplumdaki davranışlarını düzenleyen emir ve

⁵¹ TEKİNAY ve diğerleri, s.498.

⁵² Haluk TANDOĞAN, "Tehlike Sorumluluğu Kavramı ve Türk Hukukunda Tehlike Sorumluluklarının Düzenlenmesi Sorunu", Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, s.118.

⁵³ Yarg. 15.H.D. 21.04.1975 Tarih, E:2093, K:2228 Sayılı Kararı.

yasaklardan meydana gelen sosyal düzen kurallarının tümüdür⁵⁴. Hukuk; kamu hukuku ve özel hukuk olarak ikiye ayrılır.

Özel hukuk, "... hukuki açıdan eşit iki şahıs arasındaki ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarına özel hukuk"⁵⁵ denilmektedir. Özel hukuk kapsamında değerlendirebileceğimiz hukuk dalları; Medeni Hukuk, Borçlar Hukuku ve Ticaret Hukuku'dur. Medeni hukuk; ağırlıklı olarak özel hukuk anlamında kullanılmış olup, özel hukukun en geniş alanını oluşturmaktadır.

Menşei Arapça olan "medeni" terimi "yerleşik" anlamında kullanılmış olduğundan, çok eskilerde göçmen hayattan yerleşik hayata geçmiş bulunan topluluklar arasındaki hukuki ilişkileri düzenleyen hukuk kuralları "medeni hukuk" olarak nitelendirilmiştir.

Özel hukuk alanını düzenleyen MK hükümleri kanuni temsilcilik müessesine geniş yer vermekte ve temsilcilerin sorumluluklarını düzenlerken, sorumluluk kavramına da oldukça geniş yer vermektedir⁵⁶.

MK'nun birinci kısmını şahsın hukuku (kişiler hukuku) oluşturmaktadır. Şahsın hukukunda hak sahibi olarak kabul edilen gerçek kişiler ile tüzel kişilerin birbirleriyle ve eşya ile olan hukuksal ilişkileri düzenlenmiştir. MK, medeni haklara haiz olma ehliyetini (hak ehliyetini) tüm gerçek kişilere tanımakla birlikte, medeni haklardan yararlanma ehliyetini (fiil ehliyetini) tüm gerçek kişilere tanımamıştır. Belli koşullar altında belli gerçek kişilerin (mümeyyiz olmayanlar, küçük ve kısıtlılar) medeni haklardan yararlanma ehliyetini kanuni temsilcileri aracılığı ile yerine getirecekleri düzenlenmiştir. MK'nun ikinci kısmını ise aile hukuku oluşturmaktadır. Bu bölümde kanunun kanuni temsilci olarak kabul ettiği veli, vasi ve kayyım'ın sorumlulukları düzenlenmiştir.

BK sorumluluk kavramına oldukça geniş yer verilmektedir. Kanun'da bu düzenlemeyi iki farklı durumda görmekteyiz. Birinci duruma göre, " Bir edimi yerine getirmekle yükümlü olan borçlu borcunu ifa etmezse, alacaklı, devlet zoruyla alacağını veya alacağının yerine geçecek olan bir miktar parayı elde etmek hakkına sahiptir. Buna "borçlunun sorumluluğu" denir".⁵⁷ Yani

⁵⁴ Ali ŞAFAK, Hukuk Başlangıcı, Sorular, Olaylar, Örnek Çözümler, 3. Baskı, Alkım Kitapçılık Yayıncılık, 1994, s.2.

⁵⁵ ŞAFAK, s.61.

⁵⁶ TUNA, s.6.

⁵⁷ REİSOĞLU, s.33.

alacaklının borçludan tahsil edemediği alacağını elde edebilmek için cebri icra yoluna gidebilmektedir. İkinci durum ise; bir kimsenin hukuka aykırı bir fiiliyle başka bir kimseye vermiş olduğu zararları tazminle yükümlü olmasını ifade eder.

Özel hukuk dallarından sonuncusu olan Ticaret Hukukunda da sorumluluk müessesine yer verilmiştir. Ticaret hukukunda yer alan sorumluluk ticari borçtan kaynaklanan sorumluluk ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) belirtilen hükümlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanan sorumluluk olarak iki ayrı başlık altında incelenebilir⁵⁸.

Birinci durumda belirtilen sorumluluk; ticari borçtan kaynaklanan sorumluluk çeşidiyse Borçlar Hukuku kapsamında değerlendirilebilecek borç kavramı esas alınarak düzenlenmiştir. Tüzel kişiliği haiz tüm şirketler TTK'nda düzenlenmiş olup, yalnızca adi şirketler BK'da düzenlenmiştir. Adi şirket tüzel kişiliğe sahip olmadığı için, ilke olarak tüm ortaklar ayrı ayrı yönetim ve temsil yetkisine sahiptir⁵⁹. Ortaklar kendilerine idareci ve temsilci seçmişler ise, bunlar tarafından yapılan işlemlerde doğan her türlü hak ve borçlar da doğrudan doğruya ortaklara intikal edecektir. Ortakların sorumluluğu da sınırsız ve müteselsildir⁶⁰. "TTK md.136'ya göre, ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olup, tamamı tüzel kişiliğe sahiptir"⁶¹. Bu sebeple asli sorumluluk şirket tüzel kişiliğinde olup, şirket ortaklarının sorumluluğu ise ikinci derecede sorumluluk olup, koydukları sermaye miktarı ile sorumlulukları sınırlıdır.

TTK'nda düzenlenen diğer sorumluluk halleri ise şunlardır:

- Tacir sayılan küçük ve mahcurların temsili ile ilgili sorumluluk,
- Ticaret sicil memurunun sorumluluğu,
- Haksız rekabetten dolayı tüzel kişilerin cezai sorumluluğu,
- Tacirlerin ticari defterlerin tutulmasından doğan sorumlulukları"⁶².

TTK'nun 15. maddesine göre; "Küçük ve mahcurlara ait ticari işletmeyi bunların adına işleten veli ve vasi, tacir sayılmaz. Tacir sıfatı, temsil edilene

⁵⁸ TUNA, s.8.

⁵⁹ Yahya DERYAL, Ticaret Hukuku, 3. Baskı, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998, s.274.

⁶⁰ 818 Sayılı BK md.533, 534.

⁶¹ DERYAL, s.278.

⁶² TUNA, s.9.

aittir. Şu kadar ki; kanuni mümessil ceza hükümleri bakımından tacir gibi mesul olur”. Düzenlemesi ile VUK’nun 10. maddesinde belirtilen sorumlulukla ilgili hükmü ile benzer özellikler göstermektedir.

B) SORUMLULUK KAVRAMININ KAMU HUKUKU SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Kamu (amme) hukuku; devletin teşkilatını (örgütünü), devlet sıfatı ile yaptığı işleri ve devletin taşıdığı yetkileri ve bu teşkilatın işlemlerinden (çalışmasından) ötürü, devlet ile kişiler arasında, meydana gelen bağ ve ilişkileri düzenleyen, kişilerin devlet karşısında, kanunen donatıldığı hak ve yetkileri belirleyen bir hukuk branşıdır⁶³. Kamu hukuku tüzel kişileri özel kişilere oranla daha üstün yetkiler ve ayrıcalıklara sahip olabilmekte, buna karşılık kamu yetkili ve görevlilerinin daha sıkı bir denetimine bağlı bulunmaktadır⁶⁴.

“Anayasanın 125 inci maddesine göre idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yolunun açık olması ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (1/c) maddesinde de, genel hizmetlerden birinin yürütülmesi amacıyla yapılan idari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıkların da bir idari dava türü olarak belirtilmesi...”⁶⁵ ve dolayısıyla bu sözleşmelere ilişkin uyuşmazlıklarda yargı yolu açık olup, idarenin de sorumlu olabileceği durumlar da mevcuttur.

İcra ve İflas Kanunu’nda (İİK)⁶⁶ icra memurlarının görevlerini yaptıkları sırada kişilere (ilgililere) zarar verecek olursa, bu zarardan dolayı idarenin (Adalet Bakanlığının) sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu sebeple “İcra memurlarının (daha doğrusu, icra ve iflas dairesi görevlilerinin) sorumluluğu üç çeşittir: 1) Hukuki sorumluluk, 2) Ceza sorumluluğu, 3) Disiplin sorumluluğu”⁶⁷.

Ceza hukukunda da sorumluluk hallerine geniş bir şekilde yer verilmekte olup, kusur sorumluluğundan bahsedilmiştir. “Cezaların Şahsiliği İlkesi” gereği

⁶³ ŞENER, s.47.

⁶⁴ İlhan ÖZAY, Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma (Deneme), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1986, s.56.

⁶⁵ Celal KARAVELİOĞLU, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Dördüncü Bası, Top – Kar Matbaacılık, 1999, Akçaabat, s.149.

⁶⁶ 2004 Sayılı İİK.

⁶⁷ Baki KURU, “İcra ve İflas Hukuku”, Evrim Dağıtım, Cilt:1, İstanbul, 1988, s.81.

de, kusur sorumluluğunun kişiye yüklenebilmesi için kast ve taksirden söz etmek gerekmektedir.

Kast; 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun (TCK) 21. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir”. Tanımda öne çıkan kavramlar, suç fiilleri gerçekleştirilirken bunların bilinmesi, bir başka ifade ile bilerek gerçekleştirilmesi; sonucun da istenerek gerçekleştirilmesidir⁶⁸.

5237 Sayılı TCK'nın 22. maddesine göre, “Taksir, dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla, bir davranışın suçun kanuni tanımda belirtilen neticesi öngörülmeyerek gerçekleştirilmesidir”. Hangi taksirli fiillerin cezalandırılacağı açıkça yasada gösterilmiş olmalıdır⁶⁹. 5237 Sayılı TCK'nın benimsemiş olduğu sorumluluk sistemi; manevi sorumluluk (mesuliyet) sistemidir. Manevi mesuliyet, suç işleyen kimsenin iradesinin serbest olmasına fark ve temyiz kudretini haiz bulunmasına dayanır⁷⁰.

Özetle Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukuku ile özel hukuk arasında sorumluluk kavramı bakımından önemli benzerlikler bulunmaktadır⁷¹. Fakat bu benzerliklerin yanı sıra, vergi ilişkisinde yer alan devlet ve vergi müllefi eşit olmayıp, devlet kamu gücünden doğan zorlayıcılığını kullanmaktadır. Netice olarak; “Taraflardan devletin egemenlik hakkına sahip olması nedeniyle hiyerarşik üst konumunda olması, ilişkide kamu menfaatlerinin gözetilmesi ve sözleşme serbestisinin olmaması⁷² nedeniyle, Türk Vergi Hukuku'nun Kamu Hukuku içerisinde yer aldığı ifade edilebilir.

⁶⁸ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Ceza Hukuku, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006, s.96.

⁶⁹ BAYRAKLI, Ver. Ceza., s.97.

⁷⁰ Türk Hukuk Lügatı, Ankara, 1998, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, s.231.

⁷¹ ORTAÇ, s.26.

⁷² Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, AKÜ İİBF Yay. No:5, Karaman Ofset Matbaacılık, Afyon, 1997, s.9.

C) TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI VE SORUMLULUK KAVRAMINA YER VERİLMESİNİN NEDENLERİ

Bu bölüme kadar sorumluluk kavramı ile ilgili genel açıklamalar yapılmaya çalışılarak sorumluluk kavramının tanımı ve kaynağı hakkında bilgi verilmiştir. Sonraki aşamada ise sorumluluk kavramının hukuk sistemi içindeki yeri belirlenmeye çalışılarak, hem özel hukuk sistemi içindeki yeri hem de kamu hukuku sistemi içindeki yeri tayin edilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde ise; Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk kavramı ve sorumluluk müessesine ilişkin yapılan düzenlemelerin sebepleri üzerinde durulacaktır.

1. Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı

Belirli durumlarda nelerin vergi olup olmadığını söylemek zor olabilmektedir. Fakat genel olarak verginin tanımlanması hukuki, ekonomik, bütçe bakış açılarında farklı yapılmaktadır⁷³. Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanunlarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen karşılıksız bir yükümlülüktür⁷⁴. Diğer bir tanımla; “Fertler veya malvarlığı üzerine konan parasal yükümlülüktür ve yasama organı tarafından kararlaştırılır⁷⁵”. Verginin hukuksal tanımındaki unsur ise; verginin, hukuk sistemi içerisinde yer alarak hukuki içeriğe bağlı olmasıdır. Bu bakış açısından vergi tanımlanırken göz önünde tutulan unsurlar şunlardır: Zorunlu olması, kanuna dayanması, gelir amaçlı olması ve bir hizmet karşılığı olarak alınmamasıdır⁷⁶.

1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesi'nde; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu hüküm altına alınmıştır. Vergi bilincinin oluşturulması amacıyla vergi konularının belirlenmesinde ekonomik yapı esas alınmış ve mali güçle uyumlu

⁷³ Victor THURONYI, Tax, The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy, The Urban Institute Press, Washington, D.C. 2005, s.375.

⁷⁴ Şükrü KIZILOĞLU, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006, s.87.

⁷⁵ ADAL, s.293.

⁷⁶ THURONYI, s.375.

olacak şekilde; gelir, servet, harcamalar üzerinden hakkaniyetli ve adaletli bir yaklaşımla vergi toplama yoluna gidilmiştir. Buna paralel olarak denebilir ki; mali güç (ödeme gücü) ne kadar yüksek olursa, kamu hizmetlerinden yararlanma oranı da o kadar yüksek olacaktır. Belirtilen duruma uygun yapılan vergilendirme, Anayasa’da düzenlenmiş olan “mali güce göre vergilendirme” normu ile de uyarlılık gösterecektir.

Anayasa’daki hüküm paralelinde, verginin kamusal ihtiyaçların giderilmesi için temel ve vazgeçilmez bir kaynak olduğu, vatandaşlarda vergi bilinci oluşturulurken kullanılacak temel argüman olmalıdır⁷⁷.

İdare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere vergi hukuku ilişkisi denir⁷⁸. Devletle fert ve kurumlar arasında doğan vergi ilişkisi, taraflara bazı ek sorumluluklar yüklemekle birlikte, esas olarak bir borç-alacak ilişkisinden başka bir şey değildir⁷⁹. Vergi hukuku ilişkisi; vergi ödevi ilişkisi ve vergi borcu ilişkisi olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Vergi ödevi ilişkisi; “...para ile ifade edilen ekonomik kavramların ödevlinin mal varlığından devlet hazinesine bir kısım ekonomik değerlerin geçmesidir⁸⁰. Buna maddi vergi yükümlülüğü veya vergi borcu denilebilir. Biçimsel yükümlülük ise; vergi hukuku ilişkisinden doğan vergi ödevinin yükümlü ya da sorumlu tarafından yerine getirilmesi gereken yükümlülük çeşididir. Bu yükümlülüğe diğer adıyla “vergi ödevi” de denilmektedir.

2. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesine İlişkin Yapılan Düzenlemelerin Sebepleri

a) Vergi Alacağıın Tahsilinde Vergi İdaresine Kolaylık Sağlayarak Tahsil Aşamasındaki Giderleri Azaltmak

Türk Vergi Sistemi’nde sorumluluk müessesine yer verilme sebeplerinden ilki; vergi alacağıın tahsilinde vergi idaresine kolaylık

⁷⁷ Emrah AKIN, “Vergi İdaresi Tarafından Re’sen Mükellefiyet Terki”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, S:169, s.56.

⁷⁸ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.71.

⁷⁹ Adnan GERÇEK, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.54, S.3, s.157.

⁸⁰ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, Genel Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi, Trabzon, Afyon 2007, s.103.

sağlayarak tahsil aşamasındaki giderleri azaltmaktır. Bu konuya en iyi örnek vergi kesenlerin sorumluluğudur⁸¹. Örneğin Gelir Vergi Kanunu'nun (GVK)⁸² 94. maddesine göre bir kısım gerçek ve tüzel kişiler, yanlarında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden veya başkalarına yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmuştur. Gelir ve ücret vergileri kanun koyucular açısından bir çok politik zorluğu beraberinde getirir⁸³, dolayısıyla sorumluluk müessesesi ile vergi idaresine gerekli kolaylık sağlanmış olmaktadır.

Sonuç olarak, vergi idaresinin her bir mükellefi tek tek vergilendirmesi yerine onlarla ilişki halinde bulunan veya onlara ödemedede bulunan daha az sayıdaki kişilerin muhatap alınarak, verginin bunlar tarafından ödenmesi sağlanmıştır. Böylelikle vergi alacağı en kolay şekilde ve en az masrafla tahsil edilmiş olur.

b) Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi

Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk müessesine yer verilme sebeplerinden ikincisi; vergi kaçakçılığının önlenmesidir. Vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişiler⁸⁴ mükellef kabul edilip, kendi mal varlıklarından vergi borçlarını öderler. Ancak kendi mal varlıklarından vergi borçlarını ödeyecekleri için, mal varlıklarında (aktiflerinde) bir azalma meydana gelecektir. Bu nedenle mükellefler vergi kaçakçılığına yönelmektedir.

Halbuki vergi sorumlularının ödedikleri vergi kendi mal varlıklarından çıkmadığı için vergi kaçırma gibi bir yaklaşım sergilememektedirler. Hatta ödeyecekleri vergi miktarını çoğu zaman vergi ödeme gününe kadar ellerinde tutabilme inisiyatifini kullanmaktadırlar.

⁸¹ TUNA, s.18.

⁸² 193 Sayılı GVK

⁸³ David BRUNORI, Local Tax Policy (A Federalist Perspective), The Urban Institute Press, Washington, DC 2003, s.87.

⁸⁴ KIZILOT ve diğerleri, s.89.

c) Vergi Alacağıın Tahsilinin Güvence Altına Alınması

Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk müessesine yer verilme sebeplerinden üçüncüsü; vergi alacağıın tahsilinin güvence altına alınmasıdır. Bu konuya en iyi örnek VUK'nun 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğudur. Vergi dairesi mükelleften (asıl vergi borçlusundan) vergi alacağını alamama ihtimaline karşı, vergi alacağını kanuni temsilcisinden alabilmektedir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde mükellef yerine vergi borcunu kendi mal varlığından ödemek zorunda kalan vergi sorumlusu fer'i vergi borçlusu olarak da addedilebilir.

d) Kişilerin Medeni Hukuk Çerçevesindeki Hukuki Durumları

Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk müessesine yer verilme sebeplerinden dördüncüsünde; kişilerin medeni hukuk çerçevesindeki hukuki durumları değerlendirilecektir. MK kapsamında kişinin ehliyetleri fiil ehliyeti ve hak ehliyeti olmak üzere ikiye ayrılır. Bu ehliyetlerin tanım, kapsam ve çeşitleri ileride detayları inceleneceğinden kısaca şu hususu belirtilebilir ki; vergi mükellefi olmak için fiil ehliyeti şart değildir. Sadece hak ehliyetine sahip olan gerçek kişilerin vergisel sorumlulukları kanuni temsilcileri üzerindedir. Tüzel kişiler için de benzeri durum söz konusu olup, bunların da vergisel sorumlulukları kanuni temsilcilerin üzerindedir.

e) Ölüm Ve İnfisah Nedeniyle Vergi Mükellefinin Bulunmaması

Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk müessesine yer verilme sebeplerinden beşincisi de; ölüm ve infisah nedeniyle vergi mükellefinin bulunmamasıdır. VUK'nun 12. maddesinde, mirasçılardan sorumluluğu ile ilgili düzenleme yapılmış olup, vergi mükellefinin ölmesi halinde vergi ödevinin yerine getirilmesi amacıyla kanuni ve mansup mirasçılara sorumluluk yüklenmiştir.

Yine KVK'nun 34. maddesinde de tasfiye memurlarının, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergileri ödemedi alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamayacakları aksi

takdirde verginin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir⁸⁵.

⁸⁵ ORTAÇ, s.38.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

Birinci bölümde Türk Vergi Hukuku'nda sorumluluk kavramı ve sorumluluk kavramına yer verilmesinin nedenleri üzerinde durulmuştur. Bu bölümde ise, Türk vergi mevzuatı açısından vergi sorumluluğu müessesesi açıklanacaktır. 213 sayılı VUK'nda sorumlulukla ilgili bazı hükümler yer almaktadır. VUK'nun 8, 9, 10, 11 ve 12. maddelerinde yer alan sorumluluk müessesesine ilişkin düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

- VUK'nun 8. maddesinde; vergi mükellefi ve vergi sorumlusu,
- VUK'nun 9. maddesinde; vergi ehliyeti,
- VUK'nun 10. maddesinde; kanuni temsilcilerin sorumlulukları,
- VUK'nun 11. maddesinde; vergi kesenlerin sorumluluğu,
- VUK'nun 12. maddesinde; mirasçılarının sorumluluğu düzenlenmiştir.

I. VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARI

Bu bölümde, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları ayrıntılı olarak açıklanacak ve vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları arasındaki farklar ortaya konulduktan sonra müşterek ve müteselsil sorumluluk hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

A) VERGİ MÜKELLEFİ

Vergi mükellefi hakkında gerekli açıklamalar yapılmadan önce, bazı temel kavramların açıklanması gerekir. Vergi, devlet tarafından kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla zorla alınan⁸⁶ gerçek ve tüzel kişilerce mali güçlerine göre verilen karşılıksız bir yükümlülüktür. Vergi borcu; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan ve bu olayı şahsında gerçekleştiren kişinin malvarlığından ödenmesi gereken bir paradır⁸⁷. Vergi borçlusu ise; vergi borcunu kendi aktifinden (malvarlığından) ödeyen kişidir. Vergi koyma ve tahsil etme yetkisi nedeniyle devlet ile kişiler arasında bir borç alacak ilişkisi doğmaktadır. Bu ilişkide alacaklı taraf devlet; borçlu taraf ise vergiyi ödeme yükümlülüğü altına sokulan mükelleftir⁸⁸. Vergi mükellefiyetinin kanundan kaynaklanması, Anayasa'nın vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir⁸⁹.

VUK'nun 8 maddesinin 1. fıkrasında Vergi Mükellefi; “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişidir”, şeklinde tanımlanmıştır. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz. Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

Kanundaki ifadeden de anlaşılmaktadır ki; vergi mükellefi kavramı ile vergi borcu arasında bir bağ oluşturulmuştur. Devlet vergi alacağının tanınması için kanunda böyle bir düzenleme ve tanımlama yoluna gitmiştir. Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur⁹⁰. Maddi vergi mükellefiyeti, vergi borcunun alacaklı durumunda olan devlete veya onun yetkili kıldığı kurum veya kuruluşlara ödenme zorunluluğunu ifade etmektedir⁹¹. Maddi vergi mükellefi

⁸⁶ BAYRAKLI, Ver. Ceza., s.10.

⁸⁷ KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.192.

⁸⁸ İsmail Hakkı SAYIN, “Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu”
<http://www.ekitapyayin.com/id/043/> (27.02.2008)

⁸⁹ Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s.79.

⁹⁰ GERÇEK, s.158.

⁹¹ SARILI, s.28.

yanı sıra, şekli vergi mükellefiyeti de VUK'un 157-257. maddelerin "mükellefin ödevleri" başlıklı hükmüyle düzenlenmiştir. Bunlar; defter tutma, beyanname verme vs. gibi çeşitli şekli vergi mükellefiyetleri olarak öngörülmüştür.

Vergi mükellefi ile yaptığımız genel tanımlamalardan sonra vergi mükellefinin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi yükümlüsü de verginin konusu, matrahı, muafiyeti, istisnası vb. gibi verginin temel unsurunu oluşturduğu için yükümlünün kim olduğu vergi kanunlarında gösterilir⁹². Mükellefiyet durumunun kanun tarafından düzenlenmesi "vergilerin kanuniliği" ilkesiyle bağdaşır bir durumdur.
- Yukarıda da açıklanan hususlar doğrultusunda tekrar edilecek olursa, vergi mükellefinin yükümlülüğü maddi vergi mükellefiyeti olabileceği gibi, şekli vergi mükellefiyeti de olabileceği ve her iki yükümlülük durumunun da birlikte bulunacağıdır. Vergi mükellefinin geniş anlamda sorumluluğu, hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir⁹³. "Dar anlamda vergi mükellefiyeti" kavramı ise, mükellefin sadece şekli vergi mükellefi olduğu durumlarda kullanılan bir kavramdır. Örneğin; "zarar eden bir ticari işletme sahibinin beyanname vermesi"⁹⁴ dar anlamda vergi mükellefiyetine örnek teşkil eder.
- Bir kimsenin vergi mükellefi olabilmesi için vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında doğmalı ve mükellef bundan tüm malvarlığı ile sorumlu olmalıdır. Vergiyi doğuran olayın cereyan ettiği her noktada, bu olayın bağlanabileceği bir mükellef de mevcuttur⁹⁵.

VUK'nun Kanuni Temsilcilerin Ödevi başlığını taşıyan 10. maddesine göre, "Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan

⁹² BAYRAKLI, Gen. Vergi, s.104.

⁹³ Mualla ÖNCEL, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", Prof.Dr. Fadil H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara, A.Ü. SBF Yayını No:522, 1983, ss.39-40 (Akt, Adnan GERÇEK, a.g.m., s.158)

⁹⁴ BAYRAKLI, Gen. Vergi, s.104.

⁹⁵ AKIN, s.55.

teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”.

Yukarıda yer alan maddeden de anlaşılmaktadır ki; vergi mükellefi hem gerçek kişiler, hem de tüzel kişiler olabileceği gibi tüzel kişiliği olmayan topluluklar da olabilmektedir.

- Mükellefiyet kanundan doğar ve sözleşmelerle kanuna aykırı biçimde değiştirilemez⁹⁶. VUK’un 8. maddesinin 3. fıkrası “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz” şeklinde düzenlenmiştir. Bahsi geçen kanun maddesinden de anlaşılmaktadır ki; mükellefiyet durumu kanundan doğmaktadır ve taraflar kendi aralarında yapacakları sözleşmelerle bunu değiştiremezler. Maddenin devamında da belirtildiği üzere; velevki sözleşme yapılmış olsun vergi dairelerini bağlamayacaktır.

Ayrıca; Borçlar Kanunu’nun 19. maddesinde şu şekilde bir düzenleme vardır: “Bir akdin mevzuu, kanunun gösterdiği hudut dairesinde, serbest tayin olunabilir. Kanunun kat’i surette emrelediği hukuki kaidelere veya kanuna muhalefet; ahlaka (adaba) veya umumi intizama yahut şahsi hükümlere müteallik haklara mugayir bulunmadıkça, iki tarafın yaptıkları mukaveleler muteberdir”. BK da bu düzenleme ile tarafların kendi aralarında kanuna aykırı sözleşme yapmalarını kesinlikle yasaklamış olup, mahkemeler de bununla bağlı olmayacaktır.

- Son olarak da; vergi mükellefiyeti ile ilgili düzenlenmiş olan vergi ehliyeti hususuna değinmekte yarar var. VUK’nun 9. maddesinde Vergi Ehliyeti başlıklı kanuni düzenleme şu şekildedir: “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz”.

İlgili maddeden de anlaşılmaktadır ki; vergi mükellefi olmak için kanuni ehliyet şart değildir. Mükellef kanunun yasak etmiş olduğu bir işle meşgul olsa bile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ise vergi mükellefiyeti doğacaktır. Vergi

⁹⁶ Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s.88.

hukukunda kanuni ehliyet koşulunun aranmaması, vergi alacağına güvence altına alınması açısından büyük önem taşımaktadır⁹⁷. Bu nedenle, açıkça görülmektedir ki vergi hukukunda vergi mükellefi olabilmek için, fiil ehliyeti şart olmayıp, hak ehliyetinin varlığı yeterlidir. Kişiler ödeme gücüne (iktisadi güce) sahipseler ya da devlet hizmetlerinden yararlanıyorlarsa – veya bu durumda buldukları siyasi karar organlarınca kabul ediliyorsa medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olsunlar, olmasınlar, vergi mükellefi olabilirler demektir⁹⁸. Kanuni mükellef kavramı detaylı olarak inceledikten sonra vergi yüklenicisi ve aracı mükellef tanımlarını yapmakta yarar vardır.

Vergi Yüklenicisi veya Taşıyıcısı: Kanuni mükellefler ödedikleri vergiyi yansıtma yoluyla 3. kişilere devretmeye çalışırlar. İşte bu mücadele sonucunda, vergiyi nihai olarak ödeyen kişiye vergi yüklenicisi ya da vergi taşıyıcısı denir.

Aracı mükellef: Verginin borçlusu olmayan fakat asıl vergi borçlusunun vergi borcunu ödemek zorunda bulunan kişidir. Asıl vergi borçlusunun borcunu kendi nam ve hesabına ödeyen aracı mükellef, ödediği vergiyi yansıtma yolu ile başkalarına yüklemeye çalışır. Bu yansıtma olayı fiyat mekanizması yoluyla meydana gelir. Aracı mükellefe örnek olarak; gümrük vergilerini verebiliriz. Çünkü; Gümrük Vergilerinin kanuni mükellefleri ithalatçılardır. “İthalatçılar gümrük vergisini ödedikten sonra, ithal ettikleri malın fiyatını arttırmak suretiyle bu vergiyi malı kullananlardan tahsil edebilirlerse, kanunen kendi adlarına ödedikleri vergiyi başkalarına yansıtıklarından aracı mükellef durumundadırlar.

B) VERGİ SORUMLUSU

VUK vergilerin tahsil edilmesindeki temel ilkenin “verginin bizzat mükellefi tarafından ödenmesi” gerektiğini belirtmiş olup, ancak bazı durumlarda vergi alacağını güvence altına alabilmek gerekçesiyle “vergi sorumluluğu” kavramını da düzenlemiştir. VUK’nun 8 maddesinin 2. fıkrasına göre, “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”.

Vergi sorumlusu; “...bazen mükellefle birlikte, bazen de mükellefin yerine geçerek, vergilendirmenin maddi-şekli ödevlerini yerine getirmekle

⁹⁷ GERÇEK, s.159.

⁹⁸ ULUATAM, METHİBAY, s.89.

görevlendirilmiş olan kişidir”⁹⁹. Vergi sorumlusu mükellef değildir, ancak mükellef ile birlikte veya tek başına kanunda gösterilen hususlarda vergi borcuyla ilgili birtakım ödevleri yerine getiren kişidir. Bu ödevler vergi aslının ödenmesinden başka, beyanname verilmesi, defter tutulması gibi muhtelif ödevlerdir. Bu kısma kadar vergi sorumluluğu kavramının genel anlamda tanımı yapılmış, ancak bunlar dışında daha özel tanımlamaları da kapsayacak şekilde vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevleri şu şekilde sayılabilir;

“a) Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu,

b) Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu,

c) Başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu şeklinde üç başlık altında incelemekte yarar vardır”¹⁰⁰.

1. Vergi Kesen Durumundaki Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusunun asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırmasıdır ki; bu vergi sorumlusunun asıl borcu olmayıp, vergi alacağının kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlayan bir düzenlemedir. Mesela bir işverenin yanında çalıştırdığı kişiye ödediği ücretten vergi kesintisi yapıp, ilgili vergi dairesine ödemesi halinde işveren vergi sorumlusu sıfatındadır.

Vergi sorumluluğu, esas olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğar¹⁰¹ ve vergi sorumlusu ile vergi mükellefi arasında kurulan ekonomik ilişkinin uzantısı olarak sirayet eder. Vergi borcu, daha önce de belirttiğimiz gibi vergi mükellefinin malvarlığından kesilir.

2. Fer’i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu

Vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyen vergi sorumlusuna “fer’i

⁹⁹ Ertuğrul AKÇAOĞLU, “Vergi Hukukunda İradi Temsil”
www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/ (27.02.2008)

¹⁰⁰ GERÇEK, s.160.

¹⁰¹ SARILI, s.29.

vergi borçlusunu” da denilmektedir. Fer’i vergi borçlusunu konumundaki vergi sorumlusunun sorumluluğu mükellefle olan hukuki ilişki veya yapılan işlem nedeniyle vergi borcunu kendi malvarlığından ödemeyi ifade etmektedir¹⁰².

VUK’nun 251. maddesinin b fıkrası Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Sorumluluğu’nu şu şekilde düzenlemiştir: “Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunur”. Burada işverenin sorumlu olarak yerine getirmesi gereken maddi ya da şekli herhangi bir görevi söz konusu değildir; ancak asıl yükümlünün vergisini ödemediği durumlarda işveren onun yerine geçerek vergiyi ve gecikme zammını kendi malvarlığından ödemekle sorumlu tutulmuştur¹⁰³.

3. Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu

Vergi mükellefi vergi ödevini yerine getireceği zaman nasıl ki vergi kanunları ve diğer kanunlar çerçevesinde birtakım usul ve esaslara uymak zorunda ise, vergi sorumlusu da bunlarla bağlıdır. Bu sebeple vergi sorumlusunun görev, yetki ve sorumlulukları vergi mükellefinden ayrı olarak düşünülemez. Ancak, gelişen ve değişen iktisadi ve hukuki ilişkiler bazen mükellefin vergisini başkalarından alınmasını vergileme ve özellikle tahsilat tekniği açısından neredeyse zorunlu hale gelmiştir¹⁰⁴. Vergi sorumlusu vergi mükellefinin yerini alarak, vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan kişidir. Bu sebeple vergi sorumlusunca üstlenilen bu ödev yerine getirilmez yani, vergi borcu ödenmez ise alacağın tahsili için kamu icra hukuku çerçevesinde tahsilat yoluna gidilir.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen, ancak asıl vergi borçlusunu konumundaki mükellefle olan iktisadi veya hukuki ilişkisi nedeniyle, vergi kesintisi yapıp vergi dairesine yatırmak, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek veyahut vergiye

¹⁰² GERÇEK, s.161.

¹⁰³ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.71.

¹⁰⁴ KIZILOĞLU ve diğerleri, s.90-91.

ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek durumunda kalan üçüncü kişiler vergi sorumlusu olarak tanımlanabilir¹⁰⁵.

C) VERGİ MÜKELLEFİ VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARINI BİRBİRİNDEN AYIRAN FARKLAR

Bilindiği gibi vergi alacağının asıl yükümlüsü vergi mükellefi veya vergi sorumlusudur¹⁰⁶. Vergi hukuku açısından 'sorumluluk' amaç olarak vergiyi doğuran olayı kavrama ve değerlendirme olanağı olanların vergisel işlemlerden idareye karşı yükümlülük üstlenmelerini sağlamaktadır¹⁰⁷.

Vergi sorumlusunun ödediği vergi, onun malvarlığında eksilme meydana getirmez. Çünkü vergi sorumlusu ödediği vergiyi asıl mükelleften tahsil edebilecektir. Böylelikle vergi mükellefinin mal varlığında azalma olacaktır. Hatta vergi sorumlusunun kendisine avantaj sağlayabileceği durumlar da oluşabilecektir. Mesela verginin kesilmesi ile vergi dairesine yatırılması gereken tarihler arasında bir süre var ise, bu süre içerisinde vergi sorumlusu parayı elinde tutarak kendisine avantaj sağlamış olacaktır.

Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Sorumluluğu ile ilgili ortak düzenleme VUK'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında şu şekilde düzenlenmiştir: “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir”. Bu hükme göre, Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Sorumluluğu için medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyetine) sahip olmak şart değildir¹⁰⁸, dolayısıyla bunların doğması için medeni haklardan yararlanma ehliyetine (hak ehliyetine) haiz olunması yeterlidir¹⁰⁹.

D) MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Vergi hukukunda yapılan düzenleme çerçevesinde vergiden sorumluluk, kişisel sorumluluk olarak addedilmiştir. Çünkü hem Anayasa gereği, hem de vergi kanunlarındaki ifadelerden hareketle, sorumluluğun kişisel olduğu

¹⁰⁵ GERÇEK, s.163.

¹⁰⁶ Mustafa BAHTİYAR, “Vergi Alacağının Kanuni Temsilciden Takibi”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, S:147, s.289.

¹⁰⁷ Veysi SEVİÇ, Sorumluluk, Dünya, 14.11.2001

¹⁰⁸ SARILI, s.31.

¹⁰⁹ Hak ve fiil ehliyeti kavramlarına Gerçek Kişi Kavramı bölümünde, kişinin ehliyetleri kısmında ele alınacaktır.

sonucuna varılır¹¹⁰. Ancak vergi alacağının güvence altına alınabilmesi için müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluk gibi düzenlemeler yapılmıştır.

1. Müşterek Sorumluluk

Doktrindeki hakim görüşe göre; hukuk sistemimizde kural olarak müşterek sorumluluk kabul edilmiştir¹¹¹. Yapılan sözleşmede veya kanunda açık bir hükümlerle ortaklar arasında müteselsil sorumluluk belirtilmemişse, müşterek sorumluluk aslolan sorumluluk çeşididir. Diğer bir ifadeyle ortaklaşa sorumluluk olarak da ifade edilen müşterek sorumluluk, verginin asıl borçlusunu olan vergi mükellefinin yanında, vergi borcunun ödenmesi bakımından vergi dairesinin muhatap aldığı vergi sorumlusunun bulunmasıdır. Burada aynı vergi borcunun birden fazla borçlusunu vardır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere; vergi mükellefi asıl borçlu iken, vergi sorumlusu tali sorumludur. Vergi sorumlusunun tali sorumlu olması demek ikinci derecede sorumluluğunun olması demektir. Sorumlunun ödemiş olduğu vergi borcu kendisinin vergi borcu değil, mükellefin vergi borcudur. Yani müşterek sorumlulukta vergi idaresi, alacağını önce mükellefin kendisinden talep etmekte, ondan alamazsa vergi sorumlusuna başvurur¹¹². Bu da bize, vergi idaresinin müşterek sorumlu tutulan kişilerden alacağını belirli bir sıra izleyerek talep edebileceğini göstermektedir. Vergi sorumlusu ödediği vergi borcu miktarını mükellefe rücu hakkı vardır. Mesela; vergi kesenlerin sorumluluğu ile kanuni temsilcilerin sorumluluğu bu çeşit bir sorumluluk halidir.

2. Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sorumluluk uygulamasına VUK’nda geniş yer verilmiş olmakla birlikte, müteselsil sorumluluğun kavram itibarı ile tanımlanmamıştır. Müteselsil sorumluluk, (müteselsil borçluluk) kavramı, borçlular arasında teselsül olarak da BK md.141 ve devamında düzenlenmiştir. Borç ilişkilerinde normal durum; bir alacaklının karşısında bir borçlunun bulunmasıdır. Borç sadece alacaklı ve borçlu arasında doğar, hükümlerini arz

¹¹⁰ BAYRAKLI, Gen. Vergi, s.104.

¹¹¹ Sevinç OLGUN, “Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, Terazi Hukuk Dergisi, Temmuz 2007, S:11, s.47.

¹¹² GERÇEK, s.178.

eder ve sona erer. Ancak bazen öyle borç ilişkileri vardır ki; bir alacaklının karşısında birden fazla borçlu bulunmaktadır. İşte böyle bir borç ilişkisinde alacaklının karşısında birden fazla kişi aynı borcun borçlusu ise ve alacaklı borcunun tümünün ifasını dilediği borçludan talep edebiliyorsa, müteselsil borçluluk (sorumluluk) halinden bahsedilebilir. Müteselsil sorumluluk, zarar görene, diğer borç ilişkilerine oranla zarar verenler karşısında güçlü ve ayrıcalıklı bir durum sağlar¹¹³.

VUK kapsamında müteselsil sorumluluk tanımı yapılmamış fakat uygulamada geniş yer verilmiştir. Vergi idaresi vergi sorumlusuna gitmesi için önce vergi mükellefine gitmesi zorunda değilse müteselsil sorumluluk var demektir¹¹⁴. Vergi alacağı kesinleşen vergi dairesi, vergi borcunu tahsil edebilmek amacıyla ister vergi mükellefine isterse vergi sorumlusuna müracaat eder. Böylece alacaklı alacağını talep edebilmesi açısından çok elverişli bir hukuki durum elde etmiş olur. Bu durumdaki alacaklı, borçlulardan birinin ödeme güçsüzlüğü, ortadan kaybolması vb., sebeplerle ondan edimini elde etmesi zorlaştığı anda diğerine başvurabilecek veya dilerse hepsini aynı anda takip edebilecektir¹¹⁵.

Türk Hukuk düzeninde müteselsil borçluluk hali, ya hukuki işlemde ya da kanundan doğmaktadır. Ancak vergi hukuku kapsamında müteselsil sorumluluk sadece kanundan doğmaktadır. Nitekim VUK'un 8/3. maddesinde de belirtildiği üzere, özel sözleşmeler ile mükellefiyet ve sorumluluk yaratmak veya mükellefiyet ve sorumluluktan kurtulmak mümkün değildir¹¹⁶.

Vergi ilişkisinde müteselsil sorumluluk 4 ayrı başlıkta incelenebilir¹¹⁷.

a) Mükellefler Arasında Müteselsil Sorumluluk

Muaccel hale gelmiş vergi borcundan birden fazla mükellefin sorumlu olması halidir. Bu sorumluluk hali sadece vergi borcunun ödenmesi ile ilgili olmayıp, vergi borcuna ilişkin şekli ve usuli bütün ödevleri kapsamaktadır. Bu ödevlerin ifasında mükelleflerin her biri birinci derece sorumluluğa haizdir.

¹¹³ GÜNDOĞDU, s.134.

¹¹⁴ KIZILOĞLU ve diğerleri, s.92.

¹¹⁵ M.Kemal OĞUZMAN, M.Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998, s.807.

¹¹⁶ TUNA, s.28.

¹¹⁷ ORTAÇ, s.56-57.

Örneğin Emlak Vergisi Kanunu'na göre iştirak halinde mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumludurlar¹¹⁸.

b) Mükellef ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Müteselsil Sorumluluk

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile yükümlü ve sorumlu arasındaki teselsül ilişkisi dışında kalan üçüncü kişiler, verginin yükümlüsü ile birlikte sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluk, maddi ve şekli mükellefiyetler şeklinde olup, vergi alacağının tahsilinin güvence altına alınması amacıyla yöneliktir. Örneğin; motorlu taşıt vergisinin ödendiğini gösterir belge aramadan motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapan noterler, memurlar ödenmeyen ya da noksan ödenen vergilerden yükümlülerle birlikte müteselsilen sorumludurlar¹¹⁹.

c) Vergi Sorumluları Arasındaki Müteselsil Sorumluluk

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte vergi ödevinin yerine getirilmesinden birden fazla vergi sorumlusunun vergi dairesine karşı sorumlu tutulması halidir. Burada vergi sorumlularının vergi dairesine karşı sorumlulukları ikinci derece sorumluluk halidir. Vergiye ilişkin ödevlerin sorumlulardan biri veya birkaçı tarafından kısmen veya tamamen yerine getirilirse, diğer sorumlular da vergi ödevinin sona eren kısmı için sorumlulukları ortadan kalkmaktadır. Örneğin, KVK'na göre tasfiye memurları kurumun ödenmesi gereken vergilerini ödemedikleri takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsil olarak sorumludurlar¹²⁰.

d) Vergi Sorumlusu ile Alım-Satım Taraf Olanlar ve Aracılık Eden Kuruluşların Müteselsil Sorumluluğu

Bu konunun ayrıntılarıyla incelenebilmesi için VUK'nun 11.maddesindeki hükme bakılması gerekir. VUK'nun 11. maddesine göre, "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine

¹¹⁸ EVK Md.3, Md.13.

¹¹⁹ MTVK Md.13/d.

¹²⁰ KVK Md.34.

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

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar. Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca belirlenir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve 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”.

VUK'nun 11. maddesindeki bu sorumluluk türü, 3229 sayılı kanunla eklenen bir hüküm uyarınca düzenlenmiş bir müteselsil sorumluluk halidir. VUK'nun 11. maddesinin 3. fıkrasında bu sorumluluk açık olarak düzenlenmiş, ancak bu sorumlulukta mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler kapsam dışında bırakılmıştır. Ayrıca bahsi geçen maddenin 6. fıkrasında ise, zirai ürünlerin alım-satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkif atından müteselsilin sorumlu tutmak için Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Vergi kanunlarında müteselsil sorumluluk uygulamalarına oldukça geniş yer verilmiş olup, uygulama giderek yaygınlık kazanmıştır. Ancak vergi hukuku kapsamında müteselsil sorumluluk müessesine ilişkin; tanım, şartlar ve uygulama esasları hakkında özel bir düzenleme yapılmadığından, uygulamada vasıl olan tereddütlü durumlarda BK'daki düzenlemelere başvurulmaktadır.

II. VERGİ SORUMLULUĞU KAVRAMININ HUKUKİ YÖNDEN İNCELENMESİ

Türk vergi hukukunda sorumlulukla ilgili olarak, bu bölüme kadar vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları üzerinde yeterli derecede açıklama yapılmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ise VUK ‘nun 9. maddesinde düzenlenmiş olan vergi ehliyeti ve faaliyetin yasaklanmış olduğu durumlarda vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olma yönünden engel teşkil etmeyeceği konusu üzerinde açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

A) VERGİ EHLİYETİ

Vergi kanunlarında ehliyete ilişkin açıklamalar yapılmadığından konu ile ilgili olarak MK’na müracaat etmek gerekmektedir. Ehliyet kavramı genel olarak; kişinin hak ve borçlara sahip olabilmesini ifade eder.

VUK’nun 9. maddesinin 1. fıkrasındaki düzenleme “Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir” şeklindedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi ehliyeti; vergi kanunlarına göre mükellef veya sorumlu olabilmeyi ifade etmekte olup, kanuni ehliyet şartının da aranmadığı bir kurumdur. Küçük ve kısıtlılar gibi medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan kimseler de vergi mükellefi ve sorumlusu olabilmektedirler ve bunlara düşen vergisel ödevler kanuni temsilcileri aracılığı ile yerine getirilmektedir.

B) YASAK FAALİYETLER

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; bir vergi ilişkisinde vergi mükellefi veya sorumlusu olmak yönünden kanuni ehliyet şartı aranmaz. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi ilişkisi kurulmuş olur. Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü ile verginin konusu arasındaki ekonomik ve hukuki bir olayın gerçekleşmesi ile meydana gelir. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin maddi sebebinin oluşturmaktadır¹²¹.

¹²¹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.87.

VUK'nun 9. maddesinin 2. fıkrasındaki düzenleme; “Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz” şeklindedir. Vergiyi doğuran olayın gayri kanuni veya hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması, gelire neden olan eylemin failinin vergi mükellefi olmasını ve sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır¹²².

Dikkat edilmesi gereken husus, yasak faaliyetin vergiyi doğuran, vergiye konu olan bir olay niteliğinde olmasıdır¹²³. Vuku bulan olayların içeriği iktisadi açıdan bir özellik arz ediyorsa, yani gelir elde edilebilecek niteliğe haizse bu kazancın da vergilendirilmesi gündeme gelir. Böylece VUK'nun 9. maddesinin 2. fıkrasının uygulaması ile bu kazancın (vergiyi doğuran olayın) kanunen yasak veya hukuka ya da genel ahlaka aykırı olması vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayıp, bahsi geçen faaliyetler ile ilgili olarak elde edilen gelirin vergilendirilmesinde vergi kanunları açısından hiçbir engel bulunmamaktadır.

C) VERGİ SORUMLUSUNUN YETKİLERİ

Vergi sorumlusunun hak ve yetkilerini düzenleyen özel bir kanun olmadığından VUK'nun 8. maddesinde düzenlenmiş olan mükellefin yetkileri incelenerek, ilgili hükmün sorumlular açısından da uygulanıp uygulanamayacağı hususunda açıklamalar yapılmaya çalışılacaktır.

Daha önceki bölümlerde VUK'nun 8. maddesinde ayrıntılı bir şekilde inceleyip, mükellef ve vergi sorumlusu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Özellikle VUK'nun 8. maddesinin dördüncü fıkrasında yaptığı düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, mükelleflere tanınan görev ve yetkiler sorumlulara da şamildir, yani sorumlular için de geçerlidir. Böylece, “vergi yükümlüsü/mükellef” deyimini, hem dar anlamda yükümlüyü hem de sorumluyu kapsayacak şekilde geniş anlamda kullanılmaktadır¹²⁴. Ancak, yerleşik içtihatlar

¹²²Halil YILMAZ, Ali İhsan Özgür ÇİLİNGİR, “Suçla Mücadelede Vergisel Enstrümanlar”
<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=542> (27.02.2008)

¹²³ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren), Oluş yayıncılık, Ankara, Ekim, 1998, s.112.

¹²⁴ KARAKOÇ, s.197.

sorumlulara tanınan yetkilerin yükümlülerinki kadar geniş tutulmadığını ortaya koymaktadır¹²⁵.

Yapılan bu açıklamayı desteklemek amaçlı AATUHK'nun 3. maddesinde yer alan amme borçlusu tanımını da incelemek gerekecektir. Maddeye göre amme borçlusu veya borçlu terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısların ve bunların kanuni temsilcisi veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır¹²⁶.

Ancak, bu konuya ilişkin gerek Danıştay kararı, gerekse Maliye Bakanlığının vermiş olduğu özelgeler dikkate alındığında vergi sorumlusunun hak ve yetkilerinin mükellefin hak ve yetkileri kadar geniş olmadığı sonucu ortaya çıkacaktır¹²⁷.

Özetle, verginin asıl borçlusu, o verginin mükellefidir. Vergi güvenliği ve verginin idaresi planında karşılaşılabilecek bazı zorluklar göz önünde tutularak, vergi kanunları birçok halde, asıl mükellefin yanında ayrıca sorumluları tespit eder¹²⁸. Bu sorumluların tespitinde; vergi mükellefi ile hukuki ve fiili yönden yakın ilişki içinde olan kişilerden seçilmesine özen gösterilir.

Vergi sorumlusunun yetkileri dolayısıyla mükellefin yetkilerini şu şekilde sayabiliriz:

- Vergi Sorumlusunun Dava Açma Yetkisi,
- Vergi Sorumlusunun Düzeltme İsteme Yetkisi ,
- Vergi Sorumlusunun Takas İsteme Yetkisi,
- Vergi Sorumlusunun Uzlaşma İsteme Yetkisi.

Yukarıda belirtilen yetkileri tek tek açıklamakta yarar vardır:

1. Vergi Sorumlusunun Dava Açma Yetkisi

Dava açma yetkisi olarak da bahsedilen yargı yoluna müracaat hakkı, Anayasa'nın 125. maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” şeklinde düzenlenmiştir. Genel olarak, idari yargıda davalara “idari dava” denir. Bunlar, idarenin , idare hukuku kapsamında yaptığı eylem ve

¹²⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.81.

¹²⁶ TUNA, s.38.

¹²⁷ SARILI, s.44

¹²⁸ ÖZBALCI, Vergi Us., s.113.

işlemlerden doğan davalardır. Vergi yargısında da temel kaynak 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'dur (İYUK). Bu kanunda hüküm bulunmayan konularda, İYUK'nun 31. maddesindeki atıf gereği HUMK (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu) uygulanacaktır.

Vergilendirmeye ilgili idari işlemlere karşı açılan davalar, iptal davası niteliğindedir. İptal davaları, idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalardır.

İptal davaları, yargıya özgü bir dava türü olup, hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilmesini sağlayan en etkili araçlardan biridir. Böylelikle iptal davalarında bir idari işlemin hukuka aykırı olduğu ileri sürülmekte ve dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunun denetlenmesi sağlanmaktadır. Böyle bir denetim sonunda dava konusu işlemin hukuka aykırı olduğu tespit edildiğinde o işlem iptal edilmekte, diğer bir deyişle yapıldığı andan itibaren hükümsüz hale getirilmektedir. Bu sebeple objektif dava özelliğini taşımaktadır.

Gerek “davada taraf” olma yeteneği gerekse de “dava açma yeteneği” yönünden iptal davalarına genel kurallar uygulanmaktadır¹²⁹. Bir davada davalı veya davacı olabilmek için öncelikle taraf ehliyetinin bulunması gerekmektedir. İYUK kapsamında, dava idari birime karşı açılacağı için, davalı ehliyeti açısından herhangi bir özellik ve sorunla karşılaşmaz¹³⁰.

İptal davasının açılabilmesi için davacının “hakkının ihlal edilmesine” gerek yoktur; “menfaatin ihlal edilmesi” yeterlidir¹³¹. İdari yargıda menfaat ihlalden bahsedebilmek için bazı şartların bir arada bulunması gerekmektedir. Bu şartları şu şekilde sayabiliriz:

- Menfaatin kişisel olması,
- Menfaatin meşru olması,
- Menfaatin güncel olması.

¹²⁹ Atilla UYANIK, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, Mevzuat Dergisi, Yıl:6, Ocak 2003, S:61.

¹³⁰ Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti. Mayıs 2000, s.307.

¹³¹ Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1993, s.102.

Menfaatin kişisel bir menfaat şeklinde aranması, iptal davasının konusunu teşkil eden işlemin davacıyı doğrudan etkilemesidir. Ancak; Danıştay menfaat ilişkisinin doğrudan kurulabilmesini aramakla birlikte, dolaylı menfaat ilişkisini de yeterli görmektedir. Vergi sorumlusunun da vergilendirme gibi bir idari işlemde dolaylı bir menfaatinin olduğunu söyleyebiliriz. Bu dolaylı menfaatte, sorumlu sıfatıyla içinde bulunduğu vergilendirme işleminin hukuk düzenine uygun olmasını sağlamaktır¹³². Danıştay'ın da desteklediği görüş ve verdiği kararlarda da anlaşılacağı üzere; vergilendirme işlemlerinde eğer vergi sorumlusunun mal varlığında azalma meydana geliyorsa, yani menfaati ihlal ediliyorsa bu işlemlere karşı dava açma hakkı vardır. Ancak vergi sorumlusunun malvarlığında azalma meydana gelmemiş ise, dava açamayacaktır.

İptal davası ile, gerçekte, davacının menfaatinin korunması değil, kamu yararının himayesi söz konusudur; zira, hukuk devletinde, idarenin, işlemlerinde daima hukuka uygun davranmasında tüm toplum fertleri bakımından yarar vardır¹³³.

İdare hukuku ilkelerine göre, iptal davaları incelenirken iptali istenilen işlemin tesis edildiği andaki durum yargılanır ve iptal kararı, idari işlemi tesis edildiği tarihten itibaren ortadan kaldırır¹³⁴.

İdari dava veya vergi davasının açılabilmesi için ilk planda bir idari işlemin yapılmış olması veya idari eylemin olması gereklidir. İdari işlem, idari makam ve mercilerin idare işleriyle ilgili, kamu hukuku alanında tesis ettikleri tek taraflı, doğrudan uygulanabilir nitelikte (icrai) bir hukuki tasarruftur¹³⁵. İdari eylem ise; idarenin işlevi sırasındaki bir hareketi, bir olayı, bir tutumu anlatır¹³⁶.

Vergi davaları bakımından, vergi tarhedilmesi, ceza kesilmesi durumuna göre, tadilat ve takdir komisyonlarınca verilen kararlar, idari işlemi ifade etmektedir¹³⁷. İdari eylem dolayısıyla dava açılması ise vergi davaları bakımından söz konusu olmaz. Ancak nadir de olsa usuli uygulamalarda rastlanabilir. Mesela; vergi icra hukuku kapsamında, 6183 sayılı kanun gereğince

¹³² ORTAÇ, s.67.

¹³³ Serkan Açar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği" www.idare.gen.tr/agar-vergidavalari.htm (19 Ekim 2006), (27.02.2008).

¹³⁴ Dn.İ.D.D.G.K., 30.09.1994 Tarih, E:1993/247, K:1994/559 Sayılı Kararı.

¹³⁵ ÖZBALCI, Vergi Dav., s.54.

¹³⁶ İBK 14.4.1973 Tarih, E:1972/2, K:1973/10.

¹³⁷ ÖZBALCI, Vergi Dav., s.55.

borçlunun haczedilen mallarına gerekli dikkat ve özenin gösterilmediğinden dolayı vukuu bulan zararlar idari eylem olarak addedilebilir. Vergi davasının sonucu mükellef lehine ise vergi idaresinin işlemi iptal edilir¹³⁸.

2. Vergi Sorumlusunun Düzeltme İsteme Yetkisi

Vergi sistemi içinde idare ile vergi mükelleflerinin her zaman bir uzlaşma içinde olmaları beklenmemektedir¹³⁹. Vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunabilmesi için öncelikle vergilendirme işleminde vergi hatasının bulunması gereklidir. VUK vergi hatasını 116. maddede düzenlemiştir. Bu maddeye göre vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergi hatalarının ortaya çıkışını da VUK'nun 119. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile”.

Vergi hataları nedeniyle ortaya çıkan bu uyuşmazlıklar vergileme aşamalarında ortaya çıkabilmekte ve idare ve mükellef arasında sorunlar yaratmaktadır. VUK'nda yapılan bu düzenlemelerde mükellefe hata düzeltme talebinde bulunma hakkı tanındığı halde, vergi sorumlusu bu haktan mahrum bırakılmıştır. Maliye Bakanlığı, 04.11.1976 Tarih ve 2128-10216 Sayılı Özelgesi ile “sorumlunun tevkif ederek vergi dairesine yatırdığı vergileri ancak

¹³⁸ Mahmut SEKTUR, Muhsin ALTUN, Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ağustos 2001, s.705.

¹³⁹ Yasemin TAŞKIN, “Vergi Hataları ve Düzeltme”
http://www.alomaliye.com/2007/yasemin_taskin_vergihata.htm (28.02.2008).

mükellefler geri isteyebilir” şeklinde düzenlemiş olup, böylece vergi sorumlularının hata düzeltmeye başvuramayacaklarını açık olarak belirtmiştir.

Danıştay da bu mevzuuda ikilemler yaşayarak, çelişkili kararlar vermiştir. Vergilendirme hatalarının mevcut olduğu kimi kararında vergi sorumlusunun sorumlu sıfatıyla düzeltme talebinde bulunacağı yönünde karar verirken, “Hizmet erbabının ücretinden tevkif edilerek vergi dairesine yatırılan vergilerin, vergi sorumlusu tarafından düzeltme talep edilerek geri istenemeyeceği”¹⁴⁰ kimi kararında da “örneğin Danıştay 4’üncü Dairesi bir kararında, vergi mükellefinin vergilendirme hatası nedeniyle malvarlığında meydana gelen azalmayı, vergi sorumlusundan adli mahkeme kararı ile almış olması halinde, düzeltme talebinde bulunmasının kendisi açısından bir menfaat sağlamayacağı, vergi sorumlusunun da mahkeme kararı nedeniyle ödediği tutar için mükellefe rücu hakkının bulunmadığı dikkate alınarak vergi sorumlusunun hata düzeltme talebinde bulunabileceği yönünde karar vermiştir”¹⁴¹.

Yukarıda da belirtildiği üzere Danıştay, vergi sorumlusunun düzeltme talebi ile ilgili her ne kadar çelişkili kararlar vermiş ise de VUK’nun 8. maddesinin 4. fıkrasında da belirtildiği gibi, mükellef tabiri ile vergi sorumluları da bu kapsama giriyor olup vergilendirme işlemlerine ilişkin hata düzeltme talebinde bulunabileceklerdir.

3. Vergi Sorumlusunun Takas İsteme Yetkisi

Takas; verginin tahsil yollarından biri olarak da nitelendirilebilir. Takas müessesesi ile mükelleflerin kamu idaresine olan muaccel borçlarının ödenmemesi riski ortadan kaldırılmakta, bir anlamda kamu idaresinin iade etmesi gerekli tutar, mükellefin kamu idaresine olan muaccel borçlarının teminatı sayılmaktadır¹⁴².

Takas, karşılıklı, birbirine benzer ve istenebilir iki borcu, ayrı ayrı ödenmeksizin, bir beyanla, (borçların eşit olması durumunda tamamen, eşit

¹⁴⁰ Dn. 4. Daire, 27.01.1976 Tarih, E:1975/836, K:1976/157 Sayılı Kararı.

¹⁴¹ AKKAYA Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:46, S:1-4, 1997, s.200.

¹⁴² Ömer İYİĞÜN, “Vergi Borçlarında Takas Ve Saymanlık Uygulamaları”
<http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/oiyigun.pdf> (27.02.2008).

olmamaları durumunda küçük olanı oranında) hesaben tahsil eden ve borcu sona erdiren bir yol olarak tanımlanabilir¹⁴³.

BK'nun 118. maddesinde takas ile ilgili bir hüküm bulunmaktadır, ancak 6183 Sayılı Kanunda takasa yer verilmemiştir. Takasın şartları bu şekilde sayılabilir:

- Karşılıklı iki muaccel alacak olmalı
- Bu alacaklar anı mahiyette ve nitelikte olmalıdır
- Takas talebi olmalı
- Mükellefin reddiyatı yapacak olan kamu idaresine borcu olmalı

Takasın yapılabilmesi için gerekli olan son şart ise, mükellefin reddiyatı yapacak olan kamu idaresine borcunun bulunmasına yöneliktir¹⁴⁴. Son şart olan 6183 Sayılı Kanun'un 23. maddesinin birinci fıkrasında “Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur” şeklinde yaptığı düzenleme ile açık olarak ifade ediliyor olup, hiçbir lafzı yoruma gerek kalmamıştır. Bu madde hükmünde “mahsup” terimi ile kastedilen aslında aslında takas’tır¹⁴⁵.

Vergi mükellefleri vergi dairesine yatıracakları vergileri, eğer hazineden alacakları varsa takas talebinde bulunabileceklerdir. Danıştay; vergi sorumluları için aynı uygulamayı benimsememiş olup, vergi sorumlusunun mükellef sıfatıyla ödediği vergiyi kabul etmiş, ancak; sonraki aşamada kendisine iadesi gereken alacağın bulunması halinde mahsup isteminde bulunma konusunda olumsuz görüş bildirmiştir.

4. Vergi Sorumlusunun Uzlaşma İsteme Yetkisi

Uzlaşma, belirli bir miktarda tarh edilen vergi ile kesilen ceza üzerinden vergi idaresi ile mükellefin pazarlık sonucu anlaşmalarını ifade eden idari çözüm yollarından biridir¹⁴⁶. Uzlaşma müessesesi VUK’un Ek.4. Maddesinde; “uzlaşma

¹⁴³ Murat ÖZDEN, “Kamu Alacakları İçin Bir Güvence Önlemi; Takas”, G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, C. 3, Yıl. 1987, S. 1-2, G.Ü. Yayın No: 119, İ.İ.B.F. Yayın No: 48, s.232.

¹⁴⁴ Binnur ÇELİK, “Takas - Mahsup Farklılığı Ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”, Mevzuat Dergisi, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2000.

¹⁴⁵ Mualla ÖNCEL, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XXXV, Sayı:1-4,1978, s.14.

¹⁴⁶ Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “Vergide Uzlaşma”, Danıştay Dergisi, Sayı:28-29, 1978, s.5.

için mükellef veya cezaya muhatap olanın bizzat veya resmi vekaletini haiz yetkili vasıtasıyla ve yazı ile uzlaşma komisyonuna başvurması şarttır.” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca “vergi alacağının mümkün olduğunca erken tahsil edilmesinin de bir aracı olarak”¹⁴⁷ telaffuz edilen uzlaşma müessesesi, vergi uyumsuzluklarının yargıya intikali durumunda geçireceği uzun bir yargılama süreci dolayısıyla meydana gelebilecek bazı hak kayıplarının da önüne geçmiş olmaktadır. Bu sebeptendir ki; kanun maddesindeki “mükellef” tabiri “vergi sorumlularını” da kapsamakta ve böylece vergi sorumlusu da mükellefin yerine geçerek tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunmaktadır.

D) VERGİ SORUMLULUĞU KAPSAMINDA İNCELENEMEYECEK HALLER

Hemen hemen düzenlenmiş bulunan tüm vergi kanunlarında vergi sorumluluğu ile vergi mükellefi kavramı ile birlikte addedilmiştir. Ancak bazı istisnai durumlarda vergi sorumluluğundan hiç bahsedilmemiştir. Aşağıda bu istisnai durumlar hakkında bilgi verilecektir.

1. Vergi Mükellefinin Kendi Vergi Borcundan Doğan Sorumluluğu

Vergi borcundan sorumluluk; “asıl vergi borçlusu” olarak tanımlanan mükellefin kendisinin sorumlu olmasıdır. Vergi mükellefi ve vergi mükellefiyeti kavramı, vergi hukukunun varlığına ve bağımsızlığına karine teşkil eden temel kavramlardan biridir.¹⁴⁸ Vergi mükellefi “vergilendirmenin pasif süjesi¹⁴⁹” olup, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşir ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorundadır.

Her ne kadar bazı geçer sebeplerden dolayı vergi kanunlarımızda vergi sorumluluğu kavramı kabul edilmiş ise de vergi borcunun ödenmesinde gerçek kaide; her mükellefin kendi vergi borcundan dolayı yine kendisinin sorumlu olması ve maddi ve şekli yükümlülüklerini layığıyla yerine getirmesidir.

¹⁴⁷ Dilek BATIR, “Vergileme Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi”

http://www.kobiline.com/docs/AAATax/article/vrg_sistemi.doc (27.02.2008).

¹⁴⁸ Selahattin TUNCER, Salih ŞANVER, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, İktisat ve Maliye, Cilt V, Sayı 11, Şubat 1959, s. 525.

¹⁴⁹ SEKTUR, ALTUN, s.389.

2. Tüketime Dayanan Vergilerde Sorumluluk

Tüketim vergileri mal ve hizmetlerin satışı üzerinden hesaplanır¹⁵⁰. Yani satın alınan mal ve hizmetin fiyatına eklenerek alınmış bir vergi bulunmaktadır. Bu sebeple tüketime dayalı vergilerde sorumluluktan söz edilemez. Çünkü bahsi geçen bu vergi çeşidinde vergiyi doğuran olayla verginin ödenmesi aynı anda vukuu bulmaktadır. Vergi kanunları uyarınca malı teslim eden ve hizmeti ifa eden kişiler, tüketime dayalı vergilerde vergi mükellefidirler.

3. Birden Çok Kişinin Aynı Verginin Borçlusu Olması

Borç ilişkilerinde normal durum, bir alacaklının karşısında bir borçlunun bulunmasıdır¹⁵¹. Ancak bazen öyle durumlar olabilmektedir ki; bir alacaklıya karşı birden fazla borçlu veya bir borçluya karşı birden fazla alacaklı ya da hem borçlunun hem de alacaklının birden fazla olması gibi. Bahsi geçen tüm bu borç ilişkileri Borçlar Hukuku kapsamında düzenlenmiştir. Vergi Hukuku kapsamında da, vergi borcuna ilişkin birden fazla vergi borçlusunun olduğu durumlara da rastlanabilmektedir. Ancak vergilendirme ilişkisinde birden fazla vergi borçlusunun bulunduğu durumlarda sorumluluktan bahsedilemez. Örneğin, Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK) 3. ve 13. maddelerinde bir bina veya araziye iştirak halinde sahip olanların vergiden müteselsil sorumlu oldukları belirtilmektedir¹⁵².

4. Aile Reisi Beyanında Eşlerin Durumu

Aile Reisi Beyanname Sistemi 4369 sayılı kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. 4369 sayılı kanun ile uygulamadan kaldırılan GVK'nun Aile Reisi Beyanı başlığını taşıyan 93. madde içeriği, tam mükellefiyet durumunda olan eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini, aile reisi tek bir beyanname ile bildirilebiliyordu. Ancak eşlerin her birinin kendi gelirine isabet eden vergi ve cezalardan sorumlulukları devam etmiştir. Her aile ferdi kendi geliri için ayrı

¹⁵⁰ SEVİNÇ Eser, "Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi"
http://www.bendevar.com/v3/makale_209.html (27.02.2008)

¹⁵¹ OĞUZMAN, ÖZ, s.806.

¹⁵² TUNA, s.47.

ayrı beyanname verecek olup, küçükler de kendileri beyanname veremeyecekleri için kanuni temsilci aracılığı ile beyanname vermek zorundadırlar.

5. Mirasçılarının Durumu

VUK'nun Mirasçılarının Sorumluluğu başlıklı 12. maddesinde; “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar” şeklinde düzenlenmiştir.

Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu sebeple şahsın ölmüş olması vergi borcunun doğmasına engel bir durum değildir. Bu nedenle verginin asıl mükellefi ölen kişidir, ancak VUK'nun 12. maddesinde de belirtildiği üzere; murisin vergi borcu mirası kabul eden mirasçılara devraldıkları miras hisseleriyle orantılı olarak geçer. Böylece mirastan pay almış olan mirasçılar, murisin vergi borçlarından ve buna bağlı ödevlerinden mükellef değil, sorumlu olurlar. Ayrıca, ölüm işi bırakma olduğundan, kanuni ve mansup mirasçılar bu durumu vergi dairesine bildirmek ve ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde ölenin vergi borçları için beyanname vererek vergilerini ödemek zorundadırlar¹⁵³.

E) TÜRK VERGİ KANUNLARINDA SORUMLULUK MÜESSESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, tez konusunun temel konusunu oluşturduğu için, Üçüncü Bölümde “Kanuni Temsilcilik Kavramı ve Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu” başlığı altında ayrıntıları ile incelenecektir.

2. Yapacakları Ödemelerden Dolayı Vergi Kesmek Zorunda Olan Kişilerin ve Kurumların Vergi Sorumluluğu

VUK'nda ve ilgili diğer vergi kanunlarında da düzenlenmiş olan Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Müessesesi'nin temel amacı; vergi alacağının tahsilini

¹⁵³ SEKTUR, ALTUN, s.485.

garanti altına almaktır. Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Müessesesi VUK'nun 11. maddesinde düzenlenmiş olup, yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanların, vergiyi tam olarak kesip ödenmesinden ve bunun yanında doğabilecek diğer vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmasıdır. Bu sorumluluk çeşidinde vergiyi ödeyen vergi sorumluları, asıl mükellefe rücu edebilme haklarını kaybetmezler, yani asıl mükellefe rücuda bulunabilirler.

VUK'nun 11. maddesinde düzenlenmiş hali şu şekildedir:

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

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

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir. Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve 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”.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere vergi kesenlerin iki temel görevi bulunmaktadır:

- Kanun tarafından belirtilmiş olan oranda vergiyi hesaplamak, kesmek ve kanuna uygun bir şekilde kesintileri vergi dairesine yatırmak,
- Bu işlemlerle ilgili olarak yaptığı her türlü şekli ödevleri de (defter tutma, beyanname verme vs.) usulüne uygun olarak yerine getirmektir.

Buna göre, vergi kesen durumundakilerin verilen ödevleri tam olarak yerine getirmesi durumunda, vergi idaresinin kendilerine daha geniş ödevler yüklemesi mümkün değildir¹⁵⁴, kanunda belirtildiği üzere sorumluluğunu yerine getirmesi kafidir.

Türk Vergi Hukuku'nda çok yaygın olarak uygulama alanı bulan vergi kesintisi (tevkifat, kaynakta kesme, stopaj); GVK'nda, KVK'nda, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda (VİVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK), Damga Vergisi Kanunu'nda (DVK) uygulama alanı bulur. Bunları ilgili kanunlara göre şu şekilde açıklayabiliriz:

GVK'nun 94. maddesinde; kamu idareleri, kamu kurumları, sair kurumlar, ticari şirketler, dernekler ve vakıflar, kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticari, zirai ve serbest meslek erbabları (15 bent halinde sayılan) nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden gelir vergisi kesintisi yaparak, bunları zamanında ilgili vergi dairesine yatırmakla (şekli ödevler de dahil) sorumludur.

Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Müessesesi'nin en geniş uygulama alanı bulunduğu KDVK'nun 9. maddesinin birinci fıkrasına göre;

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” şeklinde bir düzenleme vardır. “Bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığı mükelleflerin ikametgahı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmamasının yanı

¹⁵⁴ KANETİ, s.83.

sıra, çeşitli tebliğlerle birçok haldeki işlemlere taraf olanları da vergi kesintisi yapmak ve bunları vergi dairesine yatırmaktan sorumlu tutmuştur¹⁵⁵.

KDVK'nun 9. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen “diğer haller” vergi alacağının garanti altına alınabilmesi için Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetki olup, sorumluluk bu çerçevede düzenlenmiştir. İdarece mükellefin takibinin güç olduğu, “dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın ve gecikmenin mümkün olduğu¹⁵⁶” hallerdendir ve 1 Nolu KDV Genel Tebliği'nden de bu durum açıkça anlaşılabilir.

KDVK'nun 9. maddesinin birinci fıkrasında öngörülen KDV sorumluluğu, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere iki grupta incelenebilir. Tam sorumluluk çeşidinde, mükellefçe ödenmesi gereken KDV'nin tamamını sorumlu sıfatıyla alıcılar, beyan ederek ödemektedir. Böylece KDV mükellefleri KDV'ni beyan ederek ödeme külfetinden kurtulmaktadır. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması¹⁵⁷, serbest meslek faaliyeti içerisinde ifa edilen mal ve hakların kiralama ve reklam verme işlemlerinde vergi sorumlusu olarak addedilen alıcılara KDV sorumluluğu tam olarak uygulanmaktadır. Kısmi sorumlulukta ise mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından, kalan diğer kısmı ise mükellef tarafından beyan edilerek ödenmektedir. Sorumlu sıfatıyla KDV sorumluluğu; akaryakıt teslimlerinde, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, hurda metal, plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimlerinde, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetlerinde, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde, yemek servis hizmetlerinde, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde kısmen uygulanmaktadır¹⁵⁸.

VİVK'nun 17.maddesinin birinci 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

¹⁵⁵ GERÇEK, s.168.

¹⁵⁶ Mahmut VURAL, “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Dünyası, S:233, Ocak 2001, s.13.

¹⁵⁷ VUK md.9.

¹⁵⁸ SARILI, s.137.

ve senet verebilmek için evvelemerde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebeler” şeklinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemede de görüleceği üzere, vergi kesme sorumluluğunun kimlere verileceği düzenlenmiş olup, bu kuruluşların dışında kalanların vergi kesmeye ilişkin sorumlulukları da bulunmamaktadır.

VİVK'nun 17.maddesinin ikinci fıkrasında;

“Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde yüzde beş, ivazsız intikallerde yüzde onbeş oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar” hükmü düzenlenmiştir. VİVK'nun 17.maddesinin birinci ve ikinci maddesini külliye ele alıp değerlendirecek olursak; “VİV kesintisi yapmak zorunda olanların istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren ödemeleri yaparken vergi kesintisi yapabilmeleri için istihkak sahibinin söz konusu istihkakın vergisinin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdiknameyi ibraz edememiş veya ibraz etmek istememiş olması gerekir¹⁵⁹.

ÖTVK'nun 4. maddesinin 2. fıkrasına göre;

“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” hükmü düzenlenmiştir. Bahsi geçen hükümde, bu konuda düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığına bırakılmış olup, Maliye Bakanlığı ise bu konudaki yetkisini henüz kullanmamıştır.

ÖTVK'nun 13. maddesinde vergi güvenliğini sağlayabilmek amacıyla müteselsil sorumluluk uygulamasını düzenlemiştir.

“Gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I)

¹⁵⁹A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Kaynakta Vergileme Yöntemi”, Mükellefin Dergisi, S:35, Kasım 1995, s.70.

sayılı listedeki¹⁶⁰ malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumludur”.

Damga vergisi, ticari veya hukuki muamelelerin belgelendirilmesini sağlayan ve ona resmi hüviyet veren kağıtlar üzerinden alınan bir vergidir¹⁶¹. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, damga vergisinin konusu, ticari ve hukuki muamelelerin üzerinde gösterildiği kağıtlardır. Bu kağıtlar ifadesi DVK'nun 1. maddesinin (1) sayılı listede şu şekilde düzenlenmiştir: “Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder”. Bu verginin mükellefi ise DVK'nun 3. maddesinin 1. fıkrasına göre; damga vergisine tabi kağıtları imza edenlerdir.

DVK'nun 19. maddesine göre; “Genel ve katma bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin,

- a) Bu ödemelerin yapılması,
- b) Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

Sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir” hükmü ile Maliye Bakanlığı bu konuda da yetkilendirilmiş bulunmaktadır.

3. Mirasçıların Vergi Sorumluluğu

Ölüm miras hukuku kurallarını harekete geçiren tabii ve hukuki bir olaydır¹⁶². Ölüm olayı ile birlikte kişilik de sona erdiği için ölene ait tüm mamelek (malvarlığı), onun mirasçılarına geçer.

¹⁶⁰ Bunlar; benzin, motorin, gazyağı, likit petrol gazı, doğal gaz ve bunların türevleri olan ürünlerden oluşmaktadır.

¹⁶¹ S. Selman TUNAL, “Birleşen ve Devrolan Firmaların Damga Vergisi Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S:264, Ağustos, 2003, s.42.

¹⁶² Nuşin AYİTER, Ahmet M. KILIÇOĞLU, Miras Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 1989, s.37.

a) Ölüm Halinde Mirasçıların Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluğu

Miras Hukuku'nda yapılan bu düzenlemeler doğrultusunda VUK'nda da mirasçıların vergi hukuku alanındaki sorumluluk hali özel olarak düzenlenmiştir. VUK'nun 12. maddesinde “mirasçılarının sorumluluğu” başlıklı olarak düzenlenen bu maddeye göre, “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, miras reddetmemiş kanuni ve mahsup mirasçılara geçer. ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar”.

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere; verginin asıl mükellefi olan ölen kişidir, ancak mirası kabul etmiş olan kanuni ve mahsup mirasçılar vergi borcundan devraldıkları miras oranında sorumludurlar. Maddi ödevlerin yerine getirilmesinde kanun uygulama yerini bulur, ancak; şekli ödevlerin yerine getirilmesinde ise, “şekli ödevlerin miras hisseleri oranında dağıtılması mümkün olmadığından müteselsil sorumluluk¹⁶³,tan söz edilebilecektir. Mirasçılarının mirasın vergi borcundan sorumlu olabilmesi için mirasın kabul edilmiş olması gerekmektedir. Mirasın kabul edilmiş olması demek, mirasçılarının mirası reddetmemesi demektir. Mirasın reddedilmesi ise, terekenin borca batık olduğu durumlarda ortaya çıkar. Mirasın borçlarını üzerine almak istemeyen mirasçılar kendilerine intikal eden terekenin borca batık olduğunu mahkemeye başvurup belirlerseler mirası reddetmiş sayılırlar ve VUK'nun 12. maddesinde düzenlenmiş olan vergi sorumluluğu halleri de son bulur. Çünkü mirasın reddedilmesi mirasçılığın sağladığı hakların kaybedilmesine sebep olduğu gibi, mirasın vergi borçları nedeniyle ortaya çıkan sorumluluğu da ortadan kaldırmaktadır¹⁶⁴. VUK'nun 16. maddesine göre; “Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir”.

Ölüm olayı ile birlikte mirasçılar, tüm hak ve yükümlülükleri ile birlikte mirasın yerine geçip, vergi borçlarını kendi malvarlıklarından ödemektedirler. Ancak fiili imkansızlık durumu olduğundan dolayı (ölüm olayı) mirasçılarının asıl borçluya, eda ettikleri vergi borçlarını rücu edebilme şansları kalmaz. Bu

¹⁶³ Şükrü KIZILOĞLU, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, C.I., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1995, s.328.

¹⁶⁴ Yusuf KARAKOÇ, “Türk Vergi Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, S:8, Ağustos 1993, s.21.

nitelikleri dolayısıyla mirasçılar, birinci derecede fer'i borçlu konumunda vergi sorumlusu olarak değerlendirilebilir¹⁶⁵.

b) Ölüm Halinde Mirasçıların Vergi Cezalarından Sorumluluğu

Mirasçılarının vergi cezalarından dolayı sorumluluğu da VUK'nun 372. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; "Ölüm halinde vergi cezası düşer". Bu hükmün konmasının amacı, ceza hukukunda genel prensipler kapsamında düzenlenen "cezaların şahsiliği" prensibinin gereğidir. Mirasçılar mirası reddetmemiş olsalar bile, vergi cezalarından dolayı herhangi bir sorumlulukla karşılaşmayacaklardır, çünkü; vergiyi doğuran olay ölen kişinin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Bahsi geçen cezaları; "ölüm tarihine kadar kesilmemiş olan cezalarla, kesilmiş ancak henüz kesinleşmemiş olan cezalar"¹⁶⁶ olarak sayılabilir. Ayrıca ölüm tarihine kadar kesinleşmiş olup da henüz tahsil edilmemiş olan cezaları da bu kapsamda sayabiliriz. VUK bu konuda herhangi bir ayrıma gitmemiştir. Ölümle birlikte mali nitelikteki cezalar yanında, hapis gibi hürriyeti bağlayıcı cezalar da ortadan kalkmaktadır.

4. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranların Vergi Sorumluluğu

GVK'na göre gerçek usul, ücretlilerin vergilendirilmesinde kullanılan bir yöntemdir. Ancak, bazı hizmet erbabının ücretlerini gerçek usulde vergilendirmek pek kolay olmamaktadır. Ücret tespitinde yaşanan zorluklar nedeniyle, gerçek usulde vergilendirme şekli kimi zaman imkansız hale gelmektedir. Bu sebeplerden dolayı, hizmet erbabının ücretlerinin vergilendirilmesinde diğer usul yöntemleri uygulanmaktadır. Diğer usulde vergilendirilen hizmet erbabına ödenen ücretlerin vergisi, vergi karnesi ile ödenmektedir¹⁶⁷.

VUK'nun 251. maddesinde hizmet erbabı çalıştıranların vergi sorumluluğu şu şekilde düzenlenmiştir. "Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulün kabul eden gayrimenkul sermaye iradı

¹⁶⁵ GERÇEK, s.171.

¹⁶⁶ KARAKOÇ, s.127.

¹⁶⁷ Veysi SEVİĞ, "Diğer Ücretlerin Değerlendirilmesi", Dünya, 18.07.2003.

sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar”.

Hükümden de anlaşılacağı üzere; kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının vergilerini zamanında ödemeleri açısından vergi dairesine karşı sorumlu tutulmuşlardır. Kanun hükmünde bahsi geçen hizmet erbabı, GVK'nun 64. maddesi gereğince diğer usulde vergilendirilen ücretlilerdir. VUK'nun 251. maddesinin devamında, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının yasal olarak tayin edilen süre içinde vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmekle yükümlü olduklarından bahsederek, bu zorunluluğa riayet edilmediği takdirde: (VUK'nun 251. maddesinin devamı)

a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi iş veren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, iş verene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Kullanılacak ihbarnamelerin şeklini ve muhteviyatını Maliye Bakanlığı tayin eder.

Karnesiz tespit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.

b) Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen iş verenden tahsil olunur.

İş verenler yukarı ki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilir.

5. Diğer Sorumluluk Halleri

Diğer sorumluluk halleri, gerek zaman zaman bir kısmı açıklandığından, gerekse tamamına değinmemiz konuyu genişleteceğinden dolayı sadece başlıklar altında sayılacaktır. Bunlar şunlardır:

- a) *Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- b) *Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- c) *Damga Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*

- d) *Emlak Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- e) *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- f) *Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- g) *Gümrük Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- h) *Harçlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*
- i) *3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik, Kanunu'nda Vergi Sorumluluğu*

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLİK KAVRAMI VE GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

Bu bölüme kadar sorumluluk kavramı ve Türk Vergi Hukuku'ndaki sorumluluk konuları üzerinde detaylı olarak açıklamalar yapılmaya çalışıldı. Bu bölümde ise; tez konusunun esas yapı taşlarını oluşturacak olan, kanuni temsilcilik kavramı ve gerçek kişilerin kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusu üzerinde incelemelerde bulunup, gerekli açıklamalar yapılacaktır.

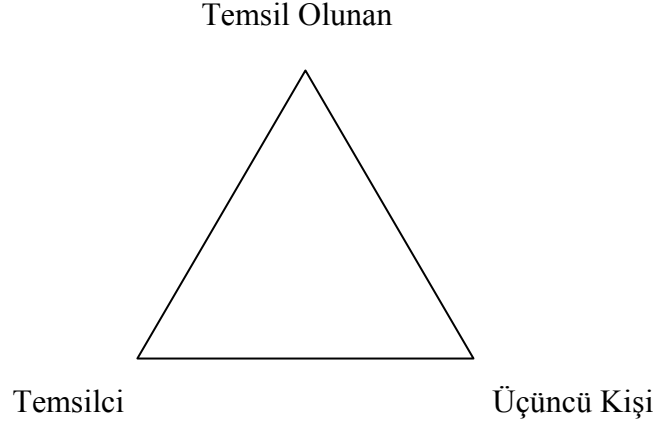
I. KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI

Kanuni temsilcilik kavramının tam olarak kavranabilmesi için, konumuza kanuni temsilcilik kavramının tanımı ile başlayıp, vergi hukuku kapsamı'nda kanuni temsilcinin mükellef ve sorumludan farkları üzerinde durulacaktır. Sonraki bölümlerde ise; temsil edilen bakımından kanuni temsilci kavramı açıklanıp, vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilenler hakkında gerekli bilgiler verilmeye çalışılacaktır.

A) KANUNİ TEMSİLCİNİN TANIMI

Genel kabul gören durum, kişinin kendisiyle ilgili bir hukuki işlemi yine kendisinin yapmasıdır. Ancak bazen öyle durumlar olur ki; kişi, iradesiyle veya irade dışı bazı sebepler neticesinde hukuki işlemi bizzat kendisi yapamayabilir. İşte böyle bir durumda “temsil kurumu (ilişkisi)” devreye girer.

Temsil ilişkisinde daima üç kişi bulunur:



Şekil 1. Temsil İlişkisi

Bunlardan;

Temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir¹⁶⁸.

Temsil olunan, hukuki işlem kendi adına ve hesabına yapılan kimsedir.

Üçüncü kişi, temsilci ile bahsi geçen hukuki işlemi yapan kişidir.

Özellikle gelişen modern toplum gerekleri nedeniyle her geçen gün temsil kurumunun önemi artmaktadır.

Temsil ilişkisi iki şekilde kurulabilir. Bunlar; kanuni temsil ve iradi temsildir. Bu temsil şekilleri aşağıda açıklanacaktır.

1. Kanuni Temsil

Temsil ilişkisinin kanun hükmü dolayısıyla, kanun gereği kurulmasıdır, “kanunların verdiği yetkiye dayanarak temsil ettiği gerçek veya tüzel kişi adına ve hesabına işlemlere girişen kişi ya da kişilere de kanuni temsilci

¹⁶⁸ Turgut CANDAN, “Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu”, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998, s.7.

denmektedir¹⁶⁹”. Bu yetki çeşidinde kanuni temsilcinin yetkilerinin neler olduğu, sınırları, bu sınırları aştığında kendisine doğan sorumlulukları kanun tarafından düzenlenmiştir. Temsil olunanın kişisel istek ve emirleri kanuni temsilciyi bağlamaz.

2. İradî Temsil

Temsil ilişkisinin kanun hükmü nedeniyle değil de; temsil edilenin istek ve iradesi ile kurulabilmesidir. Bu sebep dolayısıyla temsilci olan kişiye iradi temsilci denmektedir. Burada aslolan temsil edilenin istek ve emirlerinin yerine getirilmesi ve verdiği talimatlar dışına çıkılmamasıdır. Eğer temsilci; temsil edilenin verdiği talimatların dışına çıkarsa; sorumluluğu özel hukuk kuralları çerçevesinde değerlendirilecektir. Çünkü; iradi temsilcinin yapılan sözleşmeyle birlikte temsil edilenin istek ve iradesine bağlılığı söz konusu olmaktadır. Bu açıklamalara göre vergi kanunları bakımından kanuni temsilci; mükellef ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda vergi kanunları ile yükümlü kılınan kişi olarak tanımlanabilir¹⁷⁰.

Vergi hukuku’nda en çok uygulama alanı bulan temsil çeşidi kanuni temsildir. Ancak, bazı hallerin gerçekleşmesi durumunda vergi hukukunda iradi temsil de geçerli olabilmektedir¹⁷¹. Örneğin; medeni hakları kullanma ehliyetine haiz olmayan bir gerçek kişi veya tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin ödevlerinin yerine getirilmesini kanuni temsilci vasıtası ile sağlamaktadırlar. Medeni hakları kullanma ehliyetine haiz olan gerçek kişiler vergiden doğan ödevlerini bizzat kendileri yerine getirebilecek durumda iken, kendi istek ve iradesi ile bu ödevin yerine getirilmesi amacı ile iradi temsilci de atayabilirler.

Tüm bu açıklamalar doğrultusunda vergi hukuku kapsamında sıkça rastladığımız kanuni temsilci; mükellef ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili tüm ödevleri kanuna uygun, zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirmekle

¹⁶⁹ Hakkı GÜLTEKİN, “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, S.30, Şubat, 1984, s.39.

¹⁷⁰ Şebnem Pınar GÜRCÜ, Eren YEŞİLYURT, “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I”, Yaklaşım Dergisi, S:130, Ekim 2003, s.127.

¹⁷¹ Hasan Hüseyin BAYRAKLI, “Vergi Hukukunun Temel İlkeleri”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:18, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:5, Afyon, 1997, s.77.

yükümlü olan ve bu yükümlülüğü kendisine kanunlar tarafından verilmiş olan kişidir.

B) KANUNİ TEMSİLCİNİN MÜKELLEF VE SORUMLUDAN

FARKI

Kanuni temsilcinin mükellef ve sorumludan farkları aşağıda sayılmıştır.

- Mükellef vergi kanunlarına göre verginin asıl borçlusudur (VUK md.8). Sorumlu ise; kaynakta tevkif etmiş olduğu vergiyi kendi namına, fakat asıl borçlu hesabına vergi dairesine beyanda bulunan ve beyan ettiği bu miktarı ödeyen kişidir. Kanuni temsilci ise bunların hiç birine girmez, çünkü; o ne mükelleftir, ne de sorumludur. Kanuni temsilci; vergi mükellefi veya sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getirir. Bu sebeple; yapmış olduğu bu işlemden dolayı hiçbir hak kazanamadığı gibi, hiçbir borç altına da giremez ve vergi dairesinin de doğrudan doğruya muhatabı olamaz. Yaptığı işlemi temsil olunan mükellefin veya sorumlunun adına ve hesabına yapmaktadır.
- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilmek için kanuni ehliyet şartlarına haiz olmak gerekmektedir. Ancak kanuni temsilcinin tam ehliyet şartlarına sahip olması gerekmektedir.
- Hem gerçek kişiler, hem de tüzel kişiler vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olurlar. Ancak, kanuni temsilci olabilmek için, gerçek kişi olmak zorunluluğu vardır.
- Vergi sorumlusu ile asıl vergi borçlusu arasındaki ilişki, vergi alacağının sorumludan istenebilmesi için yeterli bulunduğu halde, kanuni temsilcinin asıl borçlunun vergi borcundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için aralarındaki temsil ilişkisi yeterli değildir; ayrıca bazı koşulların gerçekleşmesi gereklidir¹⁷².
- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, sorumluluk durumlarına ilişkin özel sözleşmeler yapabilirler ve bu yaptıkları özel sözleşmeler vergi daireleri için de bağlayıcı olur. Oysa; kanuni temsilci vergi ile ilgili

¹⁷² CANDAN, 1998, s.10.

ödevleri yerine getirme yükümlülüğünden sözleşme ile kurtulması mümkün değildir.

- Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu vergi borçlarını ödemedikçe bu borçtan kurtulamazlar. Oysa kanuni temsilci bu sorumluluktan kurtulma imkânına sahiptir.

C) VERGİ ÖDEVLERİ KANUNİ TEMSİLCİLERİ TARAFINDAN YERİNE GETİRİLENLER

Daha önceki bölümlerde de değindiğimiz bu konu VUK.'nun 10. maddesinde düzenlenmiş olup, şu şekilde gruplandırılabilir:

- Tüzel kişilerin,
- Küçük ve kısıtlıların,
- Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin,
- Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcilerinin, vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

II. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN SORUMLULUĞU

Bu bölümde; gerçek kişilerin kanuni temsilcileri hakkında bilgi vermeden önce; gerçek kişi kavramının iyi bir şekilde anlaşılabilmesi için, Kişiler Hukuku kapsamında kişi ve kişilik kavramı, kişiliğin başlangıcı ve sona ermesi, kişinin ehliyetleri konusunda açıklamalar yapılacaktır. Daha sonraki aşamada elde ettiğimiz bilgiler ışığı altında gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu konusu ayrıntılı olarak incelenecektir.

A) GERÇEK KİŞİ KAVRAMI

1. Kişiler Hukukunun Konusu

Kişiler (şahsın) Hukukunun uğraşı alanı kişidir. Başka bir deyişle, kişiler hukuku, soyut olarak kişi ile ilgilenir ve kişinin diğer kişilerle veya eşya ile olan ilişkileri bu hukuk dalının konusuna girmez¹⁷³. MK'nun, Kişiler Hukuku'nu

¹⁷³ Abdülkadir ARPACI, Kişiler Hukuku (Gerçek Kişiler), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.1.

düzenleyen 8-117. maddelerinde bahsi geçtiği şekilde düzenlendiği açık olarak görülmektedir. Kişiler Hukukunun konusunun kişi olması; bunun sadece insandan ibaret olması anlamına gelmez. Kişi insan olabileceği gibi, belirli bir mal topluluğu da olabilir.

2. Kişi ve Kişilik Kavramı

a) Kişi

Kişi olabilmek için iki hususun aynı anda bulunması gerekmektedir.

Bunlar:

- Hak ehliyetine haiz olmak¹⁷⁴,
- Kişi insan olabileceği gibi, belirli niteliklere haiz kişi ya da mal toplulukları gibi teşekküller meydana getirmek.

Kişilerin türlerini Medeni Kanun ikiye ayırır. Bunlar:

- Gerçek Kişiler: Bunlar MK md.8 vd.'da düzenlenmiştir. Tüm çağdaş hukuk sistemleri gerçek kişi olarak insanı ve tüm insanları kabul eder¹⁷⁵.
- Tüzel Kişiler: Ortak bir amacı gerçekleştirebilmek gayesiyle bir araya gelmiş kişi veya mal topluluklarına; birleşen kişi veya malı tahsis eden kişiden bağımsız bir kişilik tanınmış olup, bu tür kişi veya mal toplulukları “tüzel kişiler” diye tanımlanmıştır. Toplu halde yaşayan insanlar bir takım gereksinimlerini karşılayabilmek için, güçlerini ve mallarını bir araya getirerek bu tür yapılanmalara girmişlerdir.

b) Kişilik

Kişinin kişi olması itibarıyla; “hukukun korunmaya değer bulduğu, hukuki ve manevi nitelikteki varlıkların tümü anlaşılır” ve bunlar da; kişinin hak ve fiil ehliyeti, hayatı, sağlığı, bedeni bütünlüğü, şeref ve haysiyeti, adı, sırları ve diğer değerleri üzerindeki hakların tümünü kapsamaktadır.

¹⁷⁴ Hak ehliyeti kavramı, “Kişinin Ehliyetleri” bölümünde ayrıntıları ile açıklanmıştır.

¹⁷⁵ Mustafa DURAL, Tufan ÖGÜZ; Türk Özel Hukuku Cilt II, Kişiler Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 8. Baskı, 2006, s.7.

B) KİŞİLİĞİN BAŞLANGICI VE SONA ERMESİ

1. Kişiliğin Başlangıcı

MK'nun 28. maddesine göre; "Kişilik çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar....." hükmü ile düzenlenmiş olup, kanun hükmünde geçen tam olarak doğmak ve sağ olarak doğmak hususlarını ve ceninin durumunu açıklamakta fayda vardır.

a) Tam Olarak Doğmak

Doğumun ne zaman tamamlanmış olduğu konusunda kanunda bir işaret yoktur. Genel olarak çocuğun bütün organları ile birlikte ana rahminden ayrılmasını ifade eder.

b) Sağ Olarak Doğmak

Çocuğun kısa bir süre dahi olsa anadan bağımsız yaşamış olmasıdır. Bunu tespit tıp biliminin konusudur. Çocuğun sağ olduğunu gösteren herhangi bir hayat emaresi, sağ doğum için yeterli sayılmalıdır¹⁷⁶.

MK kişiliğin kazanılması için tam ve sağ doğum dışında başka bir şart aramamıştır. Fransız Medeni Kanununda aranan yaşayabilme kabiliyeti bizde aranmamıştır. Tıbben hayatının devam etmesi olanak dışı bulunan çocuk doğduğunda kişilik kazanmış sayılacaktır. Ayrıca doğan yaratığın insan şeklinde olması da gerekli değildir, kabul edilene göre insanı insan yapan bir insandan üremiş olmasıdır.

c) Doğumun İspatı

MK'nun 29. maddesinin birinci fıkrasında, sağ olmanın ve ölümün ispatı ise şu şekilde düzenlenmiştir: "Bir hakkın kullanılması için bir kimsenin sağ veya ölü olduğunu veya belirli bir zamanda ya da başka bir kimsenin ölümünde sağ bulunduğunu ileri süren kimse, iddiasını ispat etmek zorundadır."

¹⁷⁶ DURAL, ÖĞÜZ, s.16.

d) Ceninin Durumu

Kişilik çocuğun tam ve sağ olarak doğması ile başlayıp, geriye etkili olarak hüküm ifade eder. MK'nun 28. maddesinin ikinci fıkrasında; çocuk sağ olarak doğmak şartıyla rahme düştüğü andan itibaren medeni haklardan yararlanır. Bu an, ananın gebe kaldığı andır. Kanun ceninin tam ve sağ doğması ile bir hak süjesi olacağını kabul eder. Özellikle ceninin mirasçılık imkanı kanun tarafından korunur. Ayrıca ceninin vasiyetname ve miras sözleşmesi ile iradi mirasçı olarak atanması da mümkündür. Ancak MK'nun 643. maddesinin birinci fıkrasına göre mirasın paylaşılması doğum anına kadar ertelenir. Ceninin sağ doğma şartı gerçekleşinceye kadar hak ehliyetinden doğan hukuki sonuçların hükümleri askıda kalır; ancak doğumdan sonradır ki bu hukuki sonuçlar kesinleşmiş olurlar¹⁷⁷.

2) Kişiliğin Sona Ermesi

MK'nun 28. maddesinin birinci fıkrasına göre; kişilik ölümle sona erer. Ölüm olgusu ile, kişiye bağlı haklar ortadan kalkarken, diğer haklar ise mirasçılara geçer. Kişinin ölüm ile hak ehliyeti son bulduğundan dolayı pek doğaldır ki; yeni haklar da kazanamayacaktır. Ölümün saptanmasında Tıp Biliminin verileri göz önünde bulundurulmalıdır. Ayrıca ölüsü bulunmamakla beraber, hayatta olmadığı sanılan kimseler için çeşitli durumlara göre özel kurallar konulmuştur. Bunlar ölüm karinesi ve gaiplik kararıdır.

C) KİŞİNİN EHLİYETLERİ

1. Hak Ehliyeti

Medeni haklardan istifade olarak da bahsedeceğimiz hak ehliyeti; kişinin hak ve borçlara sahip olabilme ehliyetidir. Hak ehliyeti kişiye tanınan bir hak olmayıp hak sahibi olabilmenin bir şartıdır. Hak ehliyeti kişinin iradesinden ve davranışlarından bağımsız olarak kişi olma vasfı ile kazanmış olduğu bir ehliyettir. Hak ehliyetinin temel ilkeleri kapsamında MK'nun 8. maddesi iki ana ilke getirmektedir. Bu ilkeler aşağıda açıklanacaktır.

¹⁷⁷ Jale G. AKİPEK - Turgut AKINTÜRK, Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Şahsın Hukuku 1. Cilt, Gözden Geçirilip Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1998, s. 228.

a) Genellik İlkesi

Bu ilke her doğan insanın, insan olarak, genel bir şekilde hak ehliyetine sahip olacağıdır. Öyle ki, hak ehliyetine sahip olabilmek için insan olmaktan başka hiçbir şart aranmayacaktır¹⁷⁸. Bu da; din, dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce vb. gibi farkların gözetilmeden herkesin hak ehliyetine haiz olması anlamına gelir.

b) Eşitlik ilkesi

MK'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasının ikinci cümlesine göre; "Hak ehliyetine herkes eşit olarak sahiptir". Kanun ifadesinden de anlaşılacağı üzere insanların hak ehliyetine "aynı kapsamda" sahip olmalarıdır. Belirli imtiyazlı haklar kurularak bunların belirli kişilerce kazanılmasını sağlayacak tarzda hak ehliyeti açısından bir çeşitlemeye gitmek bu hükümlerle yasaklanmıştır; arzu edilen kişiler arası bir fırsat eşitliği yaratmaktır. Bu ilke eşitlik ilkesi olarak ifade edilir.

2. Fiil Ehliyeti

MK'nun 9. maddesinde, "Kişinin kendi fiiliyle hak sahibi olabilmesi ve borç altına girebilmesine fiil ehliyeti denir" şeklinde düzenleme yapılmıştır. Fiil ehliyeti bir kimsenin iradi davranışla hukuki bir sonuç meydana getirebilmesini ifade eder. Bu sonuç davranışta bulunanın arzu ettiği ya da etmediği bir sonuç olabilir. Bu sonuç fiili yapanın hak iktisabı olabileceği gibi borç altına girebilmesi şeklinde de olur. Bu sebeple fiil ehliyeti kendi fiili ile hak kazanabilme ve yüküm altına girebilme ehliyeti olarak da tanımlanabilir. Şüphesiz ki bu haklarda ve borçlarda değişiklik yapabilmeyi, bunları devredebilmeyi veya sona erdirmeyi de kapsar.

3. Fiil Ehliyetinin Hak Ehliyetinden Farkı

Hak ehliyeti belirtildiği üzere bütün insanların genel ve eşit olarak hak ve borçlara sahip olabilme yeteneğini ifade eder. Kendi fiili ile hak kazanamayacak veya borç altına giremeyecek durumda olanlar kural olarak kanuni temsilcileri aracılığıyla veya bir takım olaylar sonucu hak kazanabilirler, borç altına girebilirler. Hak ehliyeti bu anlamda hak ve yükümlerin insana aidiyetini sağlar.

¹⁷⁸ ARPACI, s.11.

Fiil ehliyeti ise insanın yaptığı fiilin hukuki sonucunun kendisine isnat edilebilmesini ifade eder. Fiil ehliyeti ancak bir fiil olduğu zaman aranır. Her insan doğumundan itibaren hak ehliyetine sahiptir; buna karşılık kişinin hukuki fiillerine hukuki sonuç bağlanması kanun koyucu tarafından belirli şartlara bağlı tutulmuştur. Zira fiil ehliyetinde önemli olan şey, bir kimsenin hak sahibi olmasının ve borç altına girmesinin “kendi fiil ile” vukuu bulmasıdır¹⁷⁹.

Fiil ehliyetini düzenleyen kurallar emredici olduğundan aksi kararlaştırılmaz. Bu bağlamda kişilik, hak sahibi olabilen ve borç altına girebilen varlıklar yanında, kişinin maddi ve manevi bütün varlığını, hukuki işlem ehliyetini, kişisel hallerini ifade eder.

Hak ehliyeti pasif bir ehliyettir. Sağ doğmak şartıyla cenin dahi hak ehliyetine sahiptir. Tüzel kişiler ise hak ehliyetini kanunun aradığı şekilde kurulmuş oldukları andan itibaren kazanırlar¹⁸⁰.

4. Fiil Ehliyetinin Şartları

a) Erginlik

Erginlik, belirli bir yaşa gelme ya da kanunen o yaşa gelmiş sayılmadır¹⁸¹. Bu niteliklere erişmiş olan kişiye “ergin” denir. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmanın şartlarından biri de, ergin olmaktır. Erginliğin de türleri vardır:

aa) Yasal Erginlik

Fiil ehliyeti, bir kimsenin bizzat kendi fiil ve muameleleri ile kendi lehine haklar ve aleyhine borçlar yaratabilme iktidarı olabildiğine göre, bu iktidara sahip olabilmek için belli bir fikri olgunluğa erişmiş olmak gerekir. Bu ise, insanların belli bir yaşa gelmeleri ile mümkün olur¹⁸².

MK'nun 11. maddesine göre; erginlik 18 yaşın doldurulmasıyla başlar. 18 yaşını dolduran kimse başka bir işleme gerek kalmadan kanun gereği ergin olur ve davranışlarından sorumluluğu tamdır.

¹⁷⁹ ARPACI, s.13.

¹⁸⁰ Tan Tahsin ZAPATA, Medeni Hukuk, Savaş Yay., 2005, s.68.

¹⁸¹ DURAL, ÖĞÜZ, s.50.

¹⁸² Turgut AKINTÜRK, Medeni Hukuk, Savaş Yayınları, Ankara, 1994, s.95.

Kanun hükmünde yer alan erginlik “normal (yasal) erginlik ” olarak kabul edilmektedir. MK bunun yanında şahısların temyiz kudretine sahip olmak şartıyla bazen bu yaştan önce kendi fiilleriyle hak ve borçlar yaratmak için gerekli olan olgunluğu erişebileceklerini gözden uzak tutmamış ve bazı hallerde şahısların ya belli bir şahsi hali kazanmasıyla, yani evlenmesiyle, ya da hakim hükmüyle bu yaştan önce de reşit kılınabileceklerini öngörmüştür¹⁸³. Buraya kadar bahsedilen kanuni rüşt (yaş rüştü) idi. Diğer erginlik türleri ise; evlenme ile kazanılan erginlik ve ergin kılınma’dır.

ab) Evlenme ile Kazanılan Erginlik

MK’nun 11. maddesinin ikinci fıkrasında; “Evlenme kişiyi ergin kılar” hükmü yer almıştır. Bu hükme göre tabiidir ki; evlenme yoluyla kişi reşit olacaktır. MK’nun 124. maddesi uyarınca da; “Erkek veya kadın onyediyi yaşını doldurmadıkça evlenemez. Ancak, hâkim olağanüstü durumlarda ve pek önemli bir sebeple onaltı yaşını doldurmuş olan erkek veya kadının evlenmesine izin verebilir. Olanak buldukça karardan önce ana ve baba veya vasi dinlenir” hükmü yer almıştır. Yine bu hükme göre de, eğer kişi temyiz kudretine haiz olup, 18 yaşını doldurmamış ve MK’nun 124. maddesindeki şartları gerçekleştiriyor ise, evlenme yoluyla da, hakim kararıyla da ergin olabilmektedir. Buna “Erken Erginlik” denir.

Evlenme, ancak yaş küçüklüğü sebebiyle var olan velayet ya da vesayete son verir. Velayet ya da vesayet, yaş küçüklüğü sebebiyle değil de, kısıtlama sebeplerinden birinin varlığı yüzünden bulunmaktaysa, yine devam eder.

MK’nun 142. maddesine göre evlenmeyle erginliğin kazanılabilmesi için, evlenmenin tamamlanmış olması yeterlidir, başka bir şeye gerek yoktur. Aynı şekilde evlenmeyle erginliğin kazanılması, evlenmenin geçerli olmasına da bağlı değildir. Evlenme mutlak ya da nispi butlanla sakat olsa bile, rüşt yine kazanılır¹⁸⁴. Evlenmenin boşanma, ölüm ya da gaiplik sebebiyle sona ermesi kazanılan erginliği engellemez. Evlenmeyle kazanılan erginlik, evlenme sona erse de devam eder.

¹⁸³ AKİPEK ve AKINTÜRK, s.297-298.

¹⁸⁴ DURAL, s..51.

ac) Ergin Kılınma (Yargıç Kararıyla Kazanılan Erginlik)

Henüz 18 yaşını doldurmamış kimselerin fiil ehliyetine sahip olmalarını gerektiren zorunlu durumlar bulunabilir. “Örneğin babasına işyerinde yardım edip işleri öğrenmiş bir küçüğün 16 yaşına geldiği zaman babasının ölmesi halinde, çocuğun bu işe devam edebilmesi ancak fiil ehliyetine sahip olmasıyla mümkündür”¹⁸⁵. MK’nun 12. maddesi bu ve buna benzer durumdaki küçüğün kanunda öngörülen şartlara uyularak ergin olabilmesi için gerekli kararın verilebilmesi imkanı tanımıştır. Aranan Şartlar:

- 15 yaşını tamamlamış olması: Bir küçüğün ergin kılınması için 15 yaşını tamamlamış olması gerekir. Bu şart istem anında değil, karar anında aranır.
- Küçüğün rızasının alınmış olması gerekir: Hakimin kazai rüşte karar verebilmesi için bizzat küçüğün kendisinin talepte bulunması gerekir. Reşit olmayı isteyen küçük artık kanunun fiil ehliyetsizliğini koruyan hükümlerinden yararlanamayacaktır. Ayrıca ana babasının bakım gözetim gibi görevlerinden de yararlanması son bulacaktır.
- Küçük velayet altında ise ana babasının muvaffakiyetinin alınmış olması: Küçük bu muvaffakiyet olmadan rüştü kazanamaz.
- Küçük vesayet altında ise vasi dinlenmiş olması: Küçük vesayet altında ise vasi dinlenir. Vasinin muvaffakiyeti aranmaz; sadece görüş sorulur¹⁸⁶. Vasi dinlenmeden erginlik kararı verilmiş olsa dahi görüşünün alınmamış olması mahkeme kararını değiştirmez.
- Erginlik kararının küçüğün menfaatine uygun olması: Hükümde hakimin takdir yetkisini hangi çerçevede kullanacağı belirli olmasa bile doktrinde hakimin takdir yetkisini kullanırken çocuğun küçüklükten kurtarılırken onun yarının gözetilmesi esas kılınmıştır.

Yargıç kararıyla erginliğine karar verilen kişi, tam fiil ehliyetine sahip olur. Ancak, kanunun belirli bir işlem için özel bir yaşı öngördüğü hallerde bu yaşın tamamlanması gerekir. Örneğin 15 yaşını doldurup yargısal erginliğine karar verilen bir erkek evlenemez. Çünkü evlenebilmek için MK md.124/Iaçık

¹⁸⁵ DURAL, ÖĞÜZ, s.52.

¹⁸⁶ ZAPATA, s.55.

olarak 17 yaşın doldurulmasını aramaktadır. Bunun gibi, yargısal erginliğine karar verilen bir kimse 18 yaşını doldurmadıkça, dernek üyesi ya da kurucusu olamaz. Yargısal erginlik, mahkeme kararının kesinleştiği anda kazanılmış olur ve kişi ergin hale gelir.

b) Ayırt Etme Gücü (Temyiz Kudreti)

Ayırım gücü, makul surette hareket edebilme yeteneğidir. Yani; bir kişinin fiil ve işlemlerinin sebeplerini ve sonuçlarını idrak ederek bunlara uygun olarak hareket edebilme yeteneği olarak da tanımlanabilir. Temyiz kudreti bulunan (ayırtım gücüne sahip bulunan) kimseye mümeyyiz, bulunmayana ise, gayrı mümeyyiz denir.

Temyiz kudreti ile ilgili olarak MK'nun 13. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir: “Yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes bu kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir” .

Bu kanun hükmüne göre temyiz kudreti akla uygun biçimde davranma yeteneğini ifade etmektedir. Akla uygun biçimde davranma ise; belli bir olay karşısında normal insanlardan çoğunun yapacağı davranışa uygun hareket etmeyi ifade eder¹⁸⁷ .

ba) Temyiz Kudretinin Nisbîliği

Kabul edildiğine göre, temyiz kudreti genel olarak nispi bir kavramdır. Bundan maksat temyiz kudretinin belirli bir kişi açısından genel olarak değil fakat belirli bir davranışa ilişkin olarak saptanabileceğidir. Her olayda ayrı ayrı tespit edilmesi gereken bir durumdur. Bir kişi kolayca kavranabilecek bir davranışı hakkında temyiz kudretine sahip olarak telakki edilebilirken aynı kişi daha zor ve karışık bir ticaret içinde temyiz kudretine haiz olarak görülmeyebilir. Böylece ihtilaf konusu olan her davranış hakkında temyiz kudretinin varlığı veya yokluğu saptanmalıdır. Hakim bu konuda takdir hakkına sahiptir. Burada gözden uzak tutulmaması gereken bir husus temyiz kudretinin bulunup bulunmamasına karar vermenin o kişinin yaptığı somut davranışın makul olup olmaması ile ilgili

¹⁸⁷ SARILI, s.63.

olmayıp o kişinin o davranış için makul hareket etme yeteneğine sahip olup olmadığıdır. Kural olarak davranışta bulunulduğu an için temyiz kudretinin varlığı aranır.

bb) İspat Yükü

Hukuki fiili icra edenin karine¹⁸⁸ olarak temyiz kudretine sahip olduğu kabul edilir. Böyle olunca temyiz kudretinin olmaması ispat edilmesi gereken bir istisna teşkil eder. Böylece kural olarak temyiz kudretinin varlığı karine olarak kabul edildiği için bunun ispatına gerek yoktur; temyiz kudretinin yokluğunu iddia¹⁸⁹ edenin ispat etmesi gerekir.

c) Kısıtlı Olmama

Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmanın son şartı ise, kısıtlı (mahcur) olmamaktır. Hacir (kısıtlama); kanunda belirtilen sebeplerden birinin varlığı durumunda, bir kişinin fiil ehliyetinin mahkeme kararının sınırlandırılması veya kaldırılmasıdır¹⁹⁰. Kısıtlanmış olan kimsenin kendi fiilleriyle kendi lehine hak ve aleyhine borç yaratabilme ehliyeti mahkeme kararıyla kısmen veya tamamen kaldırılmış olur¹⁹¹. Bu sebepten dolayı sadece ergin olan kişiler kısıtlanabilir. Küçüklerin ise kısıtlanmasına gerek yoktur, çünkü küçükler; zaten medeni hakları kullanma ehliyetine haiz değildirler. Zira, küçükler ehliyetsizler kategorisindedirler. Onların ikinci kez ehliyetsiz kalmalarına, bu sebeple gerek yoktur.

ca) Kısıtlama Sebepleri

Kısıtlama kararı kişisel özgürlükler için ağır sonuçlar doğurabilecek bir karardır. Bu sebeple ancak kanunda sınırlı sayılan sebeplerin varlığı sonucu olabilir, bu da numerus clausus prensibi¹⁹² gereğidir.

MK'nun 405. maddesinde “Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı”, 406 maddesinde “Savurganlık, alkol veya uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü

¹⁸⁸ Karine: Aksi ispat edilene kadar geçerli olarak kabul edilen şey.

¹⁸⁹ İddia eden iddiasını ispatlamakla yükümlüdür.

¹⁹⁰ ZAPATA, s.55.

¹⁹¹ SARILI, s.65.

¹⁹² Sınırlı sayıda olması anlamında gelir ve kanunda yazılı sebeplerden başka bir sebeple kısıtlama yapılamaz.

yaşama tarzı, kötü yönetim”, 407. maddesinde “Özgürlüğü bağlayıcı ceza”, 408. maddesinde ise “İlgilinin talebi (İstek üzerine)” şeklinde kısıtlama ile ilgili hükümler düzenlenmiştir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için kısıtlama sebepleri ayrıntıları ile birlikte, vasi konusunda ele alınacaktır.

cb) Kısıtlamanın Etkisi

Hacir kararı ilgili kişi için yeni bir hukuki statü yaratan bir işlemdir. Geniş olarak hacir rüşün ortadan kalkması ve fiil ehliyetinin yetkili makam tarafından geri alınması olarak tanımlanabilir. Diğer bir yönüyle de ilgilinin üçüncü bir şahsın koruması altına alınması sonucunu doğurur.

D) FİİL EHLİYETİ YÖNÜNDEN KİŞİLERİN AYRIMI

Fiil ehliyeti yönünden kişilerin ayrımı, fiil ehliyeti için gerekli şartların tümüne sahip olup olmamaya göre yapılır¹⁹³. Temyiz kudretine sahip, ergin ve kısıtlanmamış kişiler, ehliyetliler grubuna girerler. Ancak bu guruba dahil kişilerin bazılarında fiil ehliyeti yönünden bazı sınırlamalar getirilmiştir. Buna karşılık, kişide, fiil ehliyeti için aranan şartlardan biri eksikse, fiil ehliyetsizliğinden söz edilebilir. Fiil ehliyetsizliği eksik olan şartlara göre, ya tam ya da sınırlıdır.

Yukarıda da belirtildiği üzere anlaşılmaktadır ki; kişilerin medeni hakları kullanma ehliyeti, farklı derecelerde olabilmektedir. Medeni hakları kullanma ehliyetinin dereceleri dört başlık altında aşağıda incelenecektir¹⁹⁴.

1. Tam Ehliyetliler

Mümeyyiz ve reşit olup da mahcur olmayan kişilerdir. Bunların fiil ehliyetleri tamdır. Kendilerini borç altına sokacak ya da hak sahibi yapacak her türlü işlemi tek başlarına yapabilirler. Tam ehliyetlilerin hem hukuki işlem, hem de sorumluluk ehliyetleri vardır¹⁹⁵. Tam ehliyetliler verdikleri her zarardan mesuldür. Tanımın MK'daki düzenlemesi ise şu şekildedir: “Fiil ehliyetine sahip

¹⁹³ DURAL, ÖĞÜZ, s.61.

¹⁹⁴ SARILI, s.65.

¹⁹⁵ ARPACI, s.33.

olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir.¹⁹⁶ “Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır.¹⁹⁷

Yapılan tanımlardan ve belirtilen kanun maddelerinden de anlaşılmaktadır ki; tam ehliyetliler, fiil ehliyetinin tüm şartlarına sahip olan kimselerdir. Tam ehliyetliler, vergi ile ilgili ödevlerini bizzat kendilerinin yapabilmeleri nedeniyle bunlar için kanuni temsilci tayin edilmez¹⁹⁸.

2. Tam Ehliyetsizler

Ayırt etme gücüne sahip olmayanlar tam ehliyetsizler grubuna girer. Böylece prensip olarak ayırt etme gücü bulunmayan kişilerin fiilleri ve özellikle yaptıkları hukuki işlemleri geçersiz olduğu gibi temyiz kudretine sahip bulunmayanlar haksız fiillerinden ve borca aykırı davranıştan sorumlu tutulmazlar. MK'daki düzenlemesi ise şu şekildedir:

“Kanunda gösterilen ayırık durumlar saklı kalmak üzere, ayırt etme gücü bulunmayan kimsenin fiilleri hukukî sonuç doğurmaz.¹⁹⁹”

Kişiler reşit olsun veya olmasın ayırt etme gücünden yoksun ise, tam ehliyetsiz olarak kabul edilir. Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı ve akıl zayıflığı gibi nedenler, ayırt etme gücünü ortadan kaldırdığı için temyiz kudretinden yoksun küçükler ve mahcurlar tam ehliyetsiz sayılır²⁰⁰.

a) İşlem Ehliyeti Açısından Tam Ehliyetsizlerin Durumu

aa) Tam Ehliyetsizlerin İşlemlerinin Hükümsüzlüğü Kuralı

Bir kimsenin ayırt etme gücü olmadan yaptığı hukuki işlemler kesin hükümsüzdür. Bu sebeple zamanaşımıyla düzelemeyeceği gibi, kanuni temsilcinin izin ve icazetiyle de geçerlilik kazanamaz²⁰¹. Aynı şekilde ayırt etme gücüne sahip olmayanın, ayırt etme gücünü kazanmasından sonra, işleme icazet vermesi de söz konusu olamaz. Yapılan işlemin geçerlilik kazanması isteniyorsa, yeniden yapılması gerekir. Bir miras hakkının kazanılması sadece ölüme bağlı

¹⁹⁶ MK md.9.

¹⁹⁷ MK md.10.

¹⁹⁸ SARILI, s.66.

¹⁹⁹ MK md.15.

²⁰⁰ SARILI, s.66.

²⁰¹ 7. HD. 13.04.1981, 3667/4492 (YKD. 1981, C. 7.992); 1 HD, 27.9.1979 7987/10405 (YKD. 1979, c.5, 1695); 1. HD. 23.10.1979, 1079/1167 YKD, 1980, c.6, 198), (Akt. DURAL, s.69)

olduğundan ayırt etme gücünün varlığı gerekmez. Ayırt etme gücü olmayan bir kişi yararına iş yapılması halinde vekaletsiz iş görmeden dolayı doğan bütün sonuçlar geçerliliğini korur²⁰². Tam ehliyetsizler sebepsiz zenginleşmeden dolayı da sorumlu olurlar.

Hukuki işlem, hazır kimseler arasında yapılıyorsa ayırt etme gücü bu anda bulunmalıdır. Yöneltilmesi gereken bir irade beyanı bulunup da beyan hazır olmayan bir kişiye yöneltiliyorsa ayırt etme gücü beyanın yapıldığı anda bulunmalıdır. Beyan gönderildikten sonra ayırt etme gücünün kaybolması beyanın hukuki sonuç doğurmasına engel teşkil etmez; beyan yapılırken temyiz kudretinden yoksun kişinin sonradan temyiz kudretini kazanması geçersiz beyanı geçerli kılmaz. Bu, herkes tarafından ileri sürülebilir. Dava açmaya gerek olmadığı gibi beyana da ihtiyaç yoktur. Hakim işlemin hükümsüz olduğunu re'sen nazara almak zorundadır. Bir sürenin geçmesi ya da geçici olarak kaybedilen ayırt etme gücünün geri kazanılması yahut kanuni temsilcinin onayı ile işlem geçerli olmaz, istenirse işlem geçerli olarak yeniden yapılır.

Hükümsüz işleme dayanılarak bir edim gerçekleşmişse edimin geri verilmesi duruma göre istihkak talebi ya da sebepsiz zenginleşme talebi ile sağlanabilir. Tam ehliyetsizin devretmek istediği hakkı karşı taraf kazanamaz.

Ayırt etme gücü olmayanla muameleye giren karşı tarafın da iyiniyetli olması işlemi hükümsüzlükten kurtarmaz. İyiniyetli, ayırt etme gücü, ayırt etme gücü olmayandan bir hak kazandığını zannediyorsa ancak kazandırıcı zamanaşımından yararlanabilir²⁰³.

ab) Kesin Hükümsüzlük Kuralının İstisnaları

aba) İradeden Bağımsız Doğan Hukuki Sonuçlar

Hukuk düzeninin kişinin sadece fiilinin dışı akseden sonucuna hukuki sonuç bağladığı hallerde tam ehliyetsizin böyle bir fiili davranışı hukuki sonuç doğurur. Örnek: ayırt etme gücünden yoksun kişinin bir yerde oturması orayı onun ikametgahı kılar.

²⁰² ZAPATA, s.57.

²⁰³ Ayırt etme gücü bulunmayanın devrettiği taşınır bir mal, MK 989 anlamında rızası dışında elinden çıkmış sayılır ve 3. kişi bunun mülkiyetinin 5 yıllık zamanaşımı süresi sonunda kazanır.

abb) Ayırt Etme Gücü Olmayanın Yaptığı Evlilik

MK'nun 25. maddesine göre, ayırt etme gücü olmayan kimselerin evlenmesi yasaktır. Temyiz kudretinden yoksun kişinin yaptığı evlilik batıl ise butlan kararı verilinceye kadar geçerli bir evlenmenin hükümleri doğar, yani evlenmenin butlan kararı geçmişe etkili değildir. Çünkü evlenme kamu düzeni ile yakından ilgilidir. Butlanı hakim re'sen nazara alamaz. Evlenirken mümeyyiz olmayan kişi sonradan mümeyyizlik kazanırsa her ilgili veya savcı butlan davası açamaz.

abc) Ayırt Etme Gücü Olmayanın Ölüme Bağlı Tasarrufları

Ayırt etme gücü bulunmadan yapılan bir ölüme bağlı tasarruf da kendiliğinden hükümsüz olmaz. İptal davası açılması ve mahkemeden iptal kararı alınması gerekir.

abd) Hükümsüzlüğün İleri Sunulmasının Hakkın Kötüye Kullanılmasını Teşkil Etmesi

Ayırt etme gücü olmayan kişinin yaptığı hukuki işlemin butlanının ileri sürülmesi hakkın kötüye kullanılmasını teşkil ediyorsa söz konusu işlem geçerli gibi hüküm doğurur. Örneğin, piyango bileti satın alımı gibi.

b) Tam Ehliyetsizin Temsil Edilmesi

Tam ehliyetsiz adına hukuki işlemleri kanuni temsilcisi yapar. Başka bir deyişle ayırt etme gücü olmayan kişi onun adına davranan kanuni temsilcisi aracılığı ile hak kazanır ya da borç altına girer. Temsilci gayri mümeyyizin malını bağışlayamaz, vakfedemez ve onun adına kefil olamaz.

c) Şahsa Sıkı Sıkıya Bağlı Haklar

Kural olarak şahsa sıkı sıkıya bağlı hakların bizzat şahıs tarafından kullanılması gerektiği ve bu nedenle de kanuni temsilci tarafından kullanılmasının mümkün olmayacağı ifade edilir. Ancak bu tip haklar ikiye ayrılır mutlak haklar kanuni temsilci tarafından kullanılamaz fakat nispi anlamda şahsa sıkı sıkıya bağlı haklar mümeyyiz olmayanının menfaatleri açısından kullanılabilir. Mutlak anlamda şahsa sıkı sıkıya bağlı haklara örnek evlenme, nişanlanma, evlat edinme gibi; nispi anlamda şahsa sıkı sıkıya bağlı haklar ise

kişilik haklarının korunması, ergin kılınma istemi, adın korunmasını isteme gibi haklar gösterilebilir.

d) Sorumluluk Ehliyeti Açısından Tam Ehliyetsizlerin Hukuki Durumu

Ayırt etme gücü bulunmayanlar genel olarak haksız fiillerinden sorumlu değildirler. Zira kural olarak haksız fiil sorumluluğu kusura dayanır. Halbuki temyiz kudreti olmayan kişinin kusuru söz konusu olmaz. Temyiz kudreti bulunmayanın davranışı BK'nun 44. maddesine göre müterafik kusur olarak da nazara alınmaz. Buna karşılık kusura dayanmayan haksız fiil sorumluluğu tam ehliyetsizler için de vardır. Bu sorumluluk hallerinde objektif olarak hukuka aykırı bir fiille zarar verilmesi yeterli görülmekte fiili yapanın kusuru bir sorumluluk şartı olarak aranmamaktadır.

da) Hakkaniyet Sorumluluğu

BK'nun 54. maddesinin birinci fıkrasına göre; kusura dayanan sorumluluk hallerinde dahi hakkaniyet gerektiriyorsa hakime temyiz kudretine sahip olmayan kimseyi hukuka aykırı fiili verdiği zararın tamamen ya da kısmen tazminine mahkum edebilme imkanı verir. Örnek olarak, zengin bir akıl hastasının kendisine bakan kimseyi öldürmesi halinde hakim hakkaniyet gereği akıl hastasını tazminat ödemeye mahkum edebilir. Tam ehliyetsizler manevi zarara sebebiyet verdikleri hallerde hakkaniyet sorumluluğu gereğince bu zararı tazmin yükümü altındadır.

db) Geçici Olarak Ayırt Etme Gücünü Kaybedenlerin Durumu

BK'nun 54. maddesinin ikinci fıkrası ise kendi kusuru ile geçici olarak temyiz kudretinden mahrum kalanların bu halde iken işledikleri haksız fiillerden sorumlu olacağı belirtilmiştir. “Bir kimse temyiz kudretini geçici olarak kaybetmiş ve bu halde iken bir zarar ika etmiş ise bu hale kendi kusuru olmadan konulduğunu ispat etmedikçe zararı tazminle mükelleftir”.

e) Borca Aykırı Davranışlar

Borca aykırı davranışlara gelince temyiz kudreti bulunmayanlar da kendilerinin temyiz kudreti varken yüklendikleri borçlar veya kanuni

temsilcilerinin yaptığı işlemlerden doğan borçlardan ve kanundan doğan borçlardan kendi malvarlıkları ile sorumludur, yani bu borcun cebri icrasına katlanmak zorundadırlar. Fakat tam ehliyetsiz borsun ifasının imkansızlaşmasından veya borca aykırı başka bir davranıştan doğan zararı tazminle mükellef değildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kusurun ayırt etme gücünün kaybında bulunmamasıdır²⁰⁴. Nihayet belirtelim ki, kanuni temsilcinin tam ehliyetsizi temsilen yaptığı hukuki işlemde doğan hak ve borçlar, doğrudan doğruya tam ehliyetsize ait olur²⁰⁵. Bu kişiler vergi ile ilgili ödevlerini de kanuni temsilcileri yani veli veya vasileri aracılığıyla yerine getirirler²⁰⁶.

3. Sınırlı Ehliyetliler

Ayırt etme gücüne sahip olan, ergin olan fakat kısıtlı olmayan kişilerin tam ehliyetli kişiler olduğunu önceki bölümlerde açıklanmıştı. Bunların kendilerine kanuni müşavir (yasal danışman) atanmasının fiil ehliyetine etkisi bulunur. MK bir kimsenin kısıtlanmasına yeterli sebep bulunmamakla birlikte yine de çıkarları için onun fiil ehliyetine bir sınırlama getirilmesi gerekiyorsa ona bir müşavir tayin edilmesini öngörmektedir.

Kanuni müşavir, kanuni temsilci olmadığı için bu işlemleri tek başına yapamaz. İşlem gene kendisine müşavir tayin edilen kişi tarafından yapılır. Kanuni müşavir sadece bu işleme muvaffakiyet bildirmek hakkına sahiptir. Sınırlı ehliyetli kimse, sayılan işlemleri tek başına yaparsa, işlem tek taraflı bağlamazlıkla sakattır. Sınırlı ehliyetli kimse, sınırlı sayıda belirtilmiş bu işlemler dışındaki diğer tüm işlemleri önem derecesi ne kadar yüksek olursa olsun hiçbir sınırlandırmaya bağlı olmaksızın kendisi yapabilir.

Kısıtlamalar için yeterli sebep olmamakla birlikte, korunmaları bakımından fiil ehliyetlerinin sınırlandırılması gerekli görülen ergin bir kişiye aşağıdaki işlerde görüşü alınmak üzere bir kanuni müşavir (yasal danışmanı) atanır. Yasal danışmanlık, “Oy (katılma) Danışmanlığı” ve “Yönetim (idare) Müşavirliği” olmak üzere iki tür danışmanlık vardır.

²⁰⁴ DURAL, ÖĞÜZ, s.72.

²⁰⁵ ARPACI, s.54.

²⁰⁶ SARILI, s.67.

Oy (katılma) Danışmanlığı MK'nun 429. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“Kısıtlanması için yeterli sebep bulunmama ile beraber korunması bakımından fiil ehliyetinin sınırlanması gerekli görülen ergin bir kişiye aşağıdaki işlerde görüşü alınmak üzere bir yasal danışman atanır:

- Dava açma ve sulh olma,
- Taşınmazların alımı, satımı, rehnedilmesi ve bunlar üzerinde başka bir aynî hak kurulması,
- Kıymetli evrakın alımı, satımı ve rehnedilmesi,
- Olağan yönetim sınırları dışında kalan yapı işleri,
- Ödünç verme ve alma,
- Anaparayı alma,
- Bağışlama,
- Kambiyo taahhüdü altına girme,
- Kefil olma”.

Yönetim (idare) Müşavirliği ise MK'nun 429. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiştir. Kendisine yönetim müşaviri atanan kimsenin fiil ehliyetinde bir sınırlama yapılamaz. Buradaki sınırlama sadece malvarlığının sermayesi üzerinde tasarrufta bulunması ve onu yönetmesi hususundadır. Malvarlığının geliri üzerinde ise istediği gibi tasarruf edebilme hakkına sahiptir. Sınırlı ehliyetliler, vergilerle ilgili ödevlerini muvafakat verecek 3. kişiler (kanuni müşavirleri) aracılığıyla yapabilirler²⁰⁷.

4. Sınırlı Ehliyetsizler

Sınırlı ehliyetsizler temyiz kudretine sahip olan küçükler ya da temyiz kudretine sahip mahcurlardır. Sınırlı ehliyetsizlerde kural olan ehliyetsizliktir²⁰⁸. Fakat bazı durumlarda ehliyetsizlikleri sınırlandırılmıştır. Sınırlı ehliyetsizlerin durumunu MK'nun 16. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir.

²⁰⁷ SARILI, s.67.

²⁰⁸ ARPACI, s.54.

“Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar, yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça, kendi işlemleriyle borç altına giremezler. Karşılıksız kazanmada ve kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmada bu rıza gerekli değildir. Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar haksız fiillerinden sorumludurlar.”

Sınırlı ehliyetsizler için kanun tarafından temsilciler öngörülmüştür. Küçükler için velayet müessesesi kısıtlılar için de vesayet müessesesi kanunda düzenlenmiştir. İstisnaen kısıtlanmış bir kişi de velayet altına alınabildiği gibi velayet altında bulunmayan küçük de vesayet altına konulabilir.

a) Hukuki İşlem Ehliyeti Açısından Sınırlı Ehliyetsizlerin Durumu

aa) Kanuni Temsilcinin Rızasına Bağlı İşlemler

MK'nun 16. maddesi sınırlı ehliyetsizlerin kanuni temsilcilerinin rızası olmadan kendi tasarrufları ile borç altına giremeyeceklerini ifade eder. “...sınırlı ehliyetsizler, kural olarak kendi fiilleriyle aleyhlerine borç doğuran hukuki işlemleri kendi başlarına yapamazlar”²⁰⁹. Hüküm sınırlı ehliyetsizi korumak amacını gütmekte sınırlı ehliyetsizin kendi fiili ile borç altına girmesinin geçerliliğini kanuni temsilcinin iradesine bırakmaktadır. Hükümün kapsamına borçlandırıcı işlemlerle birlikte tasarruf işlemleri de girer.

MK velayet altındaki ayırt etme gücüne sahip küçük ve vesayet altındaki ayırt etme gücüne sahip kısıtlıların yaptıkları işlemlerde kanuni temsilcinin rızasının alınması şartını aynı esaslara tabi kılmıştır. Sınırlı ehliyetsizlerin davaya taraf olabilmesi için de kanuni temsilcilerinin rızası şarttır. Sınırlı ehliyetsiz kanuni temsilciden izin almaksızın dava açarsa MK gereği kanuni temsilciye iradesini açıklaması için süre tanır. Bu süre içinde icazet verilmezse dava reddedilir.

Velayet hakkına sahip ana ve baba rızayı birlikte vermelidir. Velayet hakkına ana ve babadan biri sahipse onun rızası yeterlidir. Kanuni temsilcinin rızası işlem yapılmadan verilirse izin yapıldıktan sonra verilirse icazet o sırada verilirse işleme katılma adını alır. Bunlar hukuki işlemi geçerli kılan

²⁰⁹ SARILI, s.68.

tamamlayıcı unsurlardır. Rıza bir defa verilince geri alınması mümkün değildir. Ancak işlem tamamlanıncaya kadarki süre içinde geri almak mümkündür.

İşlemi yaptıktan sonra kanuni temsilci iradesini henüz açıklamadan sınırlı ehliyetsiz tam fiil ehliyetini kazanırsa işleme kendisi icazet verebilir. Bu icazet olmaksızın işlem kendiliğinden geçerli hale gelmez.

Kanuni temsilci rızasını şahsen vermelidir. Kanunen kendisine verilmiş bu yetkiyi takdir imkanı tanıyarak bir temsilci vasıtasıyla kullanamaz. Kanuni temsilcinin rızası açık olarak verilebileceği gibi örtülü olarak da verilebilir. Rızanın verilmesi herhangi bir şekle bağlı değildir. Yapılan işlemin geçerliliği bir şekle bağlı olsa da rıza şekle bağlı olmadan da verilebilir.

Kanuni temsilcinin rıza açıklamasından hangi işlem ya da hangi işlemlere izin veya icazet verdiği anlaşılmalıdır. Sınırlı ehliyetsizin yaptığı veya yapacağı bütün işlemlere rıza verildiğine ilişkin bir beyan geçerli değildir. Bir işlem için verilen rıza sadece işlemin yapılması için verilmiş olmaz; doğan hukuki ilişkinin tasfiyesi için gerekli bütün işlemler için verilmiş telakki edilir. İzin alınmadan yapılan işlemin hüküm ifade edebilmesi kanuni temsilcinin icazet vermesine bağlıdır. İcazet verilip verilmeyeceği bilinmeyen devrede işlem askıda hükümsüzdür ve hakim bu askıda hükümsüzlüğü re'sen nazara almak zorundadır. Daha önce veya tanınan süre içinde kanuni temsilci icazet verirse hukuki işlem baştan itibaren hüküm ifade eder.

Kanuni temsilci icazet vermeyeceğini baştan ifade eder veya tanınan sürede icazet vermezse işlem kesin olarak hükümsüzdür. Taraflar almış oldukları şeyleri geri vermek ile mükelleftirler. Geri verme duruma göre istihkak talebi veya sebepsiz zenginleşme talebi ile olur. Sınırlı ehliyetsiz kendini tam ehliyetli gibi göstermişse karşı tarafın olumsuz zararlarını (sözleşmeye güvenden doğan zararlarını) tazmine mecburdur.

Hacir kararının ilanından önce, mümeyyiz mahcurla işlem yapan iyi niyetli tarafa karşı hacir öne sürülemez; bu halde işlem geçerlidir. Mümeyyiz küçük ve mümeyyiz mahcurda asıl olan ehliyetsizliktir. Bu yüzden ehliyet noksanının rıza ile giderildiğinin ispat yükü bunu iddia eden kişidedir.

ab) Sınırlı Ehliyetsizlerin Kanuni Temsilcilerinin Rızasını Almadan Yapabileceği İşlemler

aba) Kişiyeye Sıkı Sıkıya Bağlı Haklar

Bu hakların kullanılmasında karar verme yetkisi kişidedir. İster idari ister kanuni temsilciye bu yetkinin kullanılması bırakılmaz. Sınırlı ehliyetsiz şahsa sıkı sıkıya bağlı haklara ilişkin olarak dava yetkisine de sahiptir. Kişiyeye sıkı sıkıya bağlı haklar; sınırlı ehliyetsizin istisna da olsa ehliyetli olabileceği hallere girer ve yasal temsile gerek kalmadan tam ehliyetli imiş gibi bu hakları kullanır. Fakat evlenme, nişanlanma, tanıma, ismin değiştirilmesini isteme durumlarında, yasal temsilcinin de işleme rızası aranmaktadır²¹⁰.

Sonuç olarak sınırlı ehliyetsizin malvarlığını azaltmayan veya önemsiz derecede etkileyen hakların kullanılması kendisine aitken (manevi tazminat isteme) malvarlığında azaltma yapabilecek hakların kullanılmasında kanuni temsilcinin de işleme katılması gerekir (manevi tazminat davasında davalı olma hali). Gene bu bağlamda mali sonuçları olması itibariyle boşanma davası sonucu açılan nafaka davasında veya mali sonuçlu babalık davasında kanuni temsilcinin katılımı gerekir.

abb) Karşılıksız Kazanmalar

MK'nun 16. maddesinin ikinci fıkrası bu hususu düzenlemiştir. Sınırlı ehliyetsizler tıpkı tam ehliyetliler gibi karşılıksız kazanmada bulunabilirler. Sınırlı ehliyetsiz açısından iktisadi bakımdan büyük yararlar sağlayacak bir işlem kendisi için bir yüküm doğuracaksa işlemin tamamlanması için kanuni temsilcinin rızası alınması şarttır. Buna karşılık sınırlı ehliyetsiz kendisi için yüküm doğurmayan haklarını korumaya yönelik her türlü irade beyanında bulunabilir (ariyetin iadesi) kendisini borç altına sokmayan veya bir hakkın kaybına yol açmayan irade beyanlarını kabul edebilir veya kendisini borç altına sokmayacak veya hakkın kaybına yol açmayacak sözleşmeler yapabilir. Ancak bu halde BK'nun 236. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm göz önünden uzak tutulmamalıdır. Buna göre kanuni temsilcinin sınırlı ehliyetsizi kendisine

²¹⁰ ZAPATA, s.59.

yapılan bağışlamadan men etmek veya verilmiş şeyin geri verilmesini emretmek yetkisi vardır. Bu yetki kullanılırsa bağışlama hükümsüzleşir. Sınırlı ehliyetsiz bir miras sözleşmesinde ölüme bağlı tasarruftan yararlanan taraf olabilir. Karşılıksız kazanmaları sınırlı ehliyetsiz kendisi yapabilmekle birlikte kanuni temsilcisi de bunları onun adına yapabilir.

b) Sınırlı Ehliyetsizin Temsilci Olabilmesi

Medeni kanunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, doktrinde mümeyyiz küçükler ve mümeyyiz mahcurların kendilerine verilen temsil yetkisini kullanabilecekleri ve rızai temsilci sıfatıyla temsil olunan adına işlem yapabilecekleri kabul edilmektedir. Çünkü sınırlı ehliyetsizler kendileri değil, temsil ettikleri kişiyi borç altına sokmaktadırlar.

c) Ehliyetin Genişlediği Durumlar

Ehliyetin genişlediği durumlar aşağıda sayılmıştır.

- Kendisine sulh mahkemesi tarafından bir meslek veya sanatla uğraşmasına açıkça ya da zımnen izin verilen vesayet altındaki kimse bu sanat ve mesleğin gerektirdiği her türlü fiili yapabilir ve borçlandırıcı fiilinden kendi malvarlığı ile sorumlu olur²¹¹.
- Velisinin rızası ile aile haricinde yaşayan çocuk onlara karşı olan borçlarını ihlal etmemek üzere kazancını dilediği gibi sarf edebilir.
- Vesayet altındaki kimse kendi tasarrufuna bırakılan malları bizzat idare etmek hakkını haizdir.

d) Hukuka Aykırı Fiillerinden Sınırlı Ehliyetsizlerin Sorumluluğu

Mümeyyiz küçük ve mahcurlar haksız fiillerinden mütevellit zarardan mesuldürler. Kusurun bir kişiye isnat edebilmesi bakımından temyiz kudretinin varlığı yeterli olduğu için sınırlı ehliyetsizler haksız fiillerinden ve borca aykırı davranışlarından dolayı doğan zararlardan sorumlu olurlar. Kanunda kusura sonuç bağlanan bütün durumlarda bu sonuç uygulama alanı bulacaktır. Yine

²¹¹ ZAPATA, s.59.

sınırlı ehliyetsizlerin kusursuz sorumluluk hallerinde de doğan zararlardan sorumlu olacakları kuşkusuzdur.

Sınırlı ehliyetsizler de vergiyle ilgili ödevlerini kanuni temsilcileri yani veli ve vasileri aracılığıyla yapabilirler²¹². Sınırlı ehliyetsizler ve onlar adına kanuni temsilcileri kefil olma, vakıf kurma ve önemli bağışlama işlemlerini yapamazlar. Bu sebeple bu işlemlere yasak işlemler denir.

E) GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ

Küçük veya kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde, vergilendirmeye ilgili kanuni ödevlerini bizzat kendilerinin yapmaları mümkün olmadığı için söz konusu ödevler, kanuni temsilcileri aracılığıyla gerçekleştirilebilir.

Buraya kadar yapılan tüm açıklamalardan sonra, kanuni sistematığe uygun olması amacı ile, gerçek kişilerin kanuni temsilcileri yani; küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri hakkında incelemeler yapılacaktır. Bahsi geçen kanuni temsilciler; veli, vasi ve kayyımdan oluşmakta olup, bunların her biri genel hatları ile açıklanacak olursa;

1. Veli

MK'a göre küçük veya kısıtlıların velileri, anne ve babalarıdır. MK gereği, küçüklerin üzerinde velayet hakkı anne ve babaları tarafından kullanılır. Velayet ana ve(ya) babanın korunmaya muhtaç küçük ya da kısıtlı evlilik içi ya da evlilik dışı çocuklarının kişisel bakımına, mallarının korunup değerlendirilmesine ve onların temsiline ilişkin hakların ve yükümlerin toplamıdır²¹³. Çocuklar, ergin oluncaya kadar ana ve babalarının velayeti altındadır. Bu itibarla çocukların kendilerinin ve mallarının korunması velayet kurumu ile sağlanmaktadır.

Velayet kural olarak küçük çocuklar, istisnaen kısıtlanmış ergin çocukların korunmasına ilişkindir. Velayet hakkı, ana babaya sıkı bir biçimde bağlı kişilik hakkı niteliğinde bir haktır. Bu sebeptendir ki, velayet hakkı intikale

²¹² SARILI, s.68.

²¹³ Hüseyin HATEMİ, Rona SEROZAN, Aile Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.341.

elverişli bir hak değildir. Başkalarına devredilemez, mirasçılara geçemez²¹⁴. Sonra özünden feragat da edilemez velayetin; olsa olsa geçici bir amaç ve süre için, kullanma yetkisi başkasına, örneğin; yatılı okul yönetimine bırakılabilir²¹⁵. Tabiidir ki; bu sınırlı ve süreli yetki devri bile her an için geri alınabilir.

a) *Velayet Hakkına Sahip Olanlar*

Velayet hakkına sahip olanlar, aşağıda başlıklar altında sayılarak, ayrıntıları ile açıklanmıştır.

aa) **Ana Babanın Evli Olması Halinde**

MK'nun 336. maddesine göre şu şekilde bir düzenleme getirilmiştir: “Evlilik devam ettiği sürece ana ve baba velayeti birlikte kullanırlar. Buna karşılık ortak hayata son verilmiş veya ayrılık hali gerçekleşmiş ise hakim, velayeti eşlerden birine verebilir.” Ana babadan birinin ölümü halinde velayet sağ kalana, boşanmada²¹⁶ ise çocuk kendisine bırakılan tarafa aittir.”

ab) **Ana Babanın Evli Olmaması Halinde**

MK'nun 337. maddesinin ilgili hükmü şu şekildedir; “Ana baba evli değilse velayet anaya aittir. Ancak ananın küçük, kısıtlı, veya ölmüş ya da velayetin kendisinden alınması halinde hakim, çocuğun menfaatine göre, vasi atar veya velayeti babaya verir.”

ac) **Evlat Edinme Halinde**

MK'nun 314. maddesinin ilgili hükmüne göre; “Ana babaya ait olan hak ve yükümlülükler evlat edinene geçer.” “.... ifadesini kullanarak, evlatlığın kanunen evlat edinmenin velayeti altında bulunduğunu belirtmek istemiştir”²¹⁷.

²¹⁴ Aydın ZEVLİLİLER, Ayşe HAVUTÇU; Medeni Hukuk Temel Bilgiler, 3. Bası, Ankara, 2004, s.312.

²¹⁵ HATEMİ, SEROZAN, s.342.

²¹⁶ Yaşı küçük çocuklarda velayet anneye verilir. Yargıtay'ın “şefkat yılları” dediği bu yaşlarda, anne bakıma muhtaç çocuğun velayetinin babaya verilemeyeceğine karar vermiştir. (Yarg.2.H.D.,11.02.1992 Tarih, ,E:1165, K:1473 Sayılı Kararı)

²¹⁷ ZAPATA, s.183.

b) Velayet Altındakiler

MK'nun 335. maddesinin birinci fıkrasına göre, "Ergin olmayan çocuk, ana ve babasını velayeti altındadır" şeklinde düzenlenmiş olup, velayetin ana ve babadan alınabilmesi için, ancak bir kanuni dayanağın bulunması gerektiğine dikkat çekilmiştir. Erginliğe kavuşan çocuk ana ve babasının velayeti altından kurtulur²¹⁸. Hakim vasi atanmasına gerek görmedikçe, kısıtlanan ergin çocuklar da ana ve babanın velayeti altında kalırlar²¹⁹.

c) Velayetin Kapsamı

Aşağıda velayetin kapsamı çocuğun kişiliği bakımından ve çocuğun malları bakımından açıklanarak, çocuğun korunmasına ilişkin tedbirler hakkında bilgi verilecektir.

ca) Çocuğun Kişiliği Bakımından

caa) Çocuk Üzerinde Egemenlik Hakkı

MK'nun 335. maddesine göre; "Ergin olmayan çocuk, ana ve babasının velayeti altındadır. Yasal sebep olmadıkça velayet ana ve babadan alınamaz." Bu hak mutlak bir haktır ve herkese karşı ileri sürülebilir. Evlilik devam ettiği müddetçe ana ve baba velayet hakkını birlikte kullanırlar²²⁰. Yeni medeni kanun, Eski MK'dan farklı olarak velayette babanın oyuna üstünlük tanıyan hükmü kaldırmıştır.

cab) Çocuğa İsim Koyma Hakkı

Çocuğun adını ana ve babası birlikte koyar.

cac) Çocuğun İkametgahı

MK'nun 21. maddesine göre; "Velayet altında bulunan çocuğun yerleşim yeri, ana ve babasının; ana ve babanın ortak yerleşim yeri yoksa, çocuğun kendisine bırakıldığı ana veya babanın yerleşim yeridir. Diğer hallerde çocuğun oturma yeri, onun yerleşim yeri sayılır."

²¹⁸ ZEVKLİLER, HAVUTÇU, s.312.

²¹⁹ MK md.335/2.

²²⁰ Aydın ZEVKLİLER, Medeni Hukuk Pratik Çalışmaları, Turhan Kit., Ankara, 2004, s.92.

cad) Çocuğun Eğitilmesi ve Yetiştirilmesi

MK'nun 340. maddesine göre; “Ana ve baba, çocuğu olanaklarına göre eğitirler ve onun bedensel, zihinsel, ruhsal, ahlaki ve toplumsal gelişimini sağlar ve korurlar. Ana ve baba çocuğa, özellikle bedensel ve zihinsel özürülü olanlara, yetenek ve eğilimlerine uygun düşecek ölçüde, genel ve mesleki bir eğitim sağlarlar.”

MK'nun 340. maddesi, çocuğun bakım ve eğitimi konusunda ana ve babayı yetkili kılmıştır. Ana ve baba, çocuğun menfaatini göz önünde tutarak gerekli kararları alır ve uygularlar.

cb) Çocuğun Malları Bakımından

MK'nun 352. maddesi, ana ve babanın velayetleri devam ettiği sürece çocuğun mallarını yönetme hakkına sahip olduklarını düzenlemiştir. Bu durum ana ve baba için bir yükümlülük olup, hesap ve güvence vermezler. MK'nun 352. maddesinin ikinci fıkrasına göre; “Ana ve babanın yükümlülüklerini yerine getirmedikleri durumlarda hakim müdahale eder.” şeklinde düzenleme mevcut olup, anlaşılmaktadır ki, ana ve babanın çocuğun mallarını yönetmekte özen yükümlülüğü vardır. Eğer yeterince özen göstermezlerse hakim, malların korunması için uygun önlemleri alır. MK'nun 360. maddesinin ikinci fıkrasına göre; “Hakim, özellikle malların yönetimi konusunda talimat verebilir; belirli zamanlarda verilen bilgi ve hesabı yeterli görmezse, malların tevdi edilmesine veya güvence gösterilmesine karar verebilir.” Hatta hakim, çocuğun mallarının tehlikeye düşmesini başka bir şekilde önlenemiyorsa, yönetimin bir kayyıma devredilmesine karar verebilir. Velayetleri veya yönetim hakları sona eren ana ve baba, çocuğun mallarını, hesabıyla birlikte ergin çocuğa, vasisine veya kayyıma devreder. Ancak MK'nun 354. maddesinde de düzenlendiği üzere; “Ana ve baba, kusurları sebebiyle velayetleri kaldırılmadıkça, çocuğun mallarını kullanabilirler.” Yararlanma hakkı çocuğun ergenliğine kadar devam eder, meğerki; ana ve babanın velayetleri bundan önce kusuruyla kaldırılınsın²²¹.

²²¹ ZAPATA, s.186.

cc) Çocuğun Korunması

Çocuğun korunması ile ilgili olarak, MK'nun 346. maddesinde "Çocuğun menfaati ve gelişmesi tehlikeye düştüğü takdirde, ana ve baba duruma çare bulamaz veya buna güçleri yetmezse hakim, çocuğun korunması için uygun önlemleri alır" şeklinde düzenlenmiştir. Çocuğun bedensel ve zihinsel gelişmesi tehlikede bulunur veya çocuk manen terk edilmiş halde kalırsa hakim, çocuğu ana ve babadan alarak bir aile yanına veya bir kuruma yerleştirebilir²²².

d) Velayetin Kaldırılması

Velayetin kaldırılmasını gerektiren sebepleri MK'nun 348. maddesi şu şekilde düzenlemiştir. "Çocuğun korunmasına ilişkin diğer önlemlerden sonuç alınamaz ya da bu önlemlerin yetersiz olacağı önceden anlaşılırsa, hakim aşağıdaki hallerde velayetin kaldırılmasına karar verir:

- Ana ve babanın deneyimsizliği, hastalığı, özürlü olması, başka bir yerde bulunması veya benzeri sebeplerden biriyle velayet görevini gereği gibi yerine getirememesi.
- Ana ve babanın çocuğa yeterli ilgiyi göstermemesi veya ona karşı yükümlülüklerini ağır biçimde savsaklaması.

Velayet ana ve babanın her ikisinden kaldırılırsa çocuğa bir vasi atanır. Kararda aksi belirtilmedikçe, velayetin kaldırılması mevcut ve doğacak bütün çocukları kapsar."

e) Velayetin Sona Ermesi

Çocuğun erginliğe kavuşmasıyla velayetin sona ermesi genel bir kural olup, bazı hallerde ise çocuk erginliğe kavuşsa bile velayet altında kalmaya devam eder. Ergin çocuğun kısıtlanması halinde, kendisine bir vasi atılabileceği gibi anne ve babanın velayetinde de bırakabilir.

Velayetin sona erdiren bir hal de çocuğun ölümüdür. Ana veya babadan birinin ölümü velayeti sağ kalan devam ettirir. Her ikisinin ölmesi halinde ise velayet sona erdiği gibi çocuğa bir vasi atanır.

²²² Bu halde ana ve babanın velayeti sona ermemektedir.

2. Vasi

Velayet altında (yani velisi) olmayan küçük veya kısıtlıları koruyup mallarının idaresiyle görevli olan kişiye vasi denir²²³. Velayet altında bulunmayan küçüğün ve kendilerini ve kendi mallarını yönetmekten aciz korunmaya muhtaç ergin kişilerin korunmasına yönelik kuruma vesayet adı verilir²²⁴. Kısaca vesayet mekanizması, "...küçüklük veya kısıtlanmış olmak şartlarından başka, velayet görevini ifa edebilecek durumda olan ana babanın veya bunlardan birinin bulunmaması²²⁵" hallerinde devreye girmektedir.

Vesayet kurumunun daha iyi anlaşılabilmesi için, velayet kurumu ile ilgili benzer ve farklı yönleri üzerinde durulacaktır. Temelde vesayette, velayet gibi kanuni temsilcilik kurumudur. Ancak ikisi arasında konu bazında farklılıklar vardır. Velayet her şeyden önce küçükler hakkıdır. Geçerlidir. İstisnaen, ergin kısıtlılar hakkında da uygulama yeri bulur. Oysa vesayet kural olarak kısıtlılar hakkında, istisnai olarak küçükler hakkında uygulama alanı bulan bir kurumdur. Küçüğün ana babasının her ikisinin de ölmesi veya gaipliğine karar verilmesi halinde, bunların korunması amacıyla vesayet kurumuna başvurulur²²⁶.

Velayet, ana ve babaya kanunen tanınmış bir hak olmasına karşılık, vesayetin kurulması için hakim kararı gerekir. Velayet hakkına sahip ana ve baba (veli) çocuğu temsilen bir işlem yaparsa her hangi bir kimseden veya makamdan izin almak zorunda değildir. Oysa vasi bazı işlemleri yaparken sulh hukuk hakiminden, daha önemli işleri yaparken hem sulh hukuk hakiminden hem de asliye hukuk hakiminden izin almak zorundadır.

Veli velayet görevi karşılığında bir ücret talep edemez. Vasinin ise ücret talep edebilme hakkı vardır. Velayet görevini yerine getiren veli bu görevinden kaçınamayacağı gibi, istifa da edemez. Buna karşılık vasi belli şartların oluşmasıyla mazeret gösterebilir ve bu görevinden kaçınabilir. Kaldı ki vasinin istifa edebilme imkanı da mevcuttur.

²²³ SARILI, s.68.

²²⁴ ZEVKLİLER, HAVUTÇU, s.317.

²²⁵ Selahattin Sulhi TEKİNAY, Türk Aile Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.624.

²²⁶ ZAPATA, s.188.

Velinin hesap verme yükümlülüğü yoktur. Vasi ise, vesayet altındaki kişinin mallarının defterini tutar ve mahkemeye hesap verir. Veli, çocuğun mallarından yararlanabilir ancak vasinin böyle bir hakkı yoktur. Vasi vesayet altındaki kişinin bakım masraflarını kendi mallarından ödemek zorunda değildir. Oysa velayette, veli çocuğun bakım ve eğitim masraflarını kendi mallarından ödemekle yükümlüdür.

a) Vesayet Çeşitleri

Vesayet çeşitleri, kamu vesayeti ve özel vesayet (aile vesayeti) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz:

aa) Kamu Vesayeti

MK'nun 397. maddesinin düzenlemesi şu şekildedir: “Kamu vesayeti, vesayet makamı ve denetim makamından oluşan vesayet daireleri tarafından yürütülür. Vesayet makamı sulh hukuk mahkemesi; denetim makamı asliye hukuk mahkemesidir.

ab) Özel Vesayet (Aile Vesayeti)

MK'nun 398. maddesinin düzenlemesi şu şekildedir: “Vesayet altındaki kişinin durumunun haklı gösterdiği, özellikle bir işletmenin, bir ortaklığın veya benzeri işlerin sürdürülmesi gerektiği takdirde vesayet istisnai olarak bir aileye verilebilir. Bu durumda vesayet makamının yetki, görev ve sorumluluğu kurulacak aile meclisine geçer.

aba) Özel Vesayet Kurulması Şartları

• Haklı Bir Durum

Kanun koyucu “. . . bir işletmenin, bir ortaklığın veya benzeri işlerin sürdürülmesi gerektiği takdirde” ifadesine yer vererek, vesayet altına alınacak kişinin çıkarının gerektirdiği hallere örnek vermiştir.

• Talep

Vesayet altına alınacak kişinin, fiil ehliyetine sahip iki yakın hısımlı veya bir hısımlı ile eşinin istemi üzerine denetim makamı tarafından kurulur.

- Güvence

Aile meclisi üyeleri, görevlerini gereği gibi yerine getireceklerine dair güvence vermek zorunda olup, bu güvencenin amacı, vesayet altındaki kişinin mallarına verilmesi olası zararı teminat altına almaktır.

- Hakim Kararı

Özel vesayetin kurulabilmesi için asliye hukuk mahkemesinin kararı gerekir.

- Aile Meclisi

Vesayet makamının yetki, görev ve sorumluluğu kurulacak aile meclisine geçmektedir. MK'nun 400. maddesine göre; "Aile meclisi, vesayet altındaki kişinin vasi olmaya ehil, denetim makamınca dört yıl için atanacak en az üç hısımından oluşur. Vesayet altına alınacak kişinin eşi de aile meclisine üye olabilir."

abb) Özel Vesayetin Sona Ermesi

Kamu vesayetinin sona erdiği durumlarda özel vesayette sona erer. Özel vesayetin sona ermesine rağmen, vesayeti gerektiren durum devam ediyorsa kamu vesayeti kurulur.

b) Vesayeti Gerektiren Durumlar

Vesayeti gerektiren durumlar, küçükler ve kısıtlılar için farklı şartlarda vukubulur. Küçükler ve kısıtlılar için vesayeti gerektiren durumlar şunlardır:

ba) Küçükler İçin Vesayeti Gerektiren Durumlar

- Ana ve babanın her ikisinin de ölümü
- Ana ve babanın boşanmaları
- Ana babadan velayet hakkının alınması
- Boşanmış ana babadan velayet hakkına sahip olanın yeniden bir başkasıyla evlenmesi
- Ana ve babanın her ikisinin de hacir altına alınması

- Evlilik dışında doğan çocuğa vasi atanması
- Evlat edinenin velayetinin son bulması.

bb) Kısıtlılar İçin Vesayeti Gerektiren Durumlar

Kısıtlanan ergin bir kişinin bir takım nedenlerden dolayı fiil ehliyetinin mahkeme tarafından tamamen kaldırılması veya sınırlandırılmasıdır²²⁷. Kısıtlama, kanunda sayılan kısıtlama sebeplerini kendinde barındıran kimsenin korunması amacıyla yapılır. Zira kısıtlanmaya müsait kimse kandırılmaya ve sömürülmeye de müsaittir.

Kısıtlama ve vasi atama işlemleri birbirinden farklı işlemlerdir. Bir kimseye vasi atanabilmesi için o kimsenin önce kısıtlanması gerekir. Bundan çıkan sonuç şudur ki, kısıtlama olmaksızın vasi atama işlemi yapılamaz. O halde vasi atanmış bir kişi aynı zamanda kısıtlanmış bir kişidir. Kısıtlanmış bir kişi de vasi atanmış bir kişi olabilir. Ancak bunun her zaman bu şekilde olacağı kuralı yoktur²²⁸. Kısıtlanan kimseye vasi atanacağı kuralının istisnası MK'nun 335. maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenmiş olup, vasi atanmasına gerek duymadığı hallerde, kısıtlanan ergin çocukları, ana babasını velayeti altında bırakabilir. Hatırlanacağı üzere kısıtlanmış kimse temyiz gücüne sahipse sınırlı ehliyetsizdir.

c) Kısıtlama Nedenleri

Kısıtlama nedenleri Medeni Kanunda sınırlı olarak sayılmıştır. Bu bağlamda hakim takdir yetkisini kullanarak, kısıtlama nedenleri dışında olayları göz önüne alıp bir kimsenin kısıtlanmasına karar veremez.

²²⁷ Belirtilen durumlarda küçüğe bir vasi atanır, ve dolayısıyla o artık hacir altına alınmaz, yalnızca vesayet altına alınır.

²²⁸ ZEVKLİLER, HAVUTÇU, s..324.

ca) İsteğe Bağlı Olmayan Kısıtlanma Nedenleri

caa) Akıl Hastalığı ve Akıl Zayıflığı²²⁹

Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı sebebiyle işlerini göremeyen veya korunması ve bakımı için kendisine sürekli yardım gereken yada başkalarının güvenliğini tehlikeye sokan her ergin kısıtlanır²³⁰.

cab) Savurganlık, Alkol Veya Uyuşturucu Madde Bağımlılığı, Kötü Yaşama Tarzı, Kötü Yönetim²³¹

Savurganlık, bir kimsenin kendi parasal gücünden daha fazla, yararsız harcama yapmasıdır. Alkol ve uyuşturucu madde bağımlılığı, bunları hayatının bir parçası haline getirmiş aşırı derecede kullanma halidir.

Kötü yaşama tarzı, toplumun ahlaki değerlerine, düşünce ve değer yargılarına aykırılıktır. Serseri bir hayat tarzını benimsemiş kimse buraya örnek gösterilebilir²³². Kötü yönetim, kişinin mallarına ilişkin bir kısıtlama nedenidir. Kişi, ihmalkarlık göstererek kendine düşen yükümlülükleri yerine getirmemekte, bunun sonucu olarak da evini veya mallarını tehlikeye düşürecek şekilde kötü yönetmektedir.

Bir kimsenin sayılan bu nedenlerle kısıtlanabilmesi için, kendisini ve ailesini darlık veya yoksulluğa düşürme tehlikesine yol açması ve bu yüzden devamlı korunmaya ve bakıma muhtaç olması yada başkalarının güvenliğini tehdit etmesi gerekir²³³.

cac) Hapis²³⁴

Bir yıl ve daha uzun süreli bağlayıcı bir cezaya mahkum olan her ergin kısıtlanır. Zira, hapis sebebine dayanan kısıtlama ancak bu cezanın çekilmeye

²²⁹ MK md.405’de düzenlenmiştir.

²³⁰ Akıl hastalığı mutlak bir sınırlama sebebi değildir. Akıl hastalığı sonucu kişinin maddede sayılan hallerde (işlerini göremiyorsa, korunmasına ihtiyaç varsa...) ancak sınırlandırılabilir.

²³¹ MK md.406’da düzenlenmiştir.

²³² “Fahişelik bu anlamda bir kısıtlama sebebi değildir.” ZEVKLİLER, HAVUTÇU, s.326.

²³³ ZAPATA, s.193.

²³⁴ MK md.407’da düzenlenmiştir.

başlanması ile mümkün olur ve ceza süresi bitince kısıtlama da kendiliğinden sona erer²³⁵.

cb) İsteğe Bağlı Kısıtlama Nedenleri²³⁶

- Yaşlılık
- Sakatlık
- Deneyimsizlik
- Ağır hastalığı

d) Kısıtlama Yöntemi

Bir kimse isteğe bağlı ya da isteğe bağlı olmaksızın kısıtlanmadan önce mahkeme tarafından dinlenilmelidir. Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle kısıtlamaya ancak resmi sağlık kurulu raporu üzerine karar verilir. Hakim karar vermeden önce, kurul raporunu göz önünde tutarak kısıtlanması istenen kişiyi dinleyebilir (MK. 409).

Kısıtlama kararı kesinleşince hemen kısıtlının yerleşim yeri ile nüfusa kayıtlı olduğu yerde ilan olunur. Kısıtlama iyiniyetli üçüncü kişileri ilandan önce etkilemez. Ayırt etme gücüne sahip olmamanın sonuçlarına ilişkin hükümler saklıdır (MK. 410).

e) Kısıtlamanın Sonuçları

Kısıtlama kararı geçmişe yürümez. Kararın verildiği tarihten itibaren hükümlerini doğurmaya başlar. Kısıtlama kararı ile birlikte, kısıtlanan kişinin fiil ehliyeti sınırlanır veya kaldırılır. Kısıtlama kararının iyiniyetli üçüncü kişilere etki edebilmesi için ilan edilmesi zorunludur. Aksi takdirde kısıtlamadan haberi olmayan iyiniyetli üçüncü kişiler kendi lehlerine haklar kazanabileceklerdir. Kısıtlamanın fiil ehliyetini sınırlayan etkisi, kısıtlama kararının ilanı ile gerçekleşir. Karar ilan edilmedikçe, iyi niyetli 3. şahısların kısıtlanan kimseyi tam ehliyetli sanarak onunla yapmış oldukları hukuki işlemler geçerli

²³⁵ TEKİNAY, s.627.

²³⁶ MK md.408'da düzenlenmiştir.

olacaktır²³⁷. Akıl hastalığı veya akıl zayıflığı nedeniyle kısıtlananların, kısıtlama kararı ilan edilmese bile, iyiniyetli üçüncü kişilerle yapmış olduğu hukuki işlemler hiçbir hukuki sonuç doğurmaz. Zira bunlar kısıtlama kararından önce de, tam ehliyetsiz grubuna girer ve tam ehliyetsizler tek başlarına hiçbir hukuki işlem yapamazlar²³⁸.

f) Vasi Atanması

fa) Vasi Olarak Atanacak Kişide Bulunması Gereken Özellikler

faa) Vasi Olma Ehliyetine Sahip Olma

Vasi olarak atanacak kimsenin tam ehliyetli (ergin, ayırım gücüne sahip, kısıtlı olmama) olması şarttır.

fab) Vasiliğe Engel Bir Halin Olmaması

MK'nun 418. maddesine göre aşağıdaki kişiler vasi olamaz:

- Kısıtlılar
- Kamu hizmetinden yasaklılar veya haysiyetsiz hayat sürenler
- Menfaati kendisine vasi atanacak kişinin menfaati ile önemli ölçüde çatışanlar veya onunla aralarında düşmanlık bulunanlar.

fb) Vasi Atanırken Hakimin Göz Önünde Tutacağı Hususlar

Sulh hukuk hakimi, vesayet altına alınacak kişinin öncelikle eşini veya yakın hısımlarından birini vasilik koşullarına sahip olmaları kaydıyla bu göreve atar.

²³⁷ Yarg. 3. H:D.'nin 7.11.1960 Tarih, E:6387, K:5920 Sayılı Kararından: "...hacir kararları MK.'nın 360. md. uyarınca hüsnüniyet sahibi 3. şahıslar hakkında ancak ilan ile hüküm ifade eder. Mahkemenin hacir kararını evvelce vermiş olmasının bu kanuni esası ihlal etmemesi lazım gelir. Satış kararı ise ilandan önce yapılmıştır. Davacının hacir kararına vakıf olduğu halde ilandan evvel mahcur ile bu muameleye girişmiş olması da gerek muamele ve gerek hacir tarihine nazaran varit olmadığından kötü niyetli olduğu da mülhaza edilemez".

²³⁸ ZAPATA, s.194.

g) Vasiliği Kabul Etme Zorunluluğu

MK'nun 416. maddesi "Vesayet altında bulunan kimsenin yerleşim yerinde oturanlardan vasiliğe atananlar bu görevi kabul etmekle yükümlüdürler. Aile meclisince atanma halinde vasiliği kabul yükümlülüğü yoktur." şeklinde düzenlemiş olup, bazı durumlarda vasiliği kabul zorunda olanlar, vasilikten kaçınabilir. MK'nun 417. maddesinde bu durumlar sayılmıştır. Buna göre:

"Altmış yaşını doldurmuş olanlar

- Bedensel özürleri veya sürekli hastalıkları sebebiyle bu görevi güçlükle yapabilecek olanlar
- Dörtten çok çocuğun velisi olanlar
- Üzerinde vasilik görevi bulunanlar
- Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Bakanlar Kurulu üyeleri, hakimlik ve savcılık mesleği mensupları".

3. Kayyım

Bir vesayet makamı olan kayyım, belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atandığından, vasiye göre daha sınırlı yetkilerle donatılmıştır. Kayyım sadece belli bir işi veya belli konudaki işleri yapar²³⁹.

MK'nun vesayete ilişkin kuralları, aksi belirtilmiş olmadıkça kayyım hakkında da uygulanmaktadır. Kayyım olarak atanan kimse, sadece kendisine kayyım atanan kişinin malını idare eder veya kendisine verilen işi görür. Bu bağlamda kendisine kayyım atanmış kişi hakkında bir kısıtlama kararı alınmaz.

a) Kayyım Çeşitleri

Kayyımlık belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atandığından, kayyımlığın çeşitleri de, kayyımın bu iki görevden hangisini aldığına göre şekillenir.

²³⁹ TEKİNAY, s.639.

aa) Temsil Kayyımlığı

Belirli bir işin görülmesi için kayyım atanıyorsa, bu kayyım temsil kayyımıdır. MK'nun 426. maddesine göre, temsil kayyımının atanmasını gerektiren durumlar aşağıda sayılmıştır.

- “Ergin bir kişi, hastalığı, başka bir yerde bulunması veya benzeri bir sebeple ivedi bir işini kendisi görebilecek veya bir temsilci atayabilecek durumda değilse,
- Bir işte yasal temsilcinin menfaati ile küçüğün veya kısıtlının menfaati çatışıyorsa,
- Yasal temsilcinin görevini yerine getirmesine bir engel varsa”, vesayet makamı, kanunda gösterilen diğer hallerde ilgisinin isteği üzerine veya re'sen temsil kayyımı atar.

ab) Yönetim Kayyımlığı

Yönetimi kimseye ait olmayan malların yönetimi için (ticari işletme, şirket tereke gibi) kayyım atanıyorsa bu kayyım yönetim kayyımıdır. MK'nun 427. maddesine göre, yönetim kayyımının atanmasını gerektiren durumlar aşağıda sayılmıştır.

- “Bir kimse uzun süreden beri bulunamaz ve oturduğu yerde bilinemezse,
- Vesayet altına alınmak için yeterli sebep bulunmamakla birlikte, bir kişi malvarlığını kendi başına yönetmek veya bunun için temsilci atamak gücünden yoksunsa,
- Bir terekede mirasçılık hakları henüz belli değilse veya ceninin menfaatleri gerekli kılırsa,
- Bir tüzel kişi gerekli organlardan yoksun kalmış ve yönetimi başka yollardan sağlanamamışsa,

- Bir hayır işi veya genel yarar amacı güden başka bir iş için halktan toplanan para ve sair yardımı yönetme veya harcama yolu sağlanamamışsa.”

Şüphesiz malların idaresi için tayin edilen kayyım da bir bakıma gerçek hak sahibinin temsilcisi sayılabilir; ne var ki burada temsilcilik fonksiyonu ikinci plana düşmekte ve malların idaresi önem kazanmaktadır²⁴⁰.

b) Atanması

Vasi atanmasındaki usul, aynen kayyım atamasında da geçerlidir; kayyımı da sulh mahkemesi atar.²⁴¹ MK'nun 430. maddesine göre; “Temsil kayyımı, kendisine kayyım atanacak kimsenin yerleşim yeri vesayet makamı tarafından atanır. Yönetim kayyımı malvarlığının büyük bölümünün yönetildiği veya temsil edilen kimsenin payına düşen malların bulunduğu yer vesayet makamı tarafından atanır.”

Malların idaresini sağlamak amacıyla yapılan kayyım tayinin de ise, bahis konusu malların en büyük kısmı nerede idare ediliyor veya menfaati korunacak olan kimsenin hissesine bu mallar nerede isabet etmiş bulunuyorsa, oradaki sulh mahkemesi yetkilidir²⁴².

c) Sona Ermesi

MK'nun 477. maddesine göre; “Temsil kayyımlığı, kayyımın yapmakla görevlendirildiği işin bitirilmesiyle sona erer. Yönetim kayyımlığı, kayyımın atanmasını gerektiren sebebin ortadan kalkması veya kayyımın görevden alınmasıyla sona erer.” Kayyımlığın sona ermesi için hakim bu doğrultuda kararı gereklidir. Sulh mahkemeleri tarafından atanan kayyımların görevleri, belirli bir süre sonunda veya hizmetin tamamlanmasıyla sona erer²⁴³.

²⁴⁰ TEKİNAY, s.639.

²⁴¹ AKINTÜRK, s.262.

²⁴² TEKİNAY, s.640.

²⁴³ SARILI, s.69.

III. KANUNİ TEMSİLCİ KAPSAMINA GİRMEYENLER

Bu çalışmanın “Kanuni Temsilcilik Kavramı ve Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu” başlıklı üçüncü bölümde “Kanuni Temsilci” kavramı üzerinde ayrıntıları ile durulmuştur. Ancak konunun daha da anlaşılabilir olması amacı ile “Kanuni Temsilci Sayılamayacak Olanlar” hakkında da bilgi verilmesi uygun görülmüş olup, bu kategori içerisinde bahsedilecek olan hususlar dolayısıyla bir takım tereddütlerin giderileceği hususu düşünülmüştür. Bu sebeple sık sık karşılaşılan, ancak kanuni temsilci sıfatı olup olmadığı konusunda ikilem yaratan kavramlar üzerinde durulacaktır. Bunlar şunlardır:

A) VEKİLLER

Kanuni temsilci ile vekil her ne kadar aynı kavramlarmış gibi algılsa da, her iki kavram arasında bir takım ayrılıklar bulunmaktadır. Kanuni temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Vekil ise BK’nda “Vekalet Sözleşmesi” kapsamında görev ve yetkisi düzenlenmiş olan kişidir. BK’nun 386. maddesinin birinci fıkrasına göre; “Vekalet sözleşmesiyle bir kimse (vekil), vekalet edene (müvekkile) karşı bir işin yönetilmesini (idaresini) veya bir hizmetin görülmesini yüklenir”. Diğer bir ifade ile vekalet sözleşmesi vekilin, vekalet verenin bir işini veya işlemi yapmayı üstlendiği bir sözleşmedir.

Vekil, temsil edilenin işlemlerini ve vergisel ödevlerini; kanuni temsilciyi temsilen yapma durumunda olup, “...bu ödevlerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmemesinden doğan ve vergi dairesine karşı olan sorumluluk; kanuni temsilciye aittir²⁴⁴”. Vekil sorumluluğunu layığı ile yerine getiremeyip, kanuni temsilcinin bir zarara uğramasına sebebiyet vermiş ise, bu zarar kendisinden özel hukuk hükümlerine göre tazmin edilecektir. Anlaşılmaktadır ki, bu sorumluluğun, VUK ve AATUHK’dan doğan sorumluluklarla ilgisi bulunmamaktadır.

²⁴⁴ Turgut CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2006, s.40.

B) YED-İ EMİN

Yed-i emin; “Hukuki durumu şüpheli veya nizalı bir şeyin saklanması ve yönetimi kendisine verilen veya emanet edilen kimsedir”²⁴⁵. “Yed-i adil” olarak da adlandırılan bu kimse, kendisine bırakılan malı muhafaza ile yükümlü olup, malın muhafazası için gerekli olan tedbirleri almakla mükelleftir. Eğer yed-i emin’in teslim aldığı mal bir hasara uğrar ise sorumluluğu asıldır. Ancak vukuubulan zararın kendi kusurundan ileri gelmediğini kanıtlar ise bu hasardan ve malın kaybolmasından şahsen sorumlu tutulamaz.

Yed-i emin’in kanuni temsilci sayılmasını gerektirir bazı durumlar olabilir. Kendisine idare ve temsil yetki verilmiş olan Yed-i emin, bu yetkisini işin süresi ve niteliği gereği yapmaktadır. Örneğin; Yed-i emin, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinin zorunluluğu gereği; vergi tevkifatında bulunabilir, belge düzenleyebilir veya beyanda bulunabilir. Bunun sonucu olarak, idare ve temsilden kaynaklanan vergi borçlarının söz konusu ödevlerin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmemiş olması sebebiyle asıl mükelleften tahsil olanağının kalmamış bulunması durumunda, yed-i eminin sorumlu tutulması mümkündür²⁴⁶. Doktrin ve kanaatimiz görüşü de bahsedildiği şekilde olup, Danıştay Vergi Dava Dairelerinin İçtihadı ise aksi yöndedir. Mesela; Danıştay bir kararında özetle şu şekilde karar vermiştir: “Mahkeme kararıyla otel işletmesi kendisine bırakılan yed-i emin sadece otelin işletmesiyle görevli olduğundan ve vergi sorumluluğu bulunduğu hakkında vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmadığından yed-i eminlik görevini yerine getiren yükümlü adına yapılan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatında yasal isabet görülmemiştir.”²⁴⁷

C) ORTAKLAR

Ortaklar, sadece tüzel kişilere özgü bir kavram olup, doğaldır ki; gerçek kişilerde tek bir gerçek kişi olduğundan dolayı ortaklardan bahsedilemez. Hem

²⁴⁵ Mali Ansiklopedi,
<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2186>
(01.07.2008)

²⁴⁶ CANDAN, Kan. Tem., 2006, s.39.

²⁴⁷ Dn. 9. Daire, 12.10.1994 Tarihli, E:1994/1819 K:1994/3883 Sayılı Kararı.

VUK'nun 10. maddesinde, hem de 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer maddesinde kanuni temsilcilere öngörülen sorumluluk, kanuni temsilcilerin bu sıfatları dolayısı ile sahip oldukları sorumluluk çeşididir. Sorumluluk, ya doğrudan kanuni temsilci sıfatından ya da bu sıfat dolayısıyla kanunla verilen görevlerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmemiş olmasından doğmaktadır²⁴⁸. Bu sebeple tüzel kişileri oluşturan ortakların sorumluluğundan bahsedilebilmesi için, kanuni temsilci sayılmalarını gerektirecek görevleri üstlenmelerine bağlıdır. Bu konuya ilişkin bir çok Danıştay Kararı da mevcut olup, “Anonim şirketlerde ortak statüsündeki tüzel kişilerin, kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulamayacağı hk.²⁴⁹” özet kararı bunlardan biridir. VDD bir kararında; “Şirket adına düzenlenen ödeme emrinin şirketin eski ortağı olan kanuni temsilci sıfatı bulunmayan ve olayda üçüncü şahıs durumundaki davacıya tebliğinin davacı açısından hukuki sonuç doğuramayacağı, davanın ehliyetten reddi gerekirken esastan verilen kararda yasal isabet bulunmadığı hk.²⁵⁰” olarak karar vermiş olup, kanuni temsilcinin yetkilerini kesin sınırlarla çizmiştir.

²⁴⁸ CANDAN, Kan. Tem., 2006, s.39.

²⁴⁹ Dn. 7. Daire, 02/10/2002 tarihli, E:2000/3048, K:2002/3067 Sayılı Kararı.

²⁵⁰ VDD. 12.04.2002 Tarihli, E:2002/59, K:2002/183 Sayılı Kararı.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

Bu bölümde ilk olarak Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları hakkında açıklamalar yapılarak, Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğundan bahsedilebilmesi için gerekli olan şartlar ile Vergisel Sorumluluğun kapsam ve çeşitleri ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

I. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU HAKKINDAKİ GENEL BİLGİLER

Devletin vergi gelirlerinde verimliliğin sağlanması, mükellef ve vergi sorumlularının vergi kanunlarında gösterilen ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesiyle mümkündür²⁵¹. Böylece vergi gelirlerinin toplanabilmesindeki amaç yerine getirilmiş ve kamu menfaati sağlanmış olmaktadır. Vergi Hukuku kapsamında yapılan bu düzenlemelerin amacına ulaşabilmesi için, “Tam ehliyetli gerçek kişiler açısından vergi borçlarının ödenmesi, parasal veya hürriyeti bağlayıcı vergi cezalarının uygulanması problem arz etmez”²⁵². Çünkü devletin vergi alacağının asıl yükümlüsü mükelleftir, ancak kanunlarla belirtilen bazı hallerde de vergi alacağının yükümlüsü vergi sorumlusu olmaktadır. Temel kural bu olmakla birlikte, mükellef ve vergi sorumlularına düşen vergisel ödevlerin yerine getirilmesi konusunda vergi

²⁵¹ CANDAN, 1996, s.77.

²⁵² Yaşar KARAYALÇIN, “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Mart 1994, S:15, s.5.

kanunlarıyla kanuni temsilcilere de büyük sorumluluklar yüklenmiştir²⁵³. Vergi hukuku kapsamında bahsi geçen kanuni temsilci; vergi mükellefi ile vergi sorumlularının vergiye ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi ile yükümlü olan kişidir. Kanuni temsilci, bu yetkisini kullanırken, kendisine düşen hak ve yetkileri de vergi kanunlarından alır.

A) VERGİ HUKUKUNDA KANUNİ TEMSİLCİYE YER VERİLMESİNİN BAŞLICA NEDENLERİ

Vergi ödevi ilişkisi kamu idaresinin yükümlüler dışındaki kişilerle olan ilişkilerini de²⁵⁴ içerdiğinden dolayı, bu ilişkinin daha geniş bir perspektifte değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK'nun 9. maddesinin 1. fıkrasına göre; “Vergi hukukunda yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir”. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir; çünkü vergi hukukunda ehliyetin temeli “vergi ödeme gücü”dür²⁵⁵.

Vergi mükellefi veya vergi sorumlusu fiil ehliyetine sahip olmayan ya da bu ehliyetleri sınırlı bulunan kişilerden oluşabilir. Bu kişilerin vergi ilişkisi nedeniyle vergi ödevlerinin zamanında ve doğru bir biçimde yerine getirilebilmesi için kanuni temsilcilik müessesesine ihtiyaç duyulur. Kanuni temsilciler, bu ödevlerin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesinde, temsil edilenin diğer işlerinin yönetiminde olduğu gibi, gerekli dikkat ve özeni göstermek, temsil ve yönetim yetkilerini iyiniyet kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadırlar²⁵⁶. Tüm bu sebepler neticesinde denilebilir ki; “vergi sistemimiz ve hukukumuz genel olarak, sosyal ve ekonomik gerekçelere uygun olarak kanuni temsilcilik sistemini kabul etmiş ve onlara önemli sorumluluklar yüklemiştir²⁵⁷”.

²⁵³ GÜRCÜ, YEŞİLYURT, s.127.

²⁵⁴ Gülsen GÜNEŞ, Z. Ertunç ŞİRİN, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, S: 197, Şubat 2005, s.136.

²⁵⁵ Mualla ÖNCEL , Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.74.

²⁵⁶ CANDAN, 1998, s.77.

²⁵⁷ İbrahim TUTAR, “Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu”, Yaklaşım, Sayı:62, Şubat 1998, s.110.

B) KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ USUL KANUNUNDAKİ YERİ

Vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi kamu hukuku ilişkisinden doğmakta olup, hangi hallerde vergileme ile ilgili üçüncü kişilerin de sorumlu tutulacağı vergi kanunlarında belirtilmektedir. ‘Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir’²⁵⁸.

Vergi hukukunda yükümlülüğün kanuni ehliyete bağlı olmaması nedeniyle, fiil ehliyetine sahip olmayan mükelleflerin hukuki işlemlerini yapmak ve bunlardan sorumlu olmak üzere tayin edilen kanuni temsilcilerin ödevi VUK’nun 10. maddesinde düzenlemiştir. VUK’nun 10. maddesindeki düzenleme şu şekildedir.

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz”.

Yukarıda bahsi geçen maddede, sadece gerçek kişilerin kanuni temsilcilerin sorumlulukları, ele alınarak incelenecektir. Tez konusu dışında kalan tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumlulukları üzerinde durulmayacaktır.

²⁵⁸ SARILI, s. 33.

Görüldüğü üzere, kanuni temsilcilerin temsil edilenlerin vergi ödevleri ile ilgili yükümlülükleri, maddenin ilk fıkrasında; bu ödevlerin yerine getirilmesindeki kusurlarından ötürü sorumlulukları da, ikinci fıkrasında düzenlenmiştir²⁵⁹.

II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞUNDAN BAHSEDİLEBİLMESİ İÇİN GEREKLİ OLAN ŞARTLAR

Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğundan bahsedilebilmesi için bir takım şartların aynı anda vücut bulması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

A) VERGİ ALACAĞININ MEVCUT OLMASI

Vergi dairesinin kanunî temsilciye müracaat ettiği tarihte, temsil edilen vergi mükellefinin vergi dairesi tarafından talep edilebilecek bir vergi alacağının mevcut olması gerekir. Asıl vergi mükellefinden talep edilemeyecek vergi borcu kanunî temsilciden de talep edilemez. Örneğin, tarh (VUK Md. 113 vd.) veya tahsil (AATUHK Md. 102 vd.) zamaşımının mevcut olduğu hallerde kanunî temsilcinin de sorumluluğu söz konusu olamaz²⁶⁰.

B) VERGİ ALACAĞININ VERGİ MÜKELLEFİNİN MAL VARLIĞINDAN ALINAMAMIŞ OLMASI

Vergi alacağı, temsil edilen vergi mükellefinin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmalıdır. Vergi alacağının, vergi mükellefi veya vergi sorumlusu tarafından, kanunlarla düzenlenen süre içerisinde ödenmesi mutat durumlardandır. Fakat bazı özel nedenler veya mali durumun yetersizliği sebebiyle kanunlarla düzenlenen süre içerisinde vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan vergi alacağı tahsil edilemeyebilir. Burada söz konusu olan, hukuki değil, maddi imkansızlıktır²⁶¹. Vergi alacaklısının kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmesi için, alacaklı vergi dairesinin, asıl borçluya karşı, 6183

²⁵⁹ CANDAN, 1998, s.78.

²⁶⁰ KARAYALÇIN, s.6.

²⁶¹ CANDAN, 1998, s.91.

sayılı AATUHK'nun 54. maddesinde düzenlenmiş olan cebren tahsil ve takip esaslarını yerine getirmiş olmalıdır. Amme alacağı olan vergi alacağının cebren tahsilat aşamasının başlaması için vergi alacağının belirtilen vadede ödenmemiş olması gerekmektedir. Bunun için borçluya ödeme emri çıkartılmış olması ve vadesi gelmiş olan borcunu ödemesi için davet edilmiş olmalıdır. Ödeme emri çıkartılmadan cebren tahsilat işlemlerine başlanması mümkün değildir. Danıştay'ın ödeme emri çıkartılmadan haciz uygulaması yapılamayacağı yönünde kararları da mevcuttur²⁶². Konusu ne olursa olsun, ödeme emri çıkarılması için, alacağın kesinleşmiş olması gerekir²⁶³. Kesinleşmemiş amme alacağı için ödeme emri düzenlenemez²⁶⁴. Vergi borçlusuna gönderilen ödeme emri ile, vergi borçlusuna borcunu 7 gün içinde ödemesi hususunda tebligat yapılır. Ödeme emrine karşı süresinde dava açılmış olsa bile 7 günlük sürenin dolmasından sonra tahsilat işlemleri devam eder²⁶⁵. Eğer ödeme emrine karşı dava açan borçlu teminat göstermiş ise, vergi mahkemelerince karar verilinceye kadar tahsilatın durması söz konusudur. Bunun için mahkemenin AATUHK'nun 58. maddesi gereği yürütmeyi durdurma kararı alması gerekmektedir. Vergi alacağının vadesinde ödenmemesi durumunda cebren tahsilata geçilir. Bunun için üç yol vardır. Bunlar;

- Vergi borçlusu tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi veya teminat yerine kefil gösterilmiş ise, kefilin takibi,
- Vergi borçlusunun vergi borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilmesi,
- Gerekli şartlar bulunuyor ise, borçlunun iflasının istenmesi.

Netice itibarı ile; vergi dairesi tarafından, önce asıl vergi borçlusu aleyhine takipte bulunması ve vergi borçlusunun yapılan takip sonunda haczi caiz malının bulunmadığının veya haczedilen malların satış bedelinin borcu karşılamaya yetmediğinin anlaşılması veya borçlunun iflasının istenmesine karşın bir sonuç alınamamış olması vergi alacağının temsil edilenden kısmen veya tamamen tahsiline olanak kalmadığını ortaya koymaktadır. Bu durumun 6183 sayılı

²⁶² Dn. 13. Daire, 12.02.1979 Tarih, E:1978/2032, K:1979/232 Sayılı Kararı.

²⁶³ Dn. 6. Daire, 29.04.1985 Tarih, E:1986/236 E., K:1986/414 Sayılı Kararı.

²⁶⁴ Dn. 7. Daire, 30.05.1977 Tarih, E:1973/1968, K:1974/1189 Sayılı Kararı.

²⁶⁵ Yılmaz ÖZBALCI, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık AŞ., Form Ofset Matbaacılık Ltd. Şti., Ocak 2004, s.550.

AATUHK'nun 75 ve 76. maddelerine göre asıl vergi borçlusunun “acz” halinin aciz fişi ile tespit edilmiş olması gerekir. Ancak bu durumda vergi dairesi kanunî temsilciye asıl borçlu hakkındaki tahsil zamanaşımı süresi içinde diğer şartlar mevcut ise müracaat edebilir²⁶⁶. Kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için gerekli şartların olması halinde, takip işlemine kanuni temsilciler adına düzenlenecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır²⁶⁷. Kanunî temsilci, vergi dairesine karşı bu borç dolayısıyla ikinci derecede sorumludur.

C) KANUNİ TEMSİLCİNİN GÖREV SÜRESİ İÇERİSİNDE VUKU BULAN VERGİ BORCU OLMALI

Vergi yükümlülüğü, mükellef açısından nasıl ki zaman bakımından belli bir sınırlamaya tabii ise, bu sınırlama vergi sorumlusu olarak addedilen kanuni temsilci için de geçerli olacaktır. Takibi yapılan vergi borcu, kanuni temsilcinin temsilcilik görevini ifa ettiği döneme ait bir borç olmalıdır. Kanuni temsilcilerin görevli olmadıkları dönemlere ilişkin vergi borçlarından sorumlu tutulmalarına olanak yoktur²⁶⁸. Kamu yararının sağlanması düşüncesi ile izlenen bu metoda göre, her kanuni temsilci kendi görevli olduğu vergi dönemindeki borçlardan sorumludur.

Bu konuda üzerinde durulması gereken bir mevzuu da; aynı vergi dönemi içerisinde kanuni temsilci değişikliği olduğu durumlarda nasıl bir yolun izleneceği hususudur. Eğer kanuni temsilci değişikliği aynı vergilendirme dönemi içerisinde vukuu bulmuş ise, yeni temsilcinin sorumluluğu içinde bulunulan vergilendirme döneminin başından itibaren başlayacaktır. Temsilcinin ayrıldığı tarihte, hesap döneminin kapatılması ve sorumluluğun vergi dairesi tarafından iki temsilci itibarı ile bölünmesi söz konusu değildir²⁶⁹. Sorumluluğun vergi dairesi tarafından, her iki kanuni temsilci arasında paylaşılması mümkün olmamaktadır. Ancak yeni temsilci ile eski temsilci kendi aralarında yapacakları sözleşme ile sorumluluğu bölüşebilirler. Böylece aynı vergilendirme

²⁶⁶ KARAYALÇIN, s.6.

²⁶⁷ Murat ÖZKAN, “Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları”, E-Yaklaşım, Mart 2005, Sayı: 20. <http://www.yaklasim.com.>, (01.01.2008).

²⁶⁸ BAHTİYAR, s.290-291.

²⁶⁹ AYGÜN Fethi, Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Şirketin Vergi Borcundan Sorumluluğu, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S:233, Eylül 2007, s.68.

dönemindeki eski kanuni temsilci, kanuni temsilcilikten ayrıldığı tarihe kadarki kısmından yeni temsilciye karşı sorumlu olabilecektir.

Konu ile ilgili olarak Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu Hakkındaki Danıştay Kararında da²⁷⁰ belirtildiği üzere, “Yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunun yönetim kurulu üyeliğine seçildikleri tarihten itibaren başlayacağı, seçilmeden önceki dönemler için muafiyet belgesi alınmamış olması nedeniyle salınan vergi ve kesilen cezadan, yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulması mümkün değildir.” denilmektedir. Karardan da anlaşılacağı üzere, Anonim şirketlerin kanuni temsilcisi olan yönetim kurulu başkan ve üyeleri üyeliğe seçildikleri dönemlere ilişkin sorumluluk taşırlar. Konu ile ilgili gerçek kişilere ilişkin kanuni temsilcilerinin Sorumluluğu hakkında herhangi bir Danıştay kararı bulunmadığından, benzer düzenlemelerin gerçek kişiler için de geçerli olacağı ve paralel bir uygulamanın benimseneceği söylenebilir. Aynı paralel uygulamanın gerçekleştirileceği diğer bir Danıştay kararında da²⁷¹; Gümrükleme İthalat, İhracat ve Ticaret Limited Şirketi’nin vergi borcunun ödenmesine ilişkin açılan davada, davacının 19.03.1990 günlü hisse devri sözleşmesi ile hisselerini başka bir şahsa devrettiği, dava konusu borçların dönemi olan 1995-1996 yıllarında anılan şirketin ortağı ya da müdürü olmadığı, dolayısıyla dava konusu borçlardan dolayı bir sorumluluğunun olmadığı düşüncesi ile ödeme emirlerini iptal ettirmiştir. Kararın bozulması talebinde bulunan davalı idarenin bu istemi yerinde görülmeyerek, temyiz istemine oy çokluğu ile karar verilmiştir. Danıştay’ın bu konu ile ilgili birbiri ile tutarlılık arz eden fazla sayıda kararı bulunmaktadır. Örn; Limited şirketteki payını devreden ortak devirden önceki döneme ilişkin şirket borçlarından sorumlu değildir²⁷².

²⁷⁰ Dn. 7. Daire, 19.03.1985 Tarih, E:1984/1488, K:1985/848 Sayılı Kararı.

²⁷¹ Dn. 4. Daire, 15.02.2005 Tarih, E:2004/1614, K:2005/216 Sayılı Kararı.

²⁷² Dn. 7. Daire, 02.12.1999 Tarih, E:1997/4847, K:1999/4008 Sayılı Kararı.

Dn. 4. Daire, 07.04.2005 Tarih, E:224/1885, K:2005/572 Sayılı Kararı.

Dn. 3. Daire, 12.11.1992 Tarih, E:1992/721, K:1992/3382 Sayılı Kararı.

D) VERGİ ALACAĞININ ASIL BORÇLUSUNDAN ALINAMAMASININ SEBEBİYLE VERGİ ÖDEVLERİNİN YERİNE GETİRİLMEMİŞ OLMASI

Kanunî temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için asıl mükellefin vergi borcunun ödenmemesine kanunî temsilcinin sebep olması gerekir. İlgili maddenin 2. fıkrasında “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden ... alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar ...” olarak düzenlenmiştir. Fıkranın düzenleniş biçiminden, vergi alacağının temsil edilenin varlığından alınamamasının, vergi ödevlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmesinin doğrudan sonucu olması gibi bir anlam çıkmaktadır²⁷³. Ayrıca vergi alacağının ödenmesi hususunda temsil edilenin ödeme gücünden mahrumiyet halinden dolayı da kaynaklanabilir. Ödeme gücünden mahrumiyet halleri; kanuni temsilcinin temsilcilik vazifesini yerine getirmede yeterli ihtimam içerisinde olamayışı veya maddi gücünün vergi borcunu ödemeye yetmemesi (ödeme güçlüğü) gibi sebepler olabilir. Eğer kanuni temsilci yeterli ihtimamı göstermeyip kasten veya ihmalen temsil yetkisini kötüye kullanmış ve temsil edileni bir zarara uğratmış ise, bu durum özel hukuk hükümlerine göre kanuni temsilcinin sorumluluğunu gerektirir.

E) VERGİ İLE İLGİLİ ÖDEVLERİN YERİNE GETİRİLMESİNDE KANUNİ TEMSİLCİYE ATFEDİLECEK BİR KUSURUN BULUNMAMASI

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde kanuni temsilciye atfedilecek bir kusurun bulunmaması, 3505 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucu uygulamaya geçirilmiştir. Bu sebeple 3505 Sayılı Kanunla 01.01.1989 tarihinden önceki dönemlerde ve 01.01.1989 tarihinden sonraki dönemlerde kanuni temsilciye atfedilecek bir kusurun olup olmadığı değişik şekillerde düzenlemiştir. Aşağıda 3505 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemeye değinilerek, 01.01.1989 tarihinden önceki ve sonraki dönemlerde uygulamalar hakkında bilgi verilecek ve konuya ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı ile doktrinindeki görüşlere yer verilecektir.

²⁷³ CANDAN, 1998, s.98.

1. 3505 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme

VUK'nun kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 10. madde hükmü, 1950 yılından 1989 yılına kadar hiçbir değişiklik yapılmaksızın uygulanmıştır. Daha sonra 3505 Sayılı Kanunla 01.01.1989 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler iki farklı kategoride incelenebilir:

- Vergi aslı ile birlikte vergi aslına bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin sorumlulukları kapsamına alınmıştır. Yani; küçüklerin veya kısıtlıların ya da hacir altına alınanların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bu kişilere düşen vergisel görevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Ayrıca kanuni temsilciler temsil ettikleri mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirememesinden dolayı salınan ilave vergiyi küçük veya kısıtlının mamelekenden alınamadığında ise, kanuni temsilci sorumlu duruma gelir.
- Kanuni temsilcilerin sorumluluğundan bahsedebilmek için önceden aranmakta olan “kasıt ve ihmal” şartı, söz konusu kanunla kaldırılmış olup, “...kusurun en hafif türü olan adi taksirin olması yeterli görülmüştür”²⁷⁴. Yapılan bu değişiklik alacaklı idareyi, kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinin varlığını ispatlama yükünden kurtarmıştır²⁷⁵. Daha pratik bir düzenleme ile, her ne sebeple olursa olsun vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması, kanuni temsilcilerin sorumluluğu için yeterli olacaktır. Başka deyimle borcun ödenmemesi ile kanunî temsilci arasında illiyet/nedensellik bağının bulunması yeterli kabul edilmektedir.

2. Kasıt ve İhmal Unsuru

3505 Sayılı Kanundan önce kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğması için iki şartın bir arada bulunması gerekli idi. Bunlardan birincisi; temsil edilenin mameleki üzerinde doğan vergi ve cezayı ödeme bakımından yeterli olmaması,

²⁷⁴ Kamil MUTLUER, Türk Vergi Sistemi (24. Ünite), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 511, 2000, s. 381.

²⁷⁵ Mehmet TEKKOYUN, “Limited Şirketlerde Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları”, Vergi Dünyası, Mayıs 2003, Sayı:261, s.151.

ikincisi ise; temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunması şartı idi. 3505 Sayılı Kanun ile “kasıt ve ihmal” şartı kaldırılmıştır. Çünkü uygulamada bahsi geçen şartların ispatının zorluğundan dolayı “...vergi mükellefi nam ve hesabına ödenmesi gereken vergi borçlarının tahsil edilemez hale gelmesine sebep olmuştur”²⁷⁶. Söz konusu değişiklikten sonra, “kasıt ve ihmal” kavramları ilgili kanundan çıkarılarak yeni düzenleme ile, “kusursuz sorumluluk” kurumu oluşturulmuştur. Selim KANETİ de bu kusursuz sorumluluk halini oldukça yerinde bir düzenleme olarak değerlendirerek, yasal temsilcilerin sorumluluğu yoluna gidilebilmesi için; “...onların vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ve temsil ettikleri kişilerin malvarlığından verginin alınmaması arasında illiyet bağının bulunması yeterlidir” şeklinde ifadelerle düşüncesini desteklemektedir.

İlliyet bağının; kusurlu ve kusursuz sorumluluk çeşitlerindeki bağlantısı tartışılır bir konu olmakla birlikte, birinci bölümde illiyet bağı hakkında açıklamalar yapılmıştır. Sorumluluğun hukuki şartları içinde değerlendirilen uygun illiyet bağı; genel hayat deneylerine ve olayların alışılmış akışına göre, bir zarar, belli bir fiilin uygun ve normal bir sonucu gibi karşılanabiliyorsa, bu ikisi arasında hukuki bir illiyet bağı²⁷⁷ bulunduğu bahsedilebilir. Bilindiği gibi; haksız fiilde sorumluluğun şartları objektif ve subjektif şartlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu şartlardan hukuka aykırılık; objektif şartlar kapsamında iken, kusur ise; subjektif şartlar kapsamında bulunmaktadır. Eğer uygun illiyet bağı aranıyorsa, bir “kusur” olup olmadığını, kusursuz sorumlulukta illiyet bağı aranıyorsa, “gerekli özenin” gösterilip gösterilmediği aranmaktadır.²⁷⁸ Kanunî temsilci nedensellik bağının mevcut olmadığını ispat ederek ödeme sorumluluğundan kurtulabilir. Kanun’daki “kasıt ve ihmal” şartı kaldırılmış olmakla birlikte, ödevlerini yerine getiren kanuni temsilcilerin takibi mümkün değildir²⁷⁹. Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmek için, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinde “kasıt ve ihmal” şartının kaldırılmış olması maddeyi işlevsel hale getirmiştir.

²⁷⁶ KARAYALÇIN, s.5.

²⁷⁷ TEKİNAY, AKMAN, BURCUOĞLU, ALTOP, s.573.

²⁷⁸ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Der Yayınları 351, İstanbul, 2005, s.95.

²⁷⁹ BAHTİYAR, s.291.

3. Danıştay İctihadı Birleştirme Kurulu Kararı

3505 sayılı Kanun öncesi dönemlerle ilgili değerlemede, kasıt ve ihmal unsurunun varlığının vergi dairesi tarafından ayrıca ispatının gerekip gerekmeyeceği açısından Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Daire Kararları arasında ortaya çıkan görüş farklılıklarının giderilmesi amacıyla konunun İctihatları Birleştirme Kuruluna intikali üzerine, 07.12.1989 tarihli ve E.1988/2-3-4, K.1989/5 sayılı kararda içtihadın birleştirilmesine yer olmadığı sonucuna varılmıştır²⁸⁰. İBK'nun kararında yer alan gerekçe şu şekildedir:

“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrası 3505 sayılı Kanunun 1.1.1989 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren ikinci maddesi ile değiştirilerek “kasıt ve ihmal” unsuru fıkra metninden çıkarılmıştır.

Mevcut yeni düzenleme karşısında, bundan böyle kanuni temsilcilerle vergi daireleri arasında isteme ilişkin konuda bu anlaşmazlıkların doğması beklenemeyeceğinden, içtihatların birleştirilmesini zorunlu kılan lüzüm unsuru gerçekleşmemiş olmaktadır.

Öte yandan, Üçüncü Daire'nin 1987-1791, 1987-1507 ve 1987-1812 sayılı kararlarında kanuni temsilcinin verginin ödenmemesi hususunda kasıt ve ihmali bulunduğu vergi dairesince tespitine gerek görülmemiş ve buna karşılık Dördüncü Daire'nin 1984-4605, 1985-1160 ve 1984-3745 sayılı kararlarında kasıt ve ihmalin vergi dairesince kanıtlanması gerektiği görüşüne yer verilmiş ise de bu hususta kesin bir kural vazedilmesi, mahkemelerin ve Danıştay'ın 2577 sayılı İYUK'un 20. maddesi hükmü çerçevesinde kendiliklerinden yapacakları araştırma ile maddi olayı tespit ederek her olayın özelliğine göre ve delillerin tahlili ve takdiri suretiyle hüküm kurmalarını kısıtlayacağından, içtihatların birleştirilmesini gerektiren lüzüm unsuru bu bakımdan da mevcut bulunmamaktadır.

²⁸⁰ ÖZBALCI, Vergi Us., s.140.

Belirtilen nedenlerle içtihadın birleştirilmesine yer olmadığına 7.2.1989 gününde oyçokluğu ile karar verildi...”²⁸¹

Kararda da görüleceği üzere İBK'nun ilk gerekçesi, 3505 sayılı kanunla düzenlenen değişikliğin 01.01.1989 tarihinden sonraki dönemlerde “kasıt ve ihmal” unsurunun uygulanmayacağı, dolayısıyla Danıştay'ın da bu unsuru bir daha aramayacağına ilişkindir. Danıştay'ın bu unsuru aramamasının yanında ayrıca Vergi Dairelerinin de bu unsurun tespit edilmesi yolundaki talepleri dinlenmeyecektir.

Kanaatimizce ve doktrinde yer alan diğer düşüncelerle paralel olmak üzere, 3505 sayılı kanunla düzenlenen değişiklik gereği “kasıt ve ihmal” unsurunun hiçbir şekilde tespit edilmeyeceğinin kabul edilmesi bazı durumlarda istisna oluşturabilir. Şöyle ki; kanuni temsilcinin iradesinin tamamen dışında vuku bulan olay ve sebepler silsilesi oluşabilir veya mücbir sebepler, bahsi geçen unsurların dinlenmesi yolunda bir zorunluluk hali arz edebilir. Ancak bu durumların varlığı halinde kanuni temsilciye, “kasıt ve ihmal” unsurunun ispatı yargı aşamasında tanınması gerekmektedir. Yılmaz ÖZBALCI'ya göre, kanuni temsilcinin sorumluluğu ile ilgili hususların tamamen kendi dışında objektif karakterli nedenler veya mücbir sebeplerden ileri geldiğinin ispat etmesi imkanının yargı aşamasında kendisine tanınması gerektiği yolundaki düşüncesi kanaatimizi destekler niteliktedir. Hatta Turgut CANDAN bir makalesinde “Temsil edilenin vergi borcundan dolayı takip edilen kanuni temsilci, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı süresi içinde açacağı idari davada, kusursuzluğunu kanıtlayarak, sorumluluktan kurtulma olanağına sahiptir.”²⁸² şeklindeki ifadesi mevcut görüşü destekler niteliktedir.

F) GERÇEK KİŞİNİN KANUNİ TEMSİLCİSİNİN TEMSİLCİLİK VASFININ BULUNMASI

En son ve en önemli şart, takibi yapılan kişinin, küçük veya kısıtlının

²⁸¹ ÖZBALCI, Vergi Us., s.140.

²⁸² Turgut CANDAN, “Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu-II” Yaklaşım, , Nisan 1996, S:40, s.37.

kanuni temsilcisi olmasıdır. Kanuni temsilcilik vasfı bulunmayan bir kişi ödevlinin vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulamayacağı kanun gereğidir. Yukarıda yapılan açıklamalar ışığı altında; küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcilerinin temsil ettikleri mükelleflerin vergi borçlarının asıllarından ve cezalarından dolayı sorumlulukları aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

II. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞUNUN KAPSAMI

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için VUK'nun 10. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, “vergi ve buna bağlı alacaklar”ın neler olduğu konusunda açıklamalar yapılmasında fayda vardır:

A) VERGİ ALACAKLARI

VUK'nda bulunan “vergi alacakları” ibaresi, dar anlamda yorumlanmamalı aksine geniş anlama gelebilecek olan “vergiden doğan kamu alacakları” şeklinde anlaşılmalıdır. Bu geniş anlam kapsamına; vergi dışında resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler girmektedir. Vergi alacakları tabiri ile; her türlü resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin bu kapsama gireceği anlamına gelmez. VUK'nun kapsamına giriyor olması ya da VUK'nun 10. maddesine bir göndermenin yapılmış olması gerekmektedir.

1. VUK'un Kapsamına Giren Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümlülükler

Bunun tespitini VUK'nun 1. maddesi yapmaktadır. Buna göre;

- Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında (Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimler) genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar,
- Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar,
- VUK hükümleri ile kaldırılan vergi, resim ve harçlar, VUK'nun 1. maddesi kapsamında bulunmaktadır.

2. Gönderme Yapılması Suretiyle Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunu Doğuran Vergi, Resim, Harç ve Benzeri Mali Yükümler

VUK'nun 1. maddesi kapsamına girmeyen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kamu alacakları dolayısıyla, VUK'nun 10. maddesine kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilemez. Ancak; bazı özel kanunlarda, bu kanunun konusunu teşkil eden kamu alacağı ile ilgili olarak tümüne veya yalnızca bir kısmına göndermede bulunulmuş ise, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilecektir. Buna göre; VUK'nun 10. maddesinin bahsi geçen alacak hakkında da uygulanması gerektiği yönünde düzenleme yapılması şeklinde olmaktadır.

3. Haksız Alınan İhracatta Vergi İadesi

Danıştay içtihadı, ihracatın özendirilmesi amacıyla, 261 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca alınan kararlar uyarınca ihracatçılara "vergi iadesi" adı altında yapılan ödemelerin, vergi, resim ve harç niteliğinde olmadığı görüşündedir²⁸³. Bu sebeple söz konusu ödemeler vergi, resim ve harç niteliğinde sayılmadığından VUK'nun uygulanması ve temsil edilenin haksız aldığı vergi iadesi için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi mümkün değildir.

B) VERGİ ALACAĞINA BAĞLI ALACAKLAR

Vergi alacağına bağlı alacaklar, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler değildir. Ancak bunların ortaya çıkabilmesi için, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin varlığı gerekmektedir. VUK'nun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizi ile 6183 sayılı kanunda düzenlenen tecil faizi ve gecikme zammı ve çeşitli kanunlarda rastladığımız fon kesintileri bu tür vergi alacağına bağlı alacaklara örnektir.

1. Gecikme Faizi, Tecil Faizi ve Gecikme Zammı

Türk Vergi Hukuku'nda ihtilafli konulardan biri de gecikme faizinin ceza mahiyetinde bir kamu alacağı olup olmadığı ve bu bağlamda gecikme zammına

²⁸³ CANDAN, Kanuni Tem., 2006, s.81.

tabii olup olmadığıdır²⁸⁴. Devlet Hazinesi'ne ödenmesi gereken verginin geç ödenmesinden doğan zararı karşılama amacını güden gecikme faizi uygulaması tahakkuk öncesi dönemdeki gecikmeyi, gecikme zammı uygulaması ise tahakkuk sonrasındaki gecikmeyi telafi etmeyi amaçlamaktadır²⁸⁵. Bu genel tanımdan sonra, sırasıyla gecikme faizi ve gecikme zammının ifade ettikleri anlamlar ile aralarındaki farklar ile ilgili olarak;

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda verginin normal vade tarihi ile tahsil edilebilir hale geldiği tarih arasında geçen süreler için yürürlükte olan gecikme zammı oranları esas alınmak suretiyle uygulanan faiz²⁸⁶ çeşidine “gecikme faizi” denilmektedir ve sadece vergi aslına uygulanır.

Uzlaşma konusu yapılan vergilerde ise, uzlaşmaya müracaat edilmesi ile uzlaşmanın neticelenmesine kadarki sürede tahsilat durur. Vergi kanununda belirtilen normal vade tarihinden, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar, uzlaşılan vergi miktarı da göz önüne alınarak gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizinin getirilmesindeki amaç ile madde gerekçesi birlikte değerlendirildiğinde²⁸⁷ böyle bir sonuç çıkmaktadır. Gecikme faizi olağanüstü tarhiyatların doğal sonucudur ve yapılan olağanüstü her tarh işlemi mutlaka gecikme faizini de mükelleften talep eder²⁸⁸.

Diğer gecikme faizi uygulaması ise yargı yoluna gidilmesi ile yani vergi davası açılması halinde vukuubulur. Açılan vergi davası ile, tahsilat durur, yani hakimın yürütmeyi durdurma kararı vermesine gerek kalmadan yürütme kendiliğinden durur. Yürütmenin durması mükellefin lehine bir durum yaratsa da, mükellef davayı kaybetmiş ise, devlet alacağına geç kavuşacaktır. Alacağına geç kavuşan devlet, yargılama süresi kadar mükelleften gecikme faizi alacaktır.

²⁸⁴ Yunus ŞENGÖZ, “Gecikme Faizi Ceza Mahiyetinde Bir Kamu Alacağı Mıdır Ve Gecikme Zammına Tabi Midir?”, Yaklaşım Dergisi, S:59, 1997, s.77.

²⁸⁵ Sakıp ŞEKER, “Uzlaşılan Vergilerde Gecikme Faizinin Hesabı ve Özellikli Durumlar”, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2006, S:164, s.142.

²⁸⁶ SEKDUR, ALTUN, s.229.

²⁸⁷ Dn. 7. Daire, 20.03.1996 Tarih, E:1995/859, K:1996/1097 Sayılı Karar.

²⁸⁸ İrfan BARLAS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, Yaylacık Matbaacılık, İstanbul, 2006, s.28.

Verginin zamanında ödenmemesi idarenin tutumundan kaynaklandığında gecikme faizi uygulanamaz²⁸⁹.

Gecikme faizi 2005 yılına kadar vergi ziyayı cezasının hesaplanmasında da kullanılmaktaydı. VUK'nun 344. maddesine göre vergi ziyayı suçu da, mükellef veya sorumlu tarafından 341. maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olup, 2005 yılında düzenleme yapılmadan önceki hali, VUK'nun 344. maddesi şu şekilde düzenlenmiş idi: "Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin 1 katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu Kanun'un 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur"²⁹⁰. Ancak bu düzenleme, bir vergi ihtilafı nedeniyle hakkında ceza kesilen vergi mükellefinin ilgili mahkemeye müracaatıyla VUK'nun 344. maddesinin Anayasaya aykırı olduğunu öne sürerek iptalini istemesi üzerine, Anayasa Mahkemesi; yerel mahkemenin talebini görüşerek, 06.01.2005 tarihinde 2005/4 sayılı gerekçeli kararı ile, daha önce de belirtildiği üzere, sözü edilen maddenin "bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112. maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur" bölümünü iptal etmiştir. İptal kararı 20.10.2005 tarihinde Resmi Gazetede ilan edilmiş ve hüküm gereğince 20.04.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir²⁹¹.

Ancak yasama organı iptal kararının yürürlüğe girmesinden önce oluşabilecek yasal boşluğun önlenmesi amacı ile TBMM tarafından 30.03.2006 tarihinde kabul edilen 5479 sayılı yasanın 12. maddesiyle VUK 344. maddesinin ikinci fıkrasını, (Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçesi doğrultusunda tekrar

²⁸⁹ Dn. 4. Daire, 22.02. 1994 Tarih, E:1993/2560, K:1994/1055 Sayılı Karar.

²⁹⁰ Şaban KÜÇÜK, "Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?", Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, S: 145, s.58.

²⁹¹ "Son Düzenlemeler Işığında Vergi Ziyayı Cezası"

<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/DOSYALAR/MaliPlatform/24.%20son%20duzenlemeler%20%C4%B1s%C4%B1g%C4%B1nda%20vergi%20ziyai%20cezasi.pdf> (04.06.2008)

düzenleyerek,) “Vergi ziyaı suçu işleyenlere, ziya uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir “ şeklinde değiştirerek yasalaştırmıştır.

Gecikme Zammı; 6183 sayılı AATUHK’nun 51. maddesine göre, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısma vadenin bitim tarihinden itibaren gecikme zammı uygulanır²⁹² ve tüm amme alacaklarına yönelik bir uygulamadır. Diğer bir ifade ile gecikme zammı muaccel hale gelmiş her çeşit kamu alacağına vade tarihini izleyen günden itibaren uygulandığı halde, gecikme faizi sadece re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergilerde uygulama alanı bulmaktadır; yani tarh edilmiş ve tahakkuk etmiş, ancak vadesinde ödenmemiş vergilere değil, hiç tarh edilmemiş veya eksik tarh edilmiş vergilere uygulanır²⁹³. Gecikme faizi ve gecikme zammı arasındaki farkların sistematik bir şekilde düzenlendiği; “Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Arasındaki Farklar” aşağıda Tablo 2.’de görülmektedir.

²⁹² <http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=549> (04.03.2008).

²⁹³ Muharrem Özdemir , “Gecikme Faizi Ve Hesaplama Yöntemleri”
Http://www.Alomaliye.Com/Eylul_06/Muharrem_Ozdemir_Gecikme_Faizi.Htm
 (04.03.2008)

Tablo 1. Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı Arasındaki Farklar

GECİKME FAİZİ		GECİKME ZAMMI	
1-	VUK md.112'de düzenlenmiştir.	1-	AATUHK md.51'de düzenlenmiştir.
2-	İkmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergiler için uygulanır.	2-	Kesinleşmiş kamu alacakları için uygulanır.
3-	Vergilerin normal vade tarihlerinden, tarhiyatın tahakkuk ettiği tarihe kadar, dava açılması durumunda ise VM kararının idareye tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süreler için gecikme faizi hesaplanır.	3-	Vadenin dolduğu tarihten, ödemenin yapıldığı güne kadar geçen süreler için gecikme zammı hesaplanır. (Süre, vadenin dolduğu günü takip eden gün başlar, ödemenin yapıldığı gün de bu süreye dahildir. Bkz. 430 nolu Tahsilat Genel Tebliği)
4-	Gecikme faizi aylık olarak hesaplanır, ay kesirleri dikkate alınmaz.	4-	Gecikme zammı, gecikilen her ay için aylık hesaplanır, ay kesirleri için de günlük olarak hesaplanır.
5-	Cezalar için gecikme faizi hesaplanmaz.	5-	Vadesinde ödenmeyen vergi zıya cezası için gecikme zammı uygulanır. Diğer cezalar için gecikme zammı uygulanmaz.

Gecikme Zammı'nın amacı; "hem kamu alacağının vadesinde ödenmesinin sağlamak hem de vadesinde ödenmemesi halinde bir yandan devletin uğradığı zararı telafi ederken diğer yandan da vadesinde borcunu ödemeyen borçluya bir külfet²⁹⁴ ..." yüklemek olup, son derece önemli bir işleve sahip müessesedir.

Verginin en önemli işlevi, kamu giderlerinin karşılanması amacına yönelik olarak kullanılmasıdır. Bu şekilde faiz uygulanmasıyla devlet alacağının ödenmesindeki gecikmelerin büyük ölçüde önleneceği muhakkaktır²⁹⁵. Ancak; gecikme faizi ve gecikme zammı; vergi mükellefinin ödemesi gereken vergiyi ödemeyip, onu bizzat kullandığı için uygulanan bir yaptırımdır. Böylece, zamanında beyan edilmemek ve ödenmemek suretiyle haksız olarak devlet parasını uzun süre kullanmış ve bu suretle menfaat sağlamış mükellefin mükafatlandırılması önlenmiş olacaktır ki, bu da hukuk kurallarının işlevselliğinin doğal bir sonucu olarak da yorumlanabilir.

AATUHK'nun 51. maddesinin 3505 Sayılı Kanun'un 24. maddesi ile değişik mülga üçüncü fıkrasındaki *"İçinde bulunulan yıl sonuna kadar ödenmiş olan gecikme zammı ile gecikme faizi, müteakip yılın başından itibaren, doğmalarına neden olan amme alacağı gibi addolunur ve bu amme alacağı tebliğ edilmeksizin tahakkuk eder. Tahakkuk eden bu amme alacağına, üzerinden hesaplandıkları amme alacağı aslına uygulanan yukarıdaki hükümler uygulanır. Ceza mahiyetinde olan diğer amme alacaklarına ise gecikme zammı tatbik edilmez"* hükmü ile gecikme zammı ve gecikme faizinin asıl addolunması ve gecikme zammı uygulaması esası getirilmiştir.

Maddenin lafzi yorumuna göre, gecikme faizi ile gecikme zammı ceza mahiyetinde kamu alacağıdır. Zira, maddenin başlangıcında gecikme zammı ile gecikme faizinin asıl addolunarak gecikme zammı uygulanacağı belirtilirken maddenin sonunda da ceza mahiyetinde olan diğer amme alacaklarına gecikme

²⁹⁴ BARLAS, s.31.

²⁹⁵ ŞENGÖZ, s.82.

zammı tatbik edilmeyeceği ifade edilmiştir²⁹⁶.

Gecikme faizi ve gecikme zammı hakkında yapılan tüm bu açıklamalar neticesinde,

- Vadesinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir yaptırım olduğunu kabul eden görüşe göre, bir tür vergi alacağı olarak da nitelendirilebilir. Bu sebeple temsil edilen kısıtlı veya küçüğün varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olan gecikme faizi, gecikme zammı veya tecil faizi kanuni temsilcinin varlığından tahsil edilebilmektedir.
- Hukuki bir yaptırım olduğunu savunan görüşe göre; “hukuk kurallarına aykırı davrananların, verdiği zararı gidermek üzere, tazminat ödemeye mahkum edilmesi²⁹⁷” şeklinde uygulanan bir hukuki yaptırımdır.
- Cezai bir yaptırım olduğunu savunan görüşe göre; “hukuk kurallarına aykırı davrananların, verdiği zararı gidermek üzere, para veya hapis ile cezalandırılmasıdır.
- Vergi benzeri mali yüküm sayılamayacağını savunan görüşe göre; vergi kamu giderlerini karşılamak amacıyla devlet tarafından istenilen bir meblağdır. Gecikme faizi ve gecikme zammı ise, vergisini ödemeyen mükelleften, kamu giderlerinin karşılanması amacı ile alınmakta olmayıp, vergiyi müddetinde ödemeyip kullandığı için istenilmektedir. Zira vergi mükellefi, mükellefiyetini yerine getirmemiş, aksine devlete ait olan yani devlete vergi borcu olarak ödemesi gereken parayı kendi işletmesinde veya başka bir amaçla kendi lehine kullanarak, menfaat sağlamıştır. Bahsi geçtiği şekilde devlete ait parayı kullanan ve karşılığında gecikme zammı ödeyen vergi mükellefinin durumu, “...bankadan kredi alınmasına ve karşılığında faiz ödenmesine

²⁹⁶ ŞENGÖZ, s.82.

²⁹⁷ CANDAN, Kanuni Tem., 1998, s.85.

benzetilebilir.²⁹⁸”

Kanaatimizce, gecikme faizi ve gecikme zammının ceza niteliğinde bir yaptırım olmadığına vurgulanması gerekmektedir. Hatta Danıştay 9. Dairesi'nin 17.03.1993 gün ve. 1992/3881 E., 1993/1261 K. sayılı kararı'nda, gecikme faizi ile ilgili olarak, vergi cezası niteliğinde olmadığını belirterek; "...enflasyon sebebiyle para değerindeki sürekli ve yüksek düşmeler olması dolayısıyla zamanında ödenmeyen vergilerin değer kaybını önleme amacına yönelik ve geç ödemelere karşı caydırıcı özelliği olan bir tedbir olarak uygulamaya konulmuştur" denilmiştir. Bu fikri destekler nitelikte, Anayasa Mahkemesinin (AYM) 21.09.1988 gün, 1988/7 E., 1988/27 K. 'ında da açık olarak "...gecikme zammı ve gecikme faizi yükümlülüğünün belli şartlarda vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyet olduğu, faizin ekonomik açıdan "paranın fiyatı" olduğu²⁹⁹ hususu belirtilmektedir. Ayrıca AYM faiz doğuran temel nedeni şu şekilde açıklamıştır: "...herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında paranın asıl sahibine faiz ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın almasına olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, bugünkü ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir, elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli bir tarihte ödemesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parayı ödenmeyen kimse ise bu imkanlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur." Bu açıklamalar doğrultusunda, gecikme zammı ve gecikme faizi verginin nakit cinsinden değerini oluşturan meblağın nemalanmış halidir.

Tecil işlemi ise; "zor durumda bulunduğu devletçe görülen ve kabul edilen amme borçlusuna yine devletin vade tanınması yani bir anlamda kredi vermesi ve bu kredilendirme nedeniyle faiz alması işlemidir³⁰⁰", alınan bu faiz ise, tecil faizidir. Tecil ve taksitlendirme imkanından çok zor durumda

²⁹⁸ CANDAN, Kanuni Tem., 1998, s.86.

²⁹⁹ ŞEKER, s.143.

³⁰⁰ Mehmet MAÇ, "Tecil Faizlerinin Vergi Matrahından İndirilmesine İzin Verilmelidir" http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1731 (06.03.2008).

olduklarını belirterek amme borcunun ertelenmesini talep eden, asli borçlu mükelleflerin yanında kanuni temsilciler, limited şirket ortakları, mirasçılar, kefiller gibi sorumlular da yararlanabilirler³⁰¹. İdare, tecil faizi ile ilgili düzenlemeyi kanunun kendisine tanıdığı takdir yetkisine dayanarak kullanır. Bu sebeptendir ki; her tecil talebinde bulunan bu imkandan yararlanmayabilir ve kanundaki düzenlenmiş şekli “tecil olunabilir” ifadesi de bu görüşü destekler niteliktedir. Kendisine ulaşan tecil talebini kanun gereği değerlendiren idare, “...madde hükmüne bağlanan tüm koşullar gerçekleştiği halde kamu idaresi geçerli ve tutarlı bir nedene dayanmaksızın tecil istemini reddedemez³⁰²,” Tecil faizi, cezai bir yaptırım değil, tamamen finansman gideri niteliği taşımaktadır. Tecil, 6183 Sayılı Kanun’un 48. maddesi hükmü ile düzenlenmiş olup, mükelleflerin tecil edilen borçlarına karşılık olarak cari oranda tecil faizi ödemeleri kanun gereğidir. Uygulanmakta olan faiz oranından farklı bir oran uygulanmak suretiyle ya da faizsiz olarak tecil yapılması mümkün değildir³⁰³. bahsi geçen faiz oranları ise, AAUHK’nun Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca belirlenmekte ve yayınlanan tebliğlerle vergi mükelleflerine duyurulmaktadır.

2. Fon Kesintileri

Fon kesintileri, varlığı ancak bir vergiye bağlı olan ve verginin fer’i niteliğinde olan bir alacaktır. Bu alacak hakkını devlet, tek taraflı olarak ve mali egemenlik hakkına dayanarak kullanır. Bu yükümlülüğe, uygulamadan kalkmış bulunan gelir ve kurumlar vergileri üzerinden alınan %10 oranındaki fonları örnek verebiliriz. Bahsi geçen faiz ve zamlar VUK’nun 10. maddesinde düzenlenmemiş olup, bu hükümlerin uygulanmasına ilişkin olarak herhangi bir gönderme de bulunmamaktadır. Ancak Yargıtay’ın bir takım kararlarından; bu faiz ve zamların kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşıyoruz³⁰⁴.

³⁰¹ Aydın KIRATLI, Vergi Borçlarının Tecil ve Taksitlendirilmesi e Yeni Tecil,Faizi Oranı-I, Yaklaşım Dergisi, Sayı:101, 2001, s.54.

³⁰² BARLAS, s.34.

³⁰³ Aydın KIRATLI, Vergi Borçlarının Tecil Ve Taksitlendirilmesi Ve Yeni Tecil,Faizi Oranı-II, Yaklaşım Dergisi, Sayı:102, 2001, s.78.

³⁰⁴ Dn. VDDGK., 29.11.1991 Tarih, E:1991/305, K:1991/128 Sayılı Kararı.

C) VERGİ CEZALARI

Maddi ve şekli vergi yükümlülüklerinin ihlal edilmesi sonucu uygulanan yaptırımlara vergi cezaları adı verilmektedir³⁰⁵. Vergi cezalarında uygulanan yaptırımın niteliği itibarı ile ikiye ayrılır. Bunlar:

1. Mali Nitelikli Cezalar

İdari para cezası olarak da anılan bu ceza çeşidi; kanun tarafından belirlenmiş bir miktar paranın ödenmesidir. Vergi ziyai cezası ile genel ve özel usulsüzlük cezaları bu guruba girmektedir. Bu cezaların uygulanabilmesi için failerde kasıt unsuru aranmamaktadır. Ayrıca özel bir ceza olarak işyeri kapatma cezası da bu nitelikteki cezalar arasında sayılabilir³⁰⁶.

2. Vergi Ceza Hukuku Kapsamında Değerlendirilebilen Cezalar

Devletle vergi yükümlüsü arasında, vergi ilişkisi nedeniyle doğan ceza ilişkisi olabilir. Vergi Ceza Hukuku'nda hangi fiillerin suç olduğunu ve suç olan fiillere uygulanacak cezaların neler olduğunu düzenlemektedir. Bu, “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin bir sonucu olup, VUK'nda hangi fiillerin hangi suçları oluşturacağı hususu açıkça belirtilmiştir.

Mükellef kanunda belirtilen fiilleri işlemesinden dolayı, ceza mahkemeleri sonucu yargılanıp, hürriyeti bağlayıcı cezalara mahkum olabilir. Bunlar; VUK'nun 359. maddesinde yer alan fiilleri işleyenlere verilen kaçakçılık suçu cezası, yine aynı kanunun 5. maddesi uyarınca vergi mahremiyetini ihlal edenlere ve 6. maddesini ihlal ederek yükümlülerin özel işlerini yapanlara verilen hürriyeti bağlayıcı cezaları sayabiliriz.

Vergi ceza hukukunun amacı; “olan hukukta (lex lata) hangi fiillerin hangi suçu oluşturduğu ve bunlara hangi cezaların verilmesi gerekeceğinin öğretilmesidir³⁰⁷.” Ayrıca olması gereken (lex ferenda) yani ideal hukuku da inceleyerek vergi cezalarının verimliliğinin sağlanıp sağlanmadığı hususunda oto kontrol mekanizması görevi yapmaktadır.

³⁰⁵ H.Hüseyin BAYRAKLI, Vergi İcra Hukuku, AKÜ Yayın NO:27, AKÜ Matbaası, Afyon, 2000, s.8.

³⁰⁶ SEKDUR, ALTUN, s.704.

³⁰⁷ BAYRAKLI, Vergi Ceza, s11.

Kanuna dayanan temsil yetkisine, "kanuni temsil", bu tür temsil yetkisine sahip olan kişiye de "kanuni temsilci" denir.. VUK'nun ilgili 10. maddesine göre; küçüklerin veya kısıtlıların ya da hacir altına alınanların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bu kişilere düşen vergisel görevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir. Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri hakkında, önceki bölümlerde ayrıntılı şekilde belirtildiği gibi bunlar;

- Küçüklerin velileri veya yoksa atanan vasileri,
- Belli işleri görmek veya mal varlığını yönetme ve menfaatlerini korumak için vesayet makamınca atanan kayyımlar³⁰⁸dan oluşmaktadır.

Kanuni temsilci ile temsil edilen arasındaki ilişki, kan bağı, yargı kararı veya sözleşme ile kurulmuş olabilir. Örneğin; küçük ile babası arasındaki velayet ilişkisi, kan bağına; mahcur ile vasisi arasındaki ilişki, yargı kararına³⁰⁹ dayalıdır.

VUK'nun 10. maddesinde öngörülen sorumluluk, vergi alacakları ile vergiye bağlı alacakları ve vergi cezalarını³¹⁰ kapsamakta olup, ilgili madde de yapılan düzenleme gereği küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluk alanının geniş yorumlanması gerekmektedir. Çünkü; ilgili maddenin getiriliş amacı, tabiidir ki; vergi borcunun etkin bir şekilde ödenmesinin sağlanmasıdır.

VUK tarafından önemli bir yükümlülük yükletilen kanuni temsilcilerin vergi aslı yönünden sorumluluğu ile vergi cezası yönünden sorumluluğu farklı yaptırımlara tabii tutulduğundan, her birinin ayrı ayrı incelenmesinde fayda vardır.

³⁰⁸ Cevdet Okan BAHAR, "Kanuni Temsilciler", Yaklaşım Dergisi, S:124, Nisan 2003, s.198.

³⁰⁹ Tuğrul ANSAY, Anonim Şirketler Hukuku, 2. Baskı, Ankara, 1968, s.85.

³¹⁰ CANDAN, 1996, s.36.

IV. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞUNUN ÇEŞİTLERİ

A) VERGİ ASLI YÖNÜNDEN SORUMLULUK

Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri, temsil ettikleri kişilerin (küçük veya kısıtlıların) vergilendirmeye ilişkin olan kanuni ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirmekle mükelleftir. Kanuni temsilcilerin vergilendirmeye ilişkin sorumluluğunu düzenleyen VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasında; kanuni temsilcilerin “vergi ve buna bağlı alacaklardan” sorumlu oldukları ifadesine yer verilmiştir. Ancak uygulamada, fıkroda geçen “vergi ve buna bağlı alacaklar” ifadesinin neyi ifade ettiği konusunda tereddütler hasıl olmaktadır. Konuyla ilgili olarak bazı görüş sahipleri, vergiye bağlı alacaklar arasında gecikme faizi ve gecikme zammının yer almadığını belirterek, anılan maddeye dayanılarak, gecikme faizi ve gecikme zammının kanuni temsilciden istenilemeyeceğini iddia etmektedirler³¹¹. Ancak burada gözden kaçan önemli bir durum vardır ki; o da kanunların lafzı ve ruhu ile birlikte hüküm ifade ettiği.

VUK'nun 3. maddesinde de açıkça; “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır” şeklinde bir düzenleme getirilmiştir. VUK'da yer alan bu düzenleme ile vergi hukuku kapsamındaki yorum ve uygulama konusunda, “bilimsel yorumlama metodu” kullanıldığı görülmektedir. Kanun metninde “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.” denildiğine göre uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır³¹². Kanunda düzenlenme amacı da, eğer olaya ilişkin lafız kanunda düzenlenmemiş ise, olaya uygulanacak çözüm yolu tayininde, öncelikle vergi kanunun konuda takip ettiği amacı, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle ilişkisi de nazara alınarak, külliye yapılan bir değerlendirme neticesinde bir sonuca varılması ve ulaşılan bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekecektir. Ancak tüm bunlar yapılırken

³¹¹ GÜRCÜ, YEŞİLYURT, s.130.

³¹² Vergi Kanunları 2004, <http://www.vergiturk.com/ack/kvkm15b3.htm> (11.03.2008).

düzenlemenin maksadını aşacak şekilde gereksiz geniş yorum ve kıyaslamalardan kaçınılmalıdır, aksi halde asıl maksattan uzaklaşmış olacaktır. Böyle bir hataya düşülmemesi için kanunun amacını, ilgili olduğu diğer hükümlerin diğer kanunlarda nasıl kullanıldığının araştırılması gerekir³¹³. Ayrıca kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı göz önünde tutularak yorum yapılması esastır³¹⁴. Yapılan bu amaçsal yorumda, lafzın açık olmaması esastır, aksi halde kanunların ruhuna gidilemez. Nitekim kanun koyucu, 3505 sayılı Kanun ile değişen fıkra ile ilgili gerekçede “... vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer’i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır” denilmektedir. İlgili kanun gerekçesinden de açıkça görüleceği üzere, fıkranın konuluşundaki maksat, gecikme faizi ve zammını da kapsayacak şekilde, tüm fer’i amme alacaklarının kanuni temsilcilerden aranılmasına imkan vermektir³¹⁵. Bunları bertaraf edecek şekilde yapılacak tüm değerlendirme ve yorumlar, kanun koyucunun iradesinin yok sayılması anlamına gelmektedir. Bu sebeple de, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının belirlenmesinde öncelikle kanun koyucunun kanunu düzenleme amacının göz önünde bulundurulması gerekir. Böylece kamu alacağı güvence altına alınabilecek ve kanuni temsilciler ödevlerini yerine getirme hususunda gevşek davranmayacak, aksine; gerekli hassasiyet ve özeni gösterecekler.

Özetle; kanunda geçen “Vergi ve buna bağlı alacaklar” ifadesi ile, vergi ve cezaların yanı sıra vergi aslına bağlı olan gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklar da kapsam içerisine girmektedir. Gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacakların düzenleme dışında bırakılması kanundan beklenen amacın hasıl olmaması neticesine yol açacaktır.

Vergi ve buna bağlı alacakları zamanında ve tam olarak yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilciler, bu yükümlülüklerin ifasını tam olarak yerine getirirlerse, “...vergi ve buna bağlı alacakların, ödevleri yerine getirmeyenlerin

³¹³ BAYRAKLI, Ver. Ceza, s.41.

³¹⁴ Vergi Kanunları 2004, <http://www.vergiturk.com/ack/kvkm15b3.htm> (11.03.2008).

³¹⁵ GÜRCÜ, YEŞİLYURT, s.131.

varlıklarından alınacağı belirtilmiştir.”³¹⁶ VUK’un 10. maddesinde öngörülen sorumluluğun işletilebilmesi;diğer bir ifadeyle, temsil edilenin mal varlığından (tamamen veya kısmen) alınamayan vergi ve bağlı alacaklar için kanuni temsilcinin mal varlığına müracaat edilebilmesi için, tahsil edilememiş olma koşulunun gerçekleşmiş bulunması yeterli değildir. Ayrıca; bu alacakların asıl borçlunun mal varlığından (tamamen veya kısmen) tahsil edilememesinin sebebinin, ilk fıkrada kanuni temsilcilere görev olarak verilen vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması da gereklidir. Bu iki koşul birlikte gerçekleşmeden, kanuni temsilcinin takip edilmesi olanaklı değildir.

Mükellef veya vergi sorumlusuna düşen tüm vergisel ödevlerden kanuni temsilciler de sorumludur. Bu vergisel ödevler kanunlarla veya genel tebliğlerle veya genelgelerle düzenlenmiş olsun, önemli değildir. “Kanuni temsilciden, asıl borçludan beklenebilecek düzeyde özen göstermesi beklenir, fazlası beklenemez. Kanuni temsilci, asıl borçlunun “diğer eşidir (alter egoother şelf)”³¹⁷.

1. Kanuni Temsilcilerin Malvarlıklarına Gidilmesini Gerektiren Haller

Kanuni temsilciler, eğer temsil ettikleri gerçek kişilerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmemişler ise, kendi malvarlıklarına gidilir. Bunun için de; bu alacakların temsilciliğini yaptıkları gerçek kişilerin malvarlığından alınamamış olması gerekmektedir. VUK’da da düzenlendiği gibi, vergi ve buna bağlı alacağı kendi mal varlığından ödemek durumunda kalan kanuni temsilci, sadece vergi asılları için temsil ettiği gerçek kişiye rücu edebilecektir. BK’nun 109. maddesinde düzenlenmiş olan “Alacaklıya Halef Olma” hususu; eğer bir kişinin borcu başka bir kişi tarafından ödenmiş ise, özel hukuk kurallarına göre borcu ödeyenin asıl borçluya rücu edebilmesi gerekmektedir. Nitekim, vergi sorumluluğunda mükellefin vergi

³¹⁶ Vehbi KARABIYIK, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2003, S:132, s.154.

³¹⁷ KARAYALÇIN, s.7.

borcunun sorumlular tarafından ödenmesi durumunda, genellikle ödenen borçlar için asıl mükellefe rücu edilebileceği düzenlenmiştir³¹⁸.

2. Kanuni Temsilcilerin Malvarlıklarına Gidilmesini Gerektirmeyen Haller

Kanuni temsilcinin, vergiye bağlı alacaklar kapsamında değerlendirilen gecikme zammı ve gecikme faizine ilişkin yaptığı ödemedenden dolayı asıl vergi mükellefine rücu hakkı yoktur. Rücu hakkının olmamasının temel sebebi, bunların bir cezadan ziyade bir mali yaptırım olmasıdır. Daha önce de gecikme zammı ve gecikme faizi bölümünde bahsedildiği üzere; bunlar, verginin nakit cinsinden değerini oluşturan meblağın nemalanmış hali olup, AYM de faizin ekonomik açıdan “paranın fiyatı” olduğu hususunu kabul etmiştir.

Bu durumda vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergiler için asıl mükellefe rücu hakkı saklı iken, vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler vergi sorumlularının şahsi kusurundan kaynaklandığından, bunlar kendi üzerlerinde kalmaktadır³¹⁹. Küçük ve kısıtlılara ait ödevlerin kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilmemesi dolayısıyla salınan ilave vergi, prensip olarak küçük ve kısıtlının varlığından alınır³²⁰. Gecikme faizinin vergiye bağlı bir alacak olup olmadığı konusunda tereddütler hasıl olduğundan dolayı, DVDDGK³²¹ vermiş olduğu bir kararında gecikme faizlerini, vergiye bağlı alacaklar kapsamında değerlendirmiş ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna girmesi yönünde mutabakata varmıştır. Ancak vergi idaresinin hatası nedeniyle asıl mükelleflerin mal varlığından tahsil edilemeyen vergi aslı ve buna bağlı alacaklar için, kanuni temsilcilere başvurulamaz³²².

B) VERGİ CEZASI YÖNÜNDEN SORUMLULUK

Bu sorumluluk da, “Kanuni Temsilcinin Mali Nitelikli Para Cezaları Yönünden Sorumluluğu” ve “Kanuni Temsilcinin Vergi Ceza Hukuku

³¹⁸ GERÇEK, s.188.

³¹⁹ Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İstanbul: İstanbul SMMMO Yayını No: 3, 1992, s.52.

³²⁰ M.Tahir UFUK; “Vergi Hukukunda Sorumlulukla ilgili Düzenlemenin Esasları”,Yaklaşım Dergisi, S:111, s.68.

³²¹ DVDDGK, 01.05.1992 Tarihli, 1991/421 E., 1992/148 K.

³²² GÜRCÜ YEŞİLYURT, s.131.

Yönünden Sorumluluğu” olmak üzere iki kategoride ayrıntıları ile incelenecektir.

1. Kanuni Temsilcinin Mali Nitelikli Para Cezaları Yönünden

Sorumluluğu

Tahakkuk etmiş bir verginin veya kesilmiş bir vergi cezasının ödenmesinde asıl borçlu yükümlü olmakla birlikte, bu alacağın yükümlüden tahsil edilememesi halinde, varsa kanuni temsilciye müracaat edilebilmektedir³²³. Küçüklerin ve kısıtlıların ceza ehliyetleri bulunmadığından dolayıdır ki; küçükler ve kısıtlılar, kendileri adına hareket eden veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezalarına karşı muhatap tutulmazlar. Bu gibi durumlarda küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı kesilecek cezalardan doğrudan doğruya sorumlu olurlar³²⁴. Küçük ve kısıtlıların, vergileme ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeniyle, kesilecek vergi cezası her hal ve takdirde kanuni temsilciden alınır³²⁵.

Kanunumuzdaki küçük ve kısıtlıların sorumlulukları ile ilgili olarak düzenlenmiş olan kanun maddeleri incelenirse;

- VUK'nun 10'uncu maddesinde; “... küçüklerin ve kısıtlıların ... mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanunî temsilcileri ... tarafından yerine getirilir” denmektedir.
- VUK'nun bu maddeye paralel 332. maddesinde de; “velâyet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı veli, vasi veya kayyımdır” demek suretiyle vergi kanunlarına aykırı hareket halinde verilecek olan cezaya kimin muhatap olacağı belirtilmiştir.

³²³ BAHTİYAR, s.291.

³²⁴ GÜRCÜ, YEŞİLYURT, s.132.

³²⁵ UFUK, s.68.

Bu iki madde birlikte değerlendirildiğinde küçük veya kısıtlının vergisel ödevlerinden sorumlu olan kanunî temsilcisi, yani veli, vasi ya da kayyımı bu ödevleri yerine getirmesi ya da getirmemesi durumunda vergi kanunlarına aykırı hareket sebebi ile vergi dairesince verilecek vergi ziyayı cezası ve usulsüzlük cezalarından sorumlu olacaktır³²⁶. Kanunî temsilciler kendi ihmali veya kasti hareketleri ile sebebiyet verdikleri bu para cezaları için küçük veya kısıtlıya müracaat edemezler. Çünkü bizzat vergi kanunlarına aykırı hareketi yapan kanunî temsilcidir ve bunun sonuçlarına katlanması da işin doğası gereğidir. Bu durumda, küçük ve kısıtlıların vergilemeyle ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeni ile kesilecek vergi cezası, her hal ve takdirde kanuni temsilciden alınacaktır. Başka bir ifadeyle alacaklı kamu idaresi, cezaları tahsil etmek için sadece kanuni temsilcilerin mal varlığına başvurabilecektir. Burada kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunup bulunmaması da önemli değildir³²⁷.

Kanunî temsilciler bunlar ödemişlerse küçük ya da kısıtlıya müracaat edebilirse de, vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan “vergi ziyayı cezası” ve “usulsüzlük” halleri dolayısıyla verilecek para cezalarından dolayı temsil ettikleri küçük ya da kısıtlıya müracaat edemeyeceklerdir.

Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı eylem ve işlemlerinden (fiillerinden) dolayı kesilen vergi cezalarını ödedikleri takdirde, ödedikleri bu cezalar için küçük veya kısıtlılara rücu etmeleri mümkün değildir. Çünkü VUK’un 10’uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, kanuni temsilcilerin ödedikleri vergi ve buna bağlı alacaklardan sadece vergi borcunun aslı için rücu edebilecekleri öngörülmüştür³²⁸. Alacaklı vergi dairesi, kanuni temsilciye vergi cezası kesilmesi tarzında uyguladığı yaptırım nedeni ile kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunup bulunmadığına bakmaksızın, cezaları tahsil etmek amacı ile onun mal varlığına başvurabilecektir.

³²⁶ Adnan ÇAVUŞ, Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili. Adalet Dergisi, 2001, S:Ocak

³²⁷ GÜRCÜ, YEŞİLYURT, s.132.

³²⁸ SARILI, s.73.

2. Kanuni Temsilcinin Vergi Ceza Hukuku Yönünden Sorumluluğu

Kanuni temsilciler, küçük veya kısıtlıların temsilinden dolayı mali vergi cezalarında olduğu gibi, hapis cezasını gerektiren kaçakçılık veya ceza mahkemelerince hükmolunacak diğer cezaların da muhatabı olabilmektedirler. Ancak, kanuni temsilcilere hürriyeti bağlayıcı cezaların hükmedilebilmesi için mutlaka kusurlu veya kasıtlı bir fiil ile vergi kanunlarına aykırı davranmaları gerekir³²⁹.

Hapis cezasını gerektirir kaçakçılık suçu cezası veya ceza mahkemelerince hükmedilecek olan diğer cezaların da muhatabının kanuni temsilci olmasının sebepleri şu şekilde sıralanabilir:

- 1982 Anayasasının 38'inci maddesinde, “Ceza sorumluluğu şahsidir” denilmek suretiyle hiç kimsenin başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ceza Hukukunda da, suç failini belirlemekte prensip olarak sorun yaşanmaz. “Cezaların şahsiliği” ilkesi gereğince fiili işleyen (fail) cezalandırılır³³⁰. Çünkü, bu ilkenin sonucu cezanın suçunun bilfiil işleyen kimseye çektirilmesini öngörür.
- Suçun manevi veya sübjektif unsuru “kusurluluk” deyimi ile ifade edilmekte olup, kanuni temsilciler eğer vergi kanunlarını ihlalden dolayı, hapis cezası ile cezalandırılacaklarsa, yine bu cezayı çekecek olanlar kendileridir. Bu ceza küçük veya kısıtlılara izafe edilemeyecek, vergi kanunlarını bizzat kendileri ihlal ettikleri için, hapis cezasına kendileri katlanacaktır. Bunun sebebi de; kanuni temsilcinin kastı ya da kusurlu hareketi neticesi, cezaların doğumuna sebebiyet vermesidir.
- Ceza hukukunda diğer kabul ettiğimiz prensiplerden biri de, “ceza ehliyeti” kavramıdır. Suç kavramının kişiye izafe edilebilmesi için sorumlu kişinin varlığı gereklidir. Kişi öncelikle vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olmalı ki³³¹ bahsi geçen suçu işleyebilsin. İsnat yeteneği, yani kusur yeteneği olarak tanımlanan ve bir fiilin bir kişiye yüklenebilmesi

³²⁹ SARILI, s.74.

³³⁰ Ahmet GÜNDEL, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:122, 2003, s.28.

³³¹ BAYRAKLI, Ver. Ceza, s.81.

için failde bulunması gereken yeteneklerin tümünü kapsayan bu kavram TCK’nda tanımlanmamıştır. Ancak TCK’nda isnat yeteneğini etkileyen nedenler tek tek sayılmıştır. Bunlar şunlardır:

- Yaş küçüklüğü
- Akıl hastalığı
- Sağır ve dilsizlik
- İstenmeksizin gerçekleşen alkol veya uyuşturucu etkisinde olma veya geçici nedenlere bağlı olarak suç işlenmesi

İsnat yeteneğini etkileyen sebepler yukarıda sayılanlardan ibaret olup, vergi ziyai suçu ile özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük suçlarının cezası vergi idaresi tarafından kesildiğinden dolayı “idari vergi suçları” kapsamında değerlendirilmektedir. Gerçek kişilerin idari vergi suçlarından sorumluluğunu belirleyebilmek için, KK (Kabahatler Kanunu) ve VUK’na bakılması gerekecektir. İdari vergi suçlarını düzenleyen KK diğer yasalara nazaran genel hükümler ihtiva etmekte olup, VUK ise, daha özel düzenlemeler içermektedir. KK’nun 11. maddesi “sorumluluk” madde başlığını taşımakta olup, VUK’nun 332. maddesi ise, “küçük ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller” madde başlığını taşımaktadır. Göze çarpan bir durum olarak, her iki kanun da ceza sorumluluğunun olmadığı halleri düzenlemiş olup, ceza muhatabını kimler olacağı hususu ise düzenlenmemiştir. “ceza muhatabı kimdir?” şeklinde yöneltilen bir soruya “KK’nun 11. maddesi ve VUK’nun 332. maddesi kapsamı dışında kalan gerçek kişilerdir” cevabı verilecektir. Bu sebeple KK ve VUK’a göre, İdari Vergi Suçlarından Sorumlu Olmayan Gerçek Kişiler ayrı ayrı incelenecektir.

a) KK’na göre, İdari Vergi Suçlarından Sorumlu Olmayan Gerçek Kişiler

On Beş Yaşını Doldurmamış Çocuklar: MK’nun 11. maddesi, ergenliğin 18 yaşın doldurulması ile başlayacağını düzenlemiş ise de, KK’nun 11.maddesinin birinci fıkrasına göre; “Fiili işlediği sırada onbeş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idari para cezası uygulanamaz.” hükmü ile sorumluluk açısından 15 yaş alt sınır olarak addedilmiştir.

TCK’da da 15-18 yaş arasındaki birey ise çocuk addedilmiş ancak, ceza ehliyetleri açısından, verilecek cezanın ise indirim yapıp verileceği hüküm altına alınmıştır. Konuya VUK açısından bakıldığında sorumluluk yaş ile değil “küçük” kavramı ile madde başlığında ifade edilmiştir³³². Bu durumda da MK’ya atıf yapılarak, 18 yaşına kadar küçük olduğu, 18 yaşını doldurması ile ergen olduğu göz önünde bulundurularak bu şekilde uygulama alanı bulacaktır. Zaten madde metninde de “velayet altında” olarak geçmektedir.

- Akıl Hastalığı: İdari suçlar açısından isnat yeteneğini kaldıran sebepler arasında sayılmakta olup, KK’nun 11. maddesinin ikinci fıkrasına göre; “Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idari para cezası uygulanmaz.” şeklinde düzenlenmiştir. Akıl hastalığının varlığını ve derecesinin uzman doktorlarca tespit edilmiş olması gerekmektedir. Çünkü akıl hastalığı; kişinin işlediği eylemin hukuki anlam ve sonuçlarını algılamasına engel olmakta ve kişi davranışlarını şuurlu bir şekilde yönlendirebilme yeteneğinden yoksun bulunmaktadır.

b) VUK’na göre, İdari Vergi Suçlarından Sorumlu Olmayan Gerçek Kişiler

VUK’nun 332. maddesinde, “Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır.” şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. Küçük ve kısıtlıların vergisel yükümlülük ve sorumlulukları kabul edilmesine karşın VUK’nun 332. maddesinden de açıkça belirtilmektedir ki, bunların cezai sorumlulukları yoktur.

VUK ile TCK’nın birbirlerinden ayrıldıkları bazı farklılıklar bulunmaktadır. VUK’na göre küçük, “velayet altında olan kişi” olup, MK’ya yapılan atıflar sonucu 18 yaşını doldurmamış kişi olduğu anlaşılması gerekmektedir. TCK’da ise 12 yaşını bitirmiş kişiler, cezai sorumluluğa

³³² BAYRAKLI, Ver. Ceza, s.89.

haizdirler. 12 yaşını tamamlayıp 15 yaşını tamamlamamış olanlar ve 15 yaşını doldurmuş olup, 18 yaşını doldurmamış olanlar ve son olarak da 18 yaşını tamamlamış olanların belirtilen yaş gurupları içerisinde isnat yeteneklerine göre haklarında hükmedilecek cezalar farklılık arzedecektir. Sonuç olarak; VUK'na göre küçük ve kısıtlıların isnat yeteneğinin hiçbir şekilde bulunmadığı söylenebilir. Küçük ve kısıtlının vergi cezalarından doğan sorumlulukları onları temsil eden veli, vasi veya kayımanın üzerinde doğacaktır.

V. GERÇEK KİŞİLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN VERGİ SORUMLULUĞUNU GEREKTİREN DİĞER HALLER

A) TÜRKİYE'DE BULUNMAYAN MÜKELLEFLERİN KANUNİ

TEMSİLCİLERİNİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

Bilindiği gibi Gelir Vergisi uygulamasında mükellefiyet ikiye ayrılır. Bunlar;

- Tam Mükellefiyet ve
- Dar mükellefiyet'tir.

Tam mükellefiyet esasına tabi tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler³³³. Tam mükelleflerin kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunmaktadır. GVK'nun 3. maddesine göre; Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, tam mükellef olarak değerlendirilmektedir. Ancak, kanunun saydığı şekilde bahsi geçen kişilerden, “buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabii tutulmuş olanlar, çifte

³³³ “Gelir Vergisi Uygulamasında Tam ve Dar Mükellefiyet Ayrımı Nedir?”
<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=2303>
 (01.04.2008).

vergilendirmeye meydan vermemek için söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca vergilendirilmezler³³⁴.”

Dar mükellef gerçek kişiler ise sadece Türkiye de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilirler. Bu vergilendirilmede; Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kurumlar vergisine tabii kurumlardan kanuni veya iş merkezi bulunmayanlar dar mükellef addedilir.

VUK’nun 10. maddesi Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcilerinin aynı zamanda kanuni temsilci hükmünde olduğunu düzenlemiştir. Kanun koyucu bu hususta hiçbir ayrıma gitmeyerek, bu hususun hem dar hem de tam mükellefler için geçerli olacağı kabul edilmiştir.

1. Vergi Aslı Bakımından

Asıl vergi mükellefinden kısmen veya tamamen alınamamış vergi alacağı aslı var ise, bunun tahsili için kanuni temsilcinin malvarlığına gidilecektir. Kanuni temsilci, ödemiş olduğu miktar oranında temsil ettiği asıl vergi mükellefine rücu hakkını kullanabilecektir.

2. Vergi Cezaları Bakımından

Yurtdışında bulunan asıl vergi mükellefinin Türkiye’deki kanuni temsilcisinin vergi cezaları bakımından sorumlu tutulması mümkün değildir. Çünkü, VUK’nun 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk, vergi alacağının aslına ilişkin olup, “...vergi cezasının asıl mükellefin mal varlığından tahsil edilememesi halinde dahi, kanuni temsilci söz konusu vergi cezasından sorumlu tutulamaz”³³⁵.

B) KANUNİ TEMSİLCİNİN DEĞİŞMESİ DURUMUNDA SORUMLULUK

Vergilendirme dönemi içerisinde bir takım sebeplerden dolayı asıl vergi mükellefinin kanuni temsilcilerinin değişmesi mümkündür. Kanuni temsilci değişikliği vergilendirme dönemi içerisinde meydana gelmiş ise, yeni temsilcinin

³³⁴ SEKDUR, ALTUN, s.129.

³³⁵ Dan. 4. Daire, 15.02.1978 Tarih, E:1977/2272, K:1978/503 Sayılı Kararı.

sorumluluğu, içinde bulunulan dönemin başından itibaren başlar. Temsilcinin ayrıldığı tarihte, hesap döneminin kapatılması ve sorumluluğunun vergi dairesi tarafından iki temsilci itibarıyla bölünmesi söz konusu değildir³³⁶.

Yeni temsilci ile eski temsilci, isterlerse veya durum onu gerektiriyor ise, kendi aralarında sözleşme yapabilirler. Bu sözleşmeye göre; eski temsilci, vergilendirme döneminin ayrıldığı tarihten önceki kısmından yeni temsilciye karşı sorumlu olması mümkün olabilmektedir.

Örneğin; Ağustos ayında işe başlayan yeni temsilci, mart ayında işlenmiş bir usulsüzlükten dolayı, eski temsilciye rücu edebilir. Bahsi geçen bu durum özel hukuku ilgilendirmekte olduğundan, sözleşme VUK'nun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi idaresini bağlamayacaktır. Özetle, vergi idaresine karşı, o vergilendirme döneminin tamamı için yeni temsilcinin sorumluluğu bulunmaktadır.

Yukarıda, "kanuni temsilcilerin değişmesi" hususu her ne kadar gerçek kişilerin kanuni temsilcilerine uyarlanarak açıklanmış ise de, bu husus tüzel kişilerde asıl uygulama alanını bulmaktadır. Tüzel kişilerde ortakların değişimi pay değişimini de gündeme getirmektedir. Ortak değişikliği halinde, vergi idaresi, pay devrinden önceki dönemlere ait şirket borçlarından, pay devralmış olan ortağı da takibata alabilmektedir³³⁷. Örneğin; Limited şirket ortağının kamu borçlarından dolayı sorumluluğu, ortak sıfatına ve ortaklık payına bağlı bir sorumluluk olduğundan, hisse devri halinde, şirketin devir tarihinden önce ve sonraki dönemlere ilişkin kamu borcundan, ortaklık payını devralan yeni ortak sorumludur. Danıştay birçok kararında, belirtilen uygulamanın gerekçesini, "...hisse devri halinde hisseyi devralan ortağın, şirketin mali durumunu, bir başka deyişle hissenin borçlu veya alacaklı olup olmadığının bildiği kabul edildiğinden, devir tarihinden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin vergi borçlarının ortaklık payını devralan ortaktan aranılması gerekmektedir³³⁸" şeklinde açıklamaktadır.

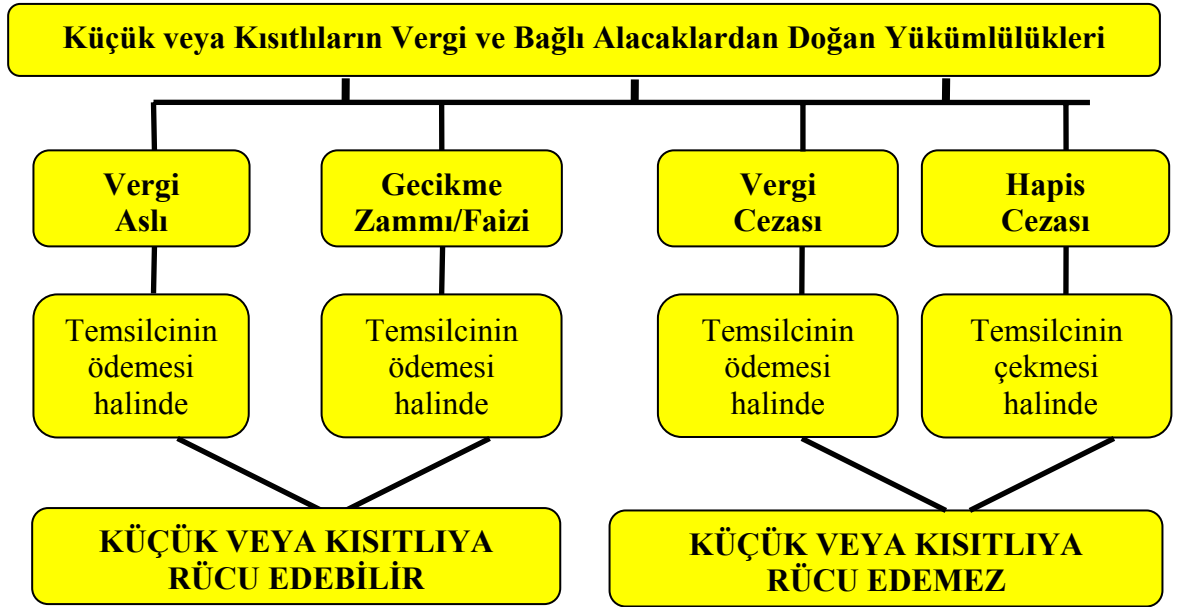
³³⁶ KARABIYIK, s.154.

³³⁷ Mustafa ALPASLAN, "Hisselerini Devreden Ltd. Ortağı Devirden Önceki Şirket Borcundan Dolayı Sorumlu Olamaz", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S:202, Şubat 2005, s.148.

³³⁸ Dn. 7. Daire, 05.11.2001 Tarih, E:2000/6064, K:2001/3393 Sayılı Kararı.

Küçük veya Kısıtlıların Vergi Ve Bağlı Alacaklardan Doğan Yükümlülükleri”ne ilişkin bilgiler aşağıda Tablo 2’te gösterilmiştir.

Tablo 2. Küçük veya Kısıtlıların Vergi ve Bağlı Alacaklardan Doğan Yükümlülükleri



GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

VUK'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi sorumlusu; verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Kanunun bu fıkradaki düzenlemesi vergi sorumlusunun sadece verginin ödenmesinden sorumlu bir kişi imiş gibi bir anlam çıksa da, VUK'nun 8. maddesinin dördüncü fıkrasında ise, “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir” şeklindeki bir düzenleme ile vergi sorumlusunun sorumluluğuna vergiyi kesme, defter tutma, beyanname verme gibi daha birçok ödev verildiği görülmektedir.

Verginin eksiksiz bir şekilde ödenmesi amacı ile düzenlenmiş olan vergi sorumluluğu müessesesi oldukça önemli bir konudur.. Bu sebeple, gerçek kişinin kendisi tarafından bir takım nedenlerden dolayı yerine getirilemeyecek olan vergisel ödevlerin, usulüne uygun bir şekilde yerine getirilmesi amacı ile kanuni temsilcisi devreye girecek ve vergisel sorumluluğu üzerine alacaktır. Çünkü gerçek kişilerin bir kısmı yani; küçük veya kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde, vergilendirme ile ilgili kanuni ödevlerini bizzat kendilerinin yapmaları mümkün değildir. Bu sebeple söz konusu ödevler; kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. MK'un 28. maddesinin ikinci fıkrasına göre, herkes sağ ve tam olarak doğmak koşulu ile ana rahmine düştüğü andan itibaren haklar elde eder. Bu koşullar kişiye hak ehliyeti sağlamaktadır. MK'un 10. maddesi ise, fiil ehliyeti kapsamında ayırt etme gücüne sahip olmak, kısıtlı olmamak ve ergin olmak şeklinde fiil ehliyetinin genel koşullarını düzenlemiştir. Fiil ehliyeti kapsamına giren bu üç koşuldan birini taşımayan kişiye kanuni temsilci atanır. Veli, vasi ve kayyım; küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcilerini oluşturur.

Kanuni temsilciler, vergi kanunları ile kendilerine yüklenen vergi ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde sorumlu olacaklardır. Küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcilerinin temsil ettikleri vergi mükelleflerinin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için bir takım şartların vukuu bulmuş olması gereklidir ki; onlar da şunlardır:

- Vergi dairesinin kanunî temsilciye müracaat ettiği tarihte, temsil edilen vergi mükellefinin vergi dairesi tarafından talep edilebilecek bir vergi alacağıнын mevcut olması gerekir. Asıl vergi mükellefinden talep edilemeyecek vergi borcu kanunî temsilciden de talep edilemez. Meselâ tarh (VUK Md. 113 vd.) veya tahsil (AATUHK Md. 102 vd.) zamanaşımın söz konusu olduğu hallerde kanuni temsilcinin de sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.
- Vergi alacağı, temsil edilen vergi mükellefinin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olmalıdır. Başka deyimle kanuni temsilci, vergi dairesine karşı bu borç dolayısıyla ikinci derecede sorumludur.
- Takibi yapılan borç, kanuni temsilcinin temsilcilik görevini ifa ettiği döneme ilişkin bir borç olmalıdır. Kanuni temsilcinin görevli olmadığı dönemlere ilişkin vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.
- Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için asıl mükellefin vergi borcunun ödenmemesine kanunî temsilcinin sebep olması gerekir. Başka deyimle borcun ödenmemesi ile kanunî temsilci arasında illiyet/nedensellik bağı bulunmalıdır. Kanunî temsilci nedensellik bağının mevcut olmadığını ispat ederek ödeme sorumluluğundan kurtulabilir. Kanun'daki "kasıt ve ihmâl" şartı kaldırılmış olup, kanuni temsilci ödevlerini yerine getirmiş ise yasal takibi mümkün değildir.
- En önemli şart olarak addedilen; takibi yapılan kişinin, küçük veya kısıtlının kanuni temsilcisi olmasıdır. Kanuni temsilcilik vasfı bulunmayan bir kişi ödevlinin vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulamayacağı kanun gereğidir.

Küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcileri, temsil ettikleri kişilerin vergilendirmeye ilişkin kanuni ödevlerini zamanında ve tam olarak yerine getirirlerse problem yoktur. Kanuni temsilci tarafından ödenmiş olan vergi ve buna bağlı alacaklar küçüğün ya da kısıtlıların malvarlığından alınır. Kanuni temsilcilerin kendilerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar var ise bunlar kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. VUK'un 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, küçük veya kısıtlıların malvarlıklarından alınamamış olup, kanuni temsilcileri tarafından ödenmiş vergi ve buna bağlı alacaklar arasından sadece vergi asılları için küçük veya kısıtlılara rücu edebileceği yönünde bir düzenleme getirilmiştir.

VUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasının 3505 sayılı kanunun 2. maddesiyle değiştirilmeden önceki hükmünde kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu, kusurlu olması şartına bağlı idi. Yani esas olan kusurlu sorumluluk idi. 3505 sayılı kanunla değişiklik yoluna gidilmiş ve kusurlu sorumluluğunun esasını teşkil eden, söz konusu fıkradan "kasıt" ve "ihmal" kavramları çıkartılmıştır. Böylece; kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğu artık, kusura dayanan sorumluluktan çıkmış, ikinci derece bir sorumluluk halini almıştır. Bu değişiklikle sadece, vergi idaresi kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalinin varlığını ispat etme külfetinden kurtulmuştur. Artık, vergi ve buna bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli alacaklar ile gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizi gibi fer'i alacakların kanuni temsilcilerden istenebilmesi için, onların vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ve temsil ettikleri kişilerin malvarlığından verginin alınamaması arasında illiyet bağının kurulmuş olması bulunması yeterli görülmektedir.

Burada gecikme faizinin "vergi ve buna bağlı alacaklar" ifadesine girip girmediği konusunda yaşanan tereddütler üzerine Dn. DVDDGK, 01.05.1992 Tarih, E:1991/421, K:1992/148 ile, gecikme faizlerinin de vergiye bağlı alacak kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna girdiği yönünde karar vermiştir. Netice olarak denebilir ki; vergiye bağlı alacaklar olan; gecikme faizi, tecil faizi ve vadesinde ödenmeyen kamu alacakları için söz konusu gecikme zammı olup,

küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, sadece vergi aslından değil, vergiye bağlı alacaklar kapsamında yer alan gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammından da sorumludur. Bu düzenleme ile kanuni temsilcilerin mevcut olan sorumluluk kapsamı daha da genişletilmiştir.

Küçüklerin ve kısıtlıların ceza ehliyetleri bulunmadığından dolayıdır ki; küçükler ve kısıtlılar, kendileri adına hareket eden veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezalarına karşı muhatap tutulmazlar. Burada sorumluluk küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerine geçer ve vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı kesilecek cezalardan doğrudan doğruya kanuni temsilcileri sorumlu olur. Ancak, küçük ve kısıtlıların vergileme ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeniyle kesilecek vergi cezası her hal ve takdirde kanuni temsilciden alınır. Kanuni temsilciler kendi ihmali veya kasti hareketleri ile sebebiyet verdikleri bu para cezaları için küçük veya kısıtlıya müracaat edemezler. Çünkü bizzat vergi kanunlarına aykırı hareketi yapan kanunî temsilcidir ve bunun sonuçlarına katlanması da işin doğası gereğidir. Bu durumda, küçük ve kısıtlıların vergilemeyle ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesi nedeni ile kesilecek vergi cezası, her hal ve şartlarda kanuni temsilciden alınacaktır. Ayrıca, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı fiillerinden dolayı hükmolunacak hapis cezaları küçük veya kısıtlılara uygulanmayıp, vergi kanunlarına aykırı hareket eden kanuni temsilcilere uygulanır. Örneğin; küçük ve kısıtlıların temsilinde vergi cezaları gibi, hapsi gerektiren kaçakçılık suçu cezası ve ceza mahkemelerince hükmolunacak diğer cezaların muhatabının kanuni temsilci olması gibi. Ancak, kanuni temsilcilere hürriyeti bağlayıcı cezaların hükmedilebilmesi için aranan kriter, kanuni temsilcinin mutlaka kusurlu veya kasıtlı bir fiil ile vergi kanunlarına aykırı davranmış olmasının gerekliliğidir. Sonuç olarak; Ceza Hukukunda, suç failinin belirlenmesinde prensip olarak sorun yaşanmamaktadır. Bu sebeple, “Cezaların Şahsiliği” ilkesi gereğince fiili işleyen (fail) cezalandırılır.

KAYNAKÇA

I. MAKALE VE KİTAP

- ADAR Erdal, Fundamentals of Turkish Private Law (Revised Second Edition), Gül Basın ve Yayın A.Ş. İstanbul, 1989
- AKIN Emrah, “Vergi İdaresi Tarafından Re’sen Mükellefiyet Terki”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2007, S:169, ss.55-59.
- AKINTÜRK Turgut, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Özel Borç İlişkileri, Genişletilmiş Onikinci (20.) Baskı, Beta Basım, İstanbul, Eylül 2006
- AKINTÜRK Turgut, Borçlar Hukuku, Genel Hükümler, Özel Hükümler, Beta Yayınevi, 8. Baskı, İstanbul, 2001
- AKINTÜRK Turgut, Medeni Hukuk, Savaş Yayınları, Ankara, 1994
- AKİPEK Jale G., AKINTÜRK Turgut, Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Şahsın Hukuku 1. Cilt, Gözden Geçirilip Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1998
- AKKAYA Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C:46, S:1-4, 1997, ss.185-208.
- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, “Vergide Uzlaşma”, Danıştay Dergisi, Sayı:28-29, 1978, ss.3-17.
- ALPASLAN Mustafa, “Hisselerini Devreden Ltd. Ortağı Devirden Önceki Şirket Borcundan Dolayı Sorumlu Olamaz”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S:202, Şubat 2005, ss.148-150.
- ALTOP Atilla, Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993

- ANDREAS von TUHR, Borçlar Hukukunun Umumi Kısmı, Cilt:1-2 (Çeviren: Avukat Cevdet EDEGE)., Yargıtay Yayınları No:15, Olgaç Matbaası, Ankara, 1983
- ANSAY Tuğrul, Anonim Şirketler Hukuku, 2. Baskı, Ankara, 1968
- ARPACI Abdülkadir, Kişiler Hukuku (Gerçek Kişiler), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993
- AYGÜN Fethi, “Anonim Şirket Temsilciliğinden Ayrılan Kişinin Şirketin Vergi Borcundan Sorumluluğu”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, S:233, Eylül 2007, ss.65-70.
- AYİTER Nuşin, KILIÇOĞLU Ahmet M., Miras Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 1989
- BAHAR Cevdet Okan, “Kanuni Temsilciler”, Yaklaşım Dergisi, S:124, Nisan 2003, ss.198-200.
- BAHTİYAR Mustafa, “Vergi Alacağıının Kanuni Temsilciden Takibi”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, S:147, ss.289-291.
- BARLAS İrfan, “Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, Vedat Kitapçılık, Yaylacık Matbaacılık, İstanbul, 2006
- BAYRAKLI H. Hüseyin, “Türk Vergi Ceza Hukukunda Sorumluluk”, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:IV, Sayı:2, 1986, ss.281-309.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “Vergi Hukukunun Temel İlkeleri”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:18, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:5, Afyon, 1997
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Genel Ceza Hukuku, Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, Yeniden Yazılmış 3. Baskı, Afyonkarahisar, 2006
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Genel Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi, Trabzon, Afyon 2007
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Ceza Hukuku, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayın No:21, Afyon, 1999
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi Hukukunun Temel İlkeleri, AKÜ İİBF Yay. No:5, Karaman Ofset Matbaacılık, Afyon, 1997

- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Vergi İcra Hukuku, AKÜ Yayın No:27, AKÜ Matbaası, Afyon, 2000
- BRUNORI David, Local Tax Policy (A Federalist Perspective), The Urban Institute Pres, Washington, DC 2003
- CANDAN Turgut, “Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu-II” Yaklaşım, Sayı:40, Nisan 1996,ss.34-40.
- CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Tüze Yayıncılık, Ankara, 1998
- CANDAN Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Özkan Matbaacılık, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, Şubat 2006
- ÇAVUŞ Adnan, “Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili” Adalet Dergisi, 2001, Sayı:Ocak
- ÇELİK Binnur, “Takas - Mahsup Farklılığı Ve Takasın Kamu Alacaklarını Koruyan Bir Müessese Olmasının Nedenleri”, Mevzuat Dergisi, Yıl:3, Sayı:27, Mart 2000.
- DERYAL Yahya, Ticaret Hukuku, 3. Baskı, Derya Kitabevi, Trabzon, 1998
- DESCHENAUX Henry, TERCIER Pierre, Sorumluluk Hukuku, Çev. Salim ÖZDEMİR, Kadioğlu Matbaası, Ankara, 1983
- DOĞRUÖZ A. Bumin, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Kaynakta Vergileme Yöntemi”, Mükellefin Dergisi, S:35, Kasım 1995, ss.69-76.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme Stopaj”, İstanbul: İstanbul SMMMO Yayını No: 3, 1992
- DONAY Süheyl, “Ceza Hukukunda Objektif veya Kusursuz Sorumluluk”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, ss.113-123.
- DURAL Mustafa, ÖĞÜZ Tufan, Türk Özel Hukuku Cilt II, Kişiler Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 8. Baskı, 2006

- EREN Fikret, Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyyet Bağı Teorisi, Sevinç Matbaası, Ankara,1975
- GERÇEK Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.54, S.3, ss.157-193.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Yönetmelik Yargı, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1993
- GÜLTEKİN Hakkı, “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, S.30, Şubat, 1984
- GÜNDEL Ahmet, “Vergi Suçlarında Gerçek Kişilerin ve Şirket Temsilcilerinin Cezai Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:122, 2003, ss.25-32.
- GÜNDOĞDU Burhan, “Ticaret Şirketlerinde Mütessesil Sorumluluk”, Vergi Dünyası, Haziran 2005, Sayı:286, ss.133-140.
- GÜNEŞ Gülsen, ŞİRİN Z. Ertunç, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, Vergi Sorunları, S: 197, Şubat 2005, ss.135-145.
- GÜRÇÜ Şebnem Pınar, YEŞİLYURT Eren, “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I” , Yaklaşım Dergisi, S:130, Ekim 2003, ss.127-132.
- HATEMİ Hüseyin, SEROZAN Rona, Aile Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul,1993
- KANETİ Selim, “Haksız Fiil Sorumluluğunda Kusur Kavramının Görevi”, Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler I. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi,Yayın No:2759, Hukuk Fakültesi Yayın No: 623, Fakülteler Matbaası, 1980, ss.29-66.
- KANETİ Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989
- KARABIYIK Vehbi, “Kanuni Temsilcilerin Değişmesi Halinde Sorumluluk”, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2003, S.132, ss.153-156.
- KARAKOÇ Yusuf, “Türk Vergi Hukukunda Mirasçılarının Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, S:8, Ağustos 1993, ss.20-25.
- KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007

- KARAVELİOĞLU Celal, İdari Yargılama Usulü Kanunu, Dördüncü Bası, Top – Kar Matbaacılık, Akçaabat,1999
- KARAYALÇIN Yaşar, “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Mart 1994, S:15, ss.5-9.
- KIRATLI Aydın, “Vergi Borçlarının Tecil Ve Taksitlendirilmesi Ve Yeni Tecil,Faizi Oranı-I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:101, 2001, ss.52-56.
- KIRATLI Aydın, “Vergi Borçlarının Tecil Ve Taksitlendirilmesi Ve Yeni Tecil,Faizi Oranı-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:102, 2001, ss.78-83.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2006
- KIZILOT Şükrü, Vergi Usul Kanun ve Uygulaması, C.I., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1995
- KURU Baki, İcra ve İflas Hukuku, Evrim Dağıtım, Cilt:1, İstanbul, 1988
- KÜÇÜK Şaban, “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, S:145, ss.57-61.
- MUTLUER Kamil, Türk Vergi Sistemi (24. Ünite), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 511, 2000
- OĞUZMAN M. Kemal, ÖZ M. Turgut, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998
- OLGUN Sevinç, “Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, Terazi Hukuk Dergisi, Temmuz 2007, Sayı: 11, ss.43-52.
- ORTAÇ Fevzi Rifat, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Doktora Tezi, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1990
- ÖNCEL Mualla, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XXXV, Sayı:1-4,1978, ss.17-54.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs 2006

- ÖZAY İlhan, Devlet İdari Rejim ve Yargısal Korunma (Deneme), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1986
- ÖZBALCI Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık AŞ., Form Ofset Matbaacılık Ltd. Şti., Ocak 2004
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık Ltd. Şti. Mayıs 2000
- ÖZBALCI Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikleri de İçeren), Oluş Yayıncılık, Ankara, Ekim,1998
- ÖZDEN Murat, "Kamu Alacakları İçin Bir Güvence Önlemi; Takas", G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, C. 3, Yıl. 1987, S. 1-2, G.Ü. Yayın No: 119, İ.İ.B.F. Yayın No: 48
- REİSOĞLU Safa, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006
- SABAN Nihal, Vergi Hukuku, Der Yayınları 351, İstanbul, 2005
- SARILI Mustafa Ali, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004
- SEKTUR Mahmut, ALTUN Muhsin, Mali Hukuk Ansiklopedisi, Yaklaşım Yayınları, Ağustos 2001
- SEVİĞ Veysi, "Diğer Ücretlerin Değerlendirilmesi", Dünya, 18.07.2003
- SEVİĞ Veysi, "Sorumluluk", Dünya, 14.11.2001.
- ŞAFAK Ali, Hukuk Başlangıcı, Sorular, Olaylar, Örnek Çözümler, 3. Baskı, Alkım Kitapçılık Yayıncılık, 1994
- ŞEKER Sakıp, "Uzlaşılın Vergilerde Gecikme Faizinin Hesabı ve Özellikli Durumlar", Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2006, S:164, ss.142-148.
- ŞENER Esat, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2001
- ŞENGÖZ Yunus, "Gecikme Faizi Ceza Mahiyetinde Bir Kamu Alacağı Mıdır ve Gecikme Zammına Tabi Midir?", Yaklaşım Dergisi, Sayı:59, 1997, ss.77-83.
- TANDOĞAN Haluk, "Tehlike Sorumluluğu Kavramı ve Türk Hukukunda Tehlike Sorumluluklarının Düzenlenmesi Sorunu",

- Sorumluluk Hukukunda Yeni Gelişmeler II. Sempozyumu, İstanbul Üniversitesi Mukayeseli Hukuk Enstitüsü Yayını, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2805, Hukuk Fakültesi Yayın No:630, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981, ss.7-52.
- TEKİNAY Selahattin Sulhi, Türk Aile Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990
- TEKİNAY Selahattin Sulhi, AKMAN Sermet, BURCUOĞLU Haluk, TEKROYUN Mehmet, “Limited Şirketlerde Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları”, Vergi Dünyası Mayıs 2003, S:261, Mayıs 2003, ss.142-153.
- THURONYİ Victor, Tax, The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy, The Urban Institute Press, Washington, D.C. 2005
- TUNA Hatice, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999
- TUNCER Selahattin, ŞANVER Salih, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, İktisat ve Maliye, Cilt V, S:11, Şubat 1959, ss. 525-537.
- TUTAR İbrahim, “Yönetim Kurulu Üyelerinin ve Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:62, Şubat 1998, ss.110-120.
- TÜNAL S. Selman, “Birleşen ve Devrolan Firmaların Damga Vergisi Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, S:264, Ağustos, 2003, ss.42-45.
- TÜRK HUKUK LÜGATI, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 4. Baskı, 1998
- UFUK M.Tahir, “Vergi Hukukunda Sorumlulukla ilgili Düzenlemenin Esasları”, Yaklaşım Dergisi, Mart 2002, S:111, ss.63-67.
- ULUATAM Özhan, METHİBAY Yaşar, Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999
- UYANIK Atilla, “İdari Yargıda İptal Davalarının Değerlendirilmesi”, Mevzuat Dergisi, Yıl:6, S:61, Ocak 2003.

ÜNAL Mehmet, “Manevi Tazminat ve Bu Tazminat Çeşidinde Kusurun Rolü”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXV, 1978, ss.397-437.

VURAL Mahmut , “Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Dünyası, S:233, Ocak 2001, ss.13-21.

YILMAZ Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara, 1996

ZAPATA Tan Tahsin, Medeni Hukuk, Savaş Yay., Ankara, 2005

ZEVKLİLER Aydın, HAVUTÇU Ayşe, Medeni Hukuk Temel Bilgiler,3. Bası, Ankara, 2004

ZEVKLİLER Aydın, Medeni Hukuk Pratik Çalışmaları, Turhan Kitabevi., Ankara, 2004.

II. İNTERNET KAYNAKLARI

AĞAR Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği"

www.idare.gen.tr/agar-vergidavaları.htm (19 Ekim 2006),
(27.02.2008)

AKÇAOĞLU Ertuğrul, "Vergi Hukukunda İradi Temsil", 27 Şubat 2007,

www.akcaoglu.com/2007/02/27/vergi-hukukunda-iradi-temsil/
(27.02.2008)

BATIR Dilek, "Vergileme Sistemimizde Uzlaşma Müessesesi"

http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/vrg_sistemi.doc
(27.02.2008).

İYİGÜN Ömer, "Vergi Borçlarında Takas Ve Saymanlık Uygulamaları"

<http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/2/oiyigun.pdf> (27.02.2008)

MAÇ Mehmet, "Tecil Faizlerinin Vergi Matrahından İndirilmesine İzin Verilmelidir"

http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=1731 (01.07.2008)

ÖZDEMİR Muharrem, "Gecikme Faizi Ve Hesaplama Yöntemleri"

http://www.alomaliye.com/eylul_06/muharrem_ozdemir_gecikme_faizi.htm (04.03.2008)

ÖZKAN Murat, "Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarına

İlişkin Sorumlulukları", E- Yaklaşım Dergisi, Mart 2005, S:20,

<http://www.yaklasim.com>. (01.01.2008)

SAYIN İsmail Hakkı, "Kamu Personelinin Mali Sorumluluğu"

<http://www.ekitapyayin.com/id/043/> (27.02.2008)

SEVİNÇ Eser, "Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi"

http://www.bendevar.com/v3/makale_209.html (27.02.2008).

TAŞKIN Yasemin, “Vergi Hataları Ve Düzeltme”

http://www.Alomaliye.Com/2007/Yasemin_Taskin_Vergihata.Htm
(28.02.2008)

YILMAZ Halil, Ali İhsan Özgür ÇİLİNGİR;

“Suçla Mücadelede Vergisel Enstrümanlar”

<http://www.vergidanismani.com/icerikg.asp?id=542> (27.02.2008)

“Gecikme Faizi ve Gecikme Zammı”

<http://www.vergiportali.com/KContent.aspx?id=549> (04.03.2008)

“Gelir Vergisi uygulamasında tam ve dar mükellefiyet ayrımı nedir?”

<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&opp=content&tid=2303>

“Mali Ansiklopedi”

<http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&opp=content&tid=2186> (01.07.2008)

“Son Düzenlemeler Işığında Vergi Ziyai Cezası”

<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmoo/DOSYALAR/MaliPlatform/24>.

[%20son%20duzenlemeler%20%C4%B1s%C4%B1g%C4%B1nda%20vergi%20ziyai%20cezasi.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmoo/DOSYALAR/MaliPlatform/24/%20son%20duzenlemeler%20%C4%B1s%C4%B1g%C4%B1nda%20vergi%20ziyai%20cezasi.pdf) (04.06.2008)

“Vergi Kanunları’2004”

<http://www.vergiturk.com/ack/kvkmd15b3.htm> (11.03.2008).