

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

MÜTESELSİL SORUMLULUK
ve
VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Recep KAPLAN

BURSA 2005

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

MÜTESELSİL SORUMLULUK
ve
VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışman
Prof.Dr. Doğan ŞENYÜZ

Recep KAPLAN

BURSA 2005

T.C
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Recep Kaplan'a ait "Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza
Başkan
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza
Üye (Danışman).....
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza
Üye.....
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza
Üye.....
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

İmza
Üye... ..
Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI
MÜTESELSİL SORUMLULUK ve VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ
Recep KAPLAN
(Yüksek Lisans Tezi)

Sorumluluk kavramı toplumsal yaşamın ve toplumsal yaşamı düzenleyen kurallardan oluşan hukuk sistemlerinin vazgeçilmez bir ögesidir. Kamu hukukunun bir dalı olan vergi hukukunda da sorumluluk müessesine ve onun bir alt ögesi olan müteselsil sorumluluk müessesesine önemli bir yer verilmiştir. Çünkü müteselsil sorumluluk müessesesi vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamakta ve verginin tahsilini kolaylaştırmaktadır. Ancak gerek yasalardan kaynaklanan eksiklikler gerekse vergi idaresinin takdir yetkisini aşan uygulamaları, müteselsil sorumluluk müessesinin uygulanmasında bazı güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Yasal boşlukların vergi idaresi tarafından basit idari düzenlemelerle doldurulması vergilerin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Mevzuattaki boşluklar aynı zamanda vergisel uyumsuzluklar ortaya çıkarmakta ve yargı organlarının iş yükünü arttırmaktadır. Vergi en önemli kamu geliri olduğu için, müteselsil sorumluluk müessesinin vergi alacağının tahsili açısından vazgeçilmez bir müessese olduğu açıktır. Ancak uygulamada oluşan sorunların giderilebilmesi için, uygun yasal zemin oluşturulmalı; vergi idaresi de yasaların çizdiği sınırlar içinde kalmalıdır. Anayasamıza göre; herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak bununla birlikte yine anayasamıza göre; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Danışmanı: Prof. Doğan Şenyüz

Sayfa sayısı: 176

JOINT LIABILITY and ITS POSITION IN TAX LAW
(ABSTRACT)

Liability is an indispensable element of social life and regulatory norms of legal systems. Liability and joint liability conceptions have an important place in tax law, which is a branch of public law. Joint liability guarantees and facilitates collecting taxes. But both legal deficiencies and maladministrations in the area of taxation causes some difficulties in the implementation of joint liability. Fulfilling the legal gaps by administrative measures is not compatible with the principle of legality of taxes. Legal deficiencies also causes tax disagreements and extra burdens for the judiciary. For the tax is the most important public revenue, it is obvious that joint liability has a vital importance for collecting taxes. At the implementation level legal measures should be taken effectively to solve practical problems and also the tax administration should obey the law strictly. According to our constitution; everyone is under obligation to pay taxes according to his financial resources, in order to meet public expenditure. But however according to our constitution again; taxes, fees, duties, and other such financial impositions shall be imposed, amended, or revoked by law.

Advisor: Prof. Doğan Şenyüz

Number of pages: 176

ANAHTAR KELİMELER (KEY WORDS)

- | | |
|--------------------------|-----------------|
| 1. Sorumluluk | Liability |
| 2. Müteselsil sorumluluk | Joint liability |
| 3. Vergi | Tax |
| 4. Vergi hukuku | Tax law |

ÖNSÖZ

Kamu ekonomisinde kamusal üretimin finansmanı önemli bir konudur. Kamu ekonomisi, finansman sorununu kamu gelirleri ile çözmeye çalışır. Kamu gelirlerinin en önemli bölümünü ise vergiler oluşturmaktadır. Devletin kamu hizmetlerini yürütebilmesi için sürekli ve düzenli gelir kaynaklarına ihtiyacı vardır. Bu gelir kaynaklarının en önemlisi vergidir. Vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vermekle yükümlü olduğu ekonomik değerlerdir. Vergi alacaklısı vergilendirme yetkisine sahip olan devlettir. Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür. Vergi alacaklısı durumunda olan devlet vergi alacağını güvence altına almak için çeşitli vergisel müesseseler oluşturmuştur. Vergi hukukundaki müteselsil sorumluluk müessesesi bunlardan bir tanesidir.

Kişi ya da kurumların hesap verme yükümlülükleri olarak tanımlanabilen sorumluluk, insanların birlikte yaşamalarının temel öğelerinden biridir. Sorumluluk kişilerin tam bir serbesti içinde hareket etmelerini engeller ve yaptıklarının sonuçlarına katlanmasını öngörür. Esasen mutlak sorumsuzluk toplumsal hayat için bir felakettir. Birçok hukuk dalında olduğu gibi vergi hukukunda da müteselsil sorumluluk müessesesi önemli bir yer işgal etmektedir. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk bir vergi ve/veya cezanın birden fazla sorumlunun her birinden istenebilmesi hali olarak ifade edilebilir. Vergi hukukunda sorumluluğun müteselsil olması, idareye vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi imkanı verdiği gibi, aynı anda sorumluların her birinin ayrı ayrı takibine de olanak sağlar. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesinin amacı idarenin vergi alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplamasını sağlamaktır.

Bu çalışmada müteselsil sorumluluk müessesesi ve vergi hukukundaki yeri ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılmıştır. Çalışmada vergi hukukunda uygulama alanı bulan müteselsil sorumluluk müessesesi incelenirken konuyla ilgili ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik yargı organlarının vermiş oldukları kararlara da yer verilmiştir.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
GENEL OLARAK SORUMLULUK MÜESSESESİ, SORUMLULUK TÜRLERİ VE KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
I. SORUMLULUK KAVRAMINA İLİŞKİN TEMEL BİLGİ VE İLKELER	3
A. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI	3
B. HUKUKİ SORUMLULUĞUN TÜRLERİ	5
1. KUSURLU SORUMLULUK - KUSURSUZ SORUMLULUK	5
a. Kusurlu Sorumluluk	5
(1) Özel Hukuk Alanında Kusurlu Sorumluluk	5
(2) İdare Hukuku Alanında Kusurlu Sorumluluk	7
(a) Hizmetin Geç İşlemesi	8
(b) Hizmetin Kötü İşlemesi :	9
(c) Hizmetin Hiç İşlememesi	10
b. Kusursuz Sorumluluk	12
(1) Özel Hukuk Alanında Kusursuz Sorumluluk	12
(2) İdare Hukuku Alanında Kusursuz Sorumluluk	14
(a) Tehlike İlkesi	15
(b) Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi	17
2. ŞAHİS İLE SORUMLULUK - MALVARLIĞI İLE SORUMLULUK	17
a. Şahıs İle Sorumluluk	17
b. Malvarlığı İle Sorumluluk	18
(1) Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu	18
(2) Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu	19
(a) Konu İtibariyle Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu	19
(b) Miktar İtibariyle Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu	19
3. ORTAKLAŞA BORÇ İLİŞKİSİNDE SORUMLULUK – FERDİ BORÇ İLİŞKİSİNDE SORUMLULUK	19
a. Ortaklaşa Borç İlişkisinde Sorumluluk	20
b. Ferdi Borç İlişkisinde Sorumluluk	20
II. MÜTESELSİL SORUMLULUK	21
A. ÖZEL HUKUK ALANINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK	21
1. KAVRAM VE TANIM	21
2. MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN ÇEŞİTLERİ	23
3. MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN HÜKÜM VE SONUÇLARI	24
a. Dış İlişki	24
b. İç İlişki	26
(1) Rücu	27
(2) Halefiyet	28
4.MÜTESELSİL SORUMLULUK - MÜTESELSİL KEFALET İLİŞKİSİ ..	28
B. İDARE HUKUKU ALANINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK	30
1. VERGİ HUKUKUNDA MÜTESELSİL SORUMLULUK	33
a.Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk Kavramının Tanımı	33
b.Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk Müessesesine Yer Verilmesinin Nedenleri	35

c. Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluğun Kaynağı	36
d. Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluğun Türleri	37
(1) Mükellefler Arasında Mütessesil Sorumluluk (Mütessesil Mükellefiyet).....	37
(2) Mükellefle Vergi Sorumlusu Arasında Mütessesil Sorumluluk	38
(3) Sorumlular Arasında Mütessesil Sorumluluk	39
e. Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluğun Sınıflandırılması.....	39
f. Bazı Vergisel Kavramlarla Mütessesil Sorumlu Kavramının Karşılaştırılması	42
(1) Vergi Mükellefi ve Mütessesil Mükellef	42
(2) Vergi Sorumlusu ve Mütessesil Sorumlu	43
(3) Vergi Yüklenicisi ve Mütessesil Sorumlu	44
(4) Aracı Ödeyici ve Mütessesil Sorumlu	45
g. Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluk Müessesesinin Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	47
İKİNCİ BÖLÜM	50
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	50
1. VERGİ USUL KANUNUNDA MÜTESELSİL SORUMLULUK VE ANAYASAL AÇIDAN BİR DEĞERLENDİRME.....	50
II. ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK	58
A. KDV AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK	58
1. VUK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK	58
a. VUK'un 11. Maddesinde Yer Alan Mütessesil Sorumluluğa İlişkin	58
Düzenlemenin KDV Açısından Uygulanamayacağına İlişkin Görüş	58
b. VUK'un 11. Maddesinde Yer Alan Mütessesil Sorumluluğa İlişkin	62
Düzenlemenin KDV Açısından Uygulanabileceğine İlişkin Görüş.....	62
c. İdarenin Görüşü	63
d. Yargının Görüşü	71
e. Kişisel Görüşümüz	73
2. KDV KANUNU AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	77
a. İhracat Teslimlerinde Mütessesil Sorumluluk	77
b. Adi Ortaklıklar Açısından Mütessesil Sorumluluk	78
B. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK	80
1. ZİRAİ ÜRÜN VE HİZMETLER KARŞILIĞI YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ TEVKİFATI VE MÜTESELSİL SORUMLULUK	80
a. Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum Ve Kuruluşlarının, Zirai Ürün Alımlarında Mütessesil Sorumluluk	83
b. Destekleme Alımı Yapmayan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Zirai Ürün Alımlarında Mütessesil Sorumluluk.....	84
c. Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındaki Kurum, Kuruluş ve Kişilerce Zirai Ürün Alımında Mütessesil Sorumluluk	85
d. Kiralanan Sınai İşletmelerde Mütessesil Sorumluluk	86
e. Mütessesil Sorumluluğun Belirlenmesi	86
C. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK ...	87
1. GVK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK	88
2. KVK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK.....	89

a. Birleşme ve Devir Hallerinde Müteseşil Sorumluluk	89
b. İş Ortaklıkları Açısından Müteseşil Sorumluluk	91
c. Tasfiye Memurlarının Müteseşil Sorumluluğu	92
D. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	92
E. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	94
F. HARÇLAR AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	95
G. EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	97
1. Elbirliği Mülkiyette Müteseşil Sorumluluk	98
2. Devir ve Ferağ Hallerinde Müteseşil Sorumluluk	99
H. DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	100
1. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	101
2. DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	101
I. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	103
III. ÇEŞİTLİ KİŞİ VE KURUMLAR AÇISINDAN MÜTESEŞİL SORUMLULUK	104
A. KEFİLLERİN MÜTESEŞİL SORUMLULUĞU	104
B. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MÜTESEŞİL SORUMLULUĞU	106
C. TASFİYE MEMURLARININ MÜTESEŞİL SORUMLULUĞU	116
1. VUK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN	117
2. KVK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN	118
3. AATUHK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN	120
D. MİRASÇILARIN MÜTESEŞİL SORUMLULUĞU	120
E. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESEŞİL SORUMLULUĞU ..	124
F. ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ ÜRETİMİ VE İTHALATI YAPAN KURULUŞLARIN MÜTESEŞİL SORUMLULUĞU	132
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	134
MÜTESEŞİL SORUMLUNUN HAKLARI	134
1. VERGİ HATASININ DÜZELTİLMESİ TALEBİ	134
2. PIŞMANLIK VE İSLAH TALEP ETME	138
3. YANILMAYA İLİŞKİN HÜKÜMLERDEN YARARLANMA TALEBİ	144
4. TECİL TALEBİ	147
5. TERKİN TALEBİ	150
6. ZAMANAŞIMI İDDİASINDA BULUNMA	154
A. TAHAKKUK ZAMANAŞIMI	154
B. TAHSİL ZAMANAŞIMI	157
1. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMASI	157
2. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİ	157
7. UZLAŞMA TALEP ETME YETKİSİ	159
A. TARHİYAT ÖNCESİ UZLAŞMA	159
B. TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA	162
8. TAKAS TALEBİNDE BULUNMA YETKİSİ	163

<u>9.DAVA AÇMA</u>	165
<u>SONUC</u>	169
<u>KAYNAKÇA</u>	172

KISALTMALAR

Kisaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e	Adı geçen eser
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Bkz	Bakınız
BK	Borçlar Kanunu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
EMK	Eski Medeni Kanun
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
G.T.	Genel tebliğ
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İK	İcra İflas Kanunu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDV	Katma değer vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MK	Medeni Kanun
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTV	Özel tüketim vergisi
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli mali müşavir

GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanında kullanılan kaynaklardan en önemlisi vergilerdir. Devletin sağladığı gelirler içinde büyük bir yer işgal eden vergi, devlet veya vergilendirme yetkisi verilen kamu kuruluşları tarafından kamu gücüne dayanılarak, kişilerden karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir.

Kamu harcamalarının karşılanmasında en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tahsilatını güvence altına alabilmek amacıyla Türk Vergi Hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesine yer verilmiştir. Bu çalışmanın konusu müteselsil sorumluluğun vergi hukukundaki yeri ve uygulamadaki durumunun ortaya konulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde genelde hukuk sistemi açısından sorumluluk müessesesi ayrıntılı olarak incelenmektedir. Bu bölümde hukuk sistemi içerisinde sorumluluk müessesesi incelenirken, sorumluluk kavramının tanımı ve terminolojisi, hukuki sorumluluğun türleri, hukuki sorumluluğun bir türü olarak müteselsil sorumluluk müessesesinin özel hukuk ve idare hukukundaki yeri açıklanacaktır. İdare hukukunun mali alana uzanmış bir kolu olan ve artık bağımsız bir hukuk dalı olan vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun ne anlama geldiği, vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesine niçin ihtiyaç duyulduğu, vergi hukukundaki müteselsil sorumluluk türleri ve müteselsil sorumlu kavramıyla vergi mükellefi, vergi sorumlusu gibi bazı temel vergisel kavramların karşılaştırılması yine bu bölümün kapsamı dahilindedir.

Türk vergi sisteminde uygulama alanı bulan müteselsil sorumluluk halleri, ikinci bölümün temel çerçevesini oluşturmaktadır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yer alan müteselsil sorumluluk halleri ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölüm dahilinde Türk vergi sisteminde müteselsil sorumluluk müessesesinin en çok uygulama alanı bulduğu katma değer vergisi kapsamındaki açıklamalar nispeten geniş ölçekli tutulmuş, bu konudaki yargı içtihatları ve idarenin uygulamaları değerlendirilmiştir. Bunun yanında gelir vergisi kanunu, kurumlar vergisi kanunu, motorlu taşıtlar vergisi kanunu gibi çeşitli vergi kanunlarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler de değerlendirilmiştir. Doğrudan bir vergi kanunu ile kapsamı sınırlandırılmayan tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluğu,

yeminli mali müşavirlerin müteselsil sorumluluğu gibi çeşitli kişi ve kurumların müteselsil sorumluluğu yine bu bölüm içinde farklı bir ana başlık altında değerlendirilmiştir.

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkını da tanımaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında iki taraf bulunmaktadır. Bu taraflardan birincisi, devlet ya da devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kamu kuruluşları; diğeri ise, vergi yükümlüsüdür. Buradaki vergi yükümlüsü kavramının içerisine vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişiler de girer. Çalışmamızın üçüncü bölümünde vergi yükümlüsü kavramının kapsamına dahil olan, vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin vergi idaresine karşı kullanabileceği uzlaşma, dava açma gibi idari ve yargısal bazı müesseselerle ilgili genel bilgiler verdikten sonra, anılan kişilerin bu müesseseleri kullanabilme olanaklarını inceleyeceğiz.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SORUMLULUK MÜESSESESİ, SORUMLULUK TÜRLERİ VE KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

I. SORUMLULUK KAVRAMINA İLİŞKİN TEMEL BİLGİ VE İLKELER

A. SORUMLULUK KAVRAMININ TANIMI

Arapça mesuliyet olarak da ifade edilebilen sorumluluk kavramının sözlük anlamı; “kişinin kendi davranışlarının veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi” dir.¹ Bu açıdan sorumluluk; “kişi ya da kurumların yaptıkları işlem ve eylemler sonunda hesap verme yükümlülükleri ve bu işlem ve eylemlerin sonuçlarına katlanma durumu” olarak ifade edilebilir.

Kişilerin sorumluluğu ahlaki, dini, toplumsal ya da hukuksal bir normdan kaynaklanabilir. Bu açıdan bakıldığında evde aile reisi olarak babanın ailevi sorumluluğundan, parlamento üyelerinin siyasal sorumluluğundan, bir borç ilişkisine giren kimsenin hukuksal sorumluluğundan söz edilebilir. Sorumluluk toplumsal hayatın ayrılmaz bir parçasıdır.

Sorumluluk kavramı hukuk literatüründe değişik bakış açılarından ve de çeşitli hukuk dalları açısından farklı tanımlamalara konu olmuştur. Bir tanıma göre sorumluluk “uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme; tazminatla yükümlü tutulma; işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme” dir.² Bir başka tanıma göre sorumluluk “uyulması gereken bir yargıya, bir kural ya da yetkili üstün verdiği buyruğa uyulmaması üzerine suçlu düşme durumu” dur.³

Sorumluluk kavramı hangi bakış açısından değerlendirilirse değerlendirilsin, kişilerin tam bir serbesti içinde hareket etmelerini engeller. Ancak bu engelleme, hem kişinin kendi mutluluğu hem de toplumsal mutluluk amacına yöneliktir. Çünkü mutlak

¹ Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük,
<http://www.tdk.gov.tr/TDKSOZLUK/SOZBUL.ASP?kelime=sorumluluk> (29 Ekim 2004 tarihinde erişilmiştir)

² Ejder Yılmaz, *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985

³ Hüseyin Özcan, *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, 4.Baskı, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s.428

sorumsuzluğun ve sınırsız hareket serbestisinin sonu anarşidir. Esasen mutlak sorumsuzluk kişi ve toplum için felakettir.

Hukukta sorumluluk “siyasi sorumluluk”, “cezai sorumluluk” ve “hukuki (mali)” sorumluluk olmak üzere üçe ayrılır.⁴ Siyasi sorumluluk idarecilerin “egemen”e karşı sorumluluğudur. Parlamenter demokrasilerde idarenin başı durumunda olan bakanlar ve başbakan parlamentoya karşı sorumludur. Bu sorumluluk siyasi bir sorumluluktur. Cezai sorumluluk ise ceza hukukuna ilişkin sorumluluktur. Kişinin suç işlemesi cezai sorumluluğa yol açar. Cezai sorumluluk kişisel bir sorumluluktur. Ancak gerçek kişilerin cezai sorumluluğu söz konusu olabilir.⁵ Hukuki (mali) sorumluluk ise; bir borç ilişkisinden kaynaklanan borcunu kendi isteğiyle yerine getirmeyen borçlunun bu davranışı sonucunda alacaklının, devlet organları aracılığıyla alacağını elde etmesini ifade etmektedir.⁶

Sorumluluk kavramı borç ilişkisi ile birlikte düşünüldüğünde; borç ilişkisinde borcun yerine getirilmesi şüphesiz sadece borçlunun dürüstlük ve arzusuna bırakılmaz. Böyle olursa alacaklıya, borçluyu zorlama imkanı vermeyen bir alacak hakkı ise, esasen borçlunun dürüstlük ve insiyatifine bırakılmış eksik bir haktan başka bir anlam ifade etmez. Bu sebepten modern hukuk sistemleri, kural olarak her borç ilişkisinde bir de sorumluluk unsurunun varlığını zorunlu görmektedir. Bu anlamda sorumluluk, borcun yaptırımıdır.⁷

Bir edimi yerine getirmekle yükümlü olan borçlu borcunu ifa etmezse, alacaklı, devlet zoru ile alacağını yada alacağının yerine geçecek olan bir miktar parayı elde etmek hakkına sahip olur. Buna borçlunun sorumluluğu denir.⁸ Borçlunun davranış yükümlülüğünün yaptırımı bağlanmadığı bir borç ilişkisi, iktisadi alanda fonksiyon ifa edemez. Bu nedenle borçlu edimini rızasıyla yerine getirmediği takdirde, alacaklıya devlet organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına el koyma hakkını tanımak gerekir. Nitekim hukuk sistemimizde alacaklıya bu hak verilmiştir.

⁴ Kemal Gözler, İdare Hukuku, Cilt II, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003, s.929

⁵ a.g.e., s.930, 931

⁶ Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul, 2004, s.5

⁷ Fikret Eren, Borçlar Hukuku-Genel Hükümler, 8.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003, s.78

⁸ Safa Reisoğlu, Borçlar Hukuku, 12.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s.33

B. HUKUKİ SORUMLULUĞUN TÜRLERİ

1. KUSURLU SORUMLULUK - KUSURSUZ SORUMLULUK

a. Kusurlu Sorumluluk

(1) Özel Hukuk Alanında Kusurlu Sorumluluk

Özel hukuk alanında sorumluluk türlerinden en yaygın ve geniş olanı, kusura dayalı sorumluluktur. Bu sorumluluk türüne, zarar veren kişinin kusurlu davranışına dayandığından “kusur sorumluluğu” denildiği gibi, zarar verici davranış belli bir kişiye bağlandığı için “sübjektif sorumluluk” da denilmektedir. Kusur sorumluluğu aynı zamanda, “haksız fiil sorumluluğu” olarak da ifade edilmektedir.⁹ Haksız eylemden doğan borç ilişkisinde alacaklı zarar gören, borçlu ise zarar veren kişidir.

Bir fiilin, genel olarak “haksız fiil” sayılması ve failin bu fiil sonucu oluşan zarardan sorumlu tutulabilmesi için; hukuka aykırı eylemde bulunması, kusurlu olması ve bir zararın meydana gelmesi, bunun yanında zarar ile hukuka aykırı eylem arasında illiyet (nedensellik) bağı bulunması gerekmektedir. Bu durum Borçlar Kanununun 41.maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

“Gerek kasten, gerek ihmal ve teseyyüp [unutma] ile haksız bir surette diğer kimseye bir zarar ika eden [zarar veren] şahıs, o zararı tazmine mecburdur.”

Haksız fiil sorumluluğunun ilk unsuru olan hukuka aykırı eylem; hukuk düzeninin herhangi bir emrini veya yasağını ihlal etmektir. Hukuka aykırılık, kanunların yapılmamasını emrettiği bir eylemin yapılması şeklinde ortaya çıkabileceği gibi yapılmasını emrettiği bir davranış konusunda eylemsizlik halinde de ortaya çıkabilir. Başka bir deyişle eylem olumlu (yapma) davranış şeklinde olabileceği gibi olumsuz (yapmama) davranış şeklinde de ortaya çıkabilir. Ancak bir hareketin hukuki bağlamda davranış olarak nitelendirilebilmesi için kişinin iradesinin bir ürünü olması zorunludur. Bu yüzden refleks hareketler, uyku halindeki hareketler, maddi cebir halindeki hareketler v.b durumlardaki hareketler irade ürünü olmadığından hukuki açıdan insan davranışı sayılamazlar.¹⁰

⁹ Eren,a.g.e , s.447

¹⁰ a.g.e , s.469

Haksız fiil sorumluluğunun ikinci unsuru olan kusur; “hukuk nizamının kınadığı ve muayyen şartlar altında fertlerden beklenen ortalama hareket tarzına uygun olmayan ya da bu ortalama hareket tarzından inhiraf [dönme, sapma]” olarak ifade edilir.¹¹

Kusurun birisi “kast” diğeri “ihmal” olmak üzere iki çeşidi vardır. Kast hukuka aykırı sonucu önceden görerek bu sonucu istemektir. İhmal ise hukuka aykırı sonucu istememekle beraber, bu sonucun doğmaması için gerekli olan özen ve dikkati göstermemektir.¹²

Haksız fiil sorumluluğunun üçüncü unsuru olan zarar; bir kimsenin malvarlığında kendi rızası olmaksızın meydana gelen eksilmedir.¹³ Ancak bu şekilde ki bir tanım sadece dar anlamda zararı ifade eden maddi zarar kavramını karşılar. Geniş anlamda zarar kavramı maddi zarar kavramı yanında manevi zarar kavramını da içine alır.

Zarar, malvarlığındaki bir azalış şeklinde ortaya çıkabileceği gibi kardan mahrumiyet şeklinde de meydana gelebilir. Yargıtay, malvarlığındaki azalmanın bir harcamayı gerektirmesi halini tazminat için yeterli görmüştür.¹⁴ Zarar kavramı, yargı kararlarında ‘olumsuz zarar’ ve ‘olumlu zarar’ şeklinde ayrıma tabi tutulmuş ve tazminata esas zarar türünün olumsuz zarar olduğu vurgulanmıştır.¹⁵

¹¹ Haluk Tandoğan, Türk Mes’uliyet Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No: 150, Ajans Türk Matbaası, Ankara, 1961, s.46

¹² Turgut Akıntürk, Borçlar Hukuku, 6. baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.59

¹³ Akıntürk, Borçlar Hukuku,....., s.59

¹⁴ “Davalının haksız eylemi sonucu davacının ön dişi kırılmıştır. Davacı, dişinin muayenesi ve protezi için davalıdan maddi tazminat alınmasını istemiştir. Mahkemece “bu yönde henüz bir masraf yapılmadığı ve tazminat talebi ile ilgili masraf belgesi bulunmadığı böylece maddi tazminatın zarar unsuru oluşmadığı” belirtilerek istek reddedilmiştir. Oysa zarar, kişinin isteği dışında gerek malvarlığında, gerek mal varlığı dışındaki hukuksal değerlerde oluşan eksikliklerdir. Mal varlığındaki eksilmenin giderilmesi bir harcamayı gerektirecek nitelikte bulunduğu zaman maddi zarar oluşmuş olur, harcamanın yapılmış bulunması koşulu yoktur. Somut olayda, diş tedavisi için bir harcama yapılması gerektiği benimsendiğine göre zarar oluşmuştur. Öyleyse ödetme kararı verilmelidir.” **Yargıtay 4.Hukuk Dairesinin 2.10.1986 gün, 6103 Esas ve 3707 sayılı Kararı**, http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r. (2 Ocak 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁵ “Sözleşme sorumluluğunda zarar olumlu ve olumsuz zarar ayrımına tabi tutulmuştur. Borçlu, gereği gibi ve vaktinde edimini yerine getirirse idi, alacaklının mameleki ne durumda olacak idiye bu durumla eylemli durum arasındaki fark olumlu zararı oluşturur. Hemen belirtelim ki, burada sözleşmenin feshedilmesinden değil, borcun gereği gibi ifa edilememesinden doğan zarar söz konusudur. Olumsuz zarar ise, uyulacağına ve yerine getirileceğine inanılan bir sözleşmenin hüküm ifade etmemesi yüzünden güvenin boşa çıkmasıyla uğranılan zarardır. Başka bir anlatımla; olumsuz zarar sözleşme yapılmayı

Haksız fiil sorumluluğunun dördüncü ve son unsuru olan “illiyet” ; hukuka aykırı fiil ile zarar arasındaki nedensellik ilişkisini ifade eder.¹⁶ “İlliyet” sebebi sonuca bağlayan unsurdur. Haksız fiil ile meydana gelen zarar arasındaki sebep-sonuç ilişkisine illiyet bağı denilmektedir. Bir kişinin işlediği hukuka aykırı fiil sebebiyle sorumlu tutulabilmesi için işlenen fiil ile, meydana gelen zarar arasında nedensel bir ilişki ya da bağlantı olmalıdır.¹⁷

(2) İdare Hukuku Alanında Kusurlu Sorumluluk

İdare hukuku alanında kusurlu sorumluluk idarenin kusurlu eylem ve işlemleriyle sebep olduğu zararı tazmin etmesi yükümlülüğüdür.¹⁸ İdari sorumluluk nedeni olan “kusur” yönetimin kuruluşundan yada işleyişinden doğan nesnel nitelikli bir aksaklık veya bozukluktur.¹⁹ İdare hukuku alanında geleneksel olarak “kusurlu sorumluluk” kavramı yerine “hizmet kusuru” kavramı kullanılmaktadır. Hizmet kusuru özel hukuktaki istihdam edenin sorumluluğuna benzemekle birlikte farklı yönleri de vardır. İstihdam edenin istihdam ettiği kişinin verdiği zarardan sorumluluğu dolaylı bir sorumluluk iken, hizmet kusuru doğrudan bir sorumluluktur. Hizmet kusuru kavramından kasıt, hizmetin geç işlemesi, kötü işlemesi veya hiç işlememesidir.

Hizmet kusurunun özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.²⁰

uğranılmayacak olan zarardır. Sözleşmenin feshinde istenilebilecek zarar ise olumsuz zarardır. Sözleşmenin geçerliliğine ifa edileceğine inanılarak başka bir sözleşme yapma fırsatının kaçırılması nedeniyle uğranılan zarar da olumsuz zarar kapsamında değerlendirilmektedir.” **Yargıtay 13.Hukuk Dairesinin 16.4.1996 gün, 1996/3653 Esas ve 1996/3920 sayılı Kararı** http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (5 Ocak 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁶ Akıntürk, Borçlar Hukuku....., s.60

¹⁷ Aydın Aybay, Borçlar Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım, Dokuzuncu Bası, İstanbul 1984, s.77

¹⁸ Gözler, a.g.e., Cilt II, s.974

¹⁹ A.Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 13.Baskı, Ankara, 2000,s.285

²⁰ Murat Yaman, “Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında İdare Hukukunda Sorumluluk, Hizmet Kusuru ve Kusursuz Sorumluluk Kavramları”, http://www.msb.gov.tr/prgs/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=54 (16 Şubat 2005 tarihinde erişilmiştir.)

- Hizmet kusuru bağımsızdır: Hizmet kusurunda sorumluluk kusura dayandırılmaktadır. Hizmet kusuru, özel hukuktaki “çalıştırılanların” sorumluluğundan ayrı, idare hukukuna özgü bir sorumluluktur.
- Hizmet kusuru asli bir sorumluluk sebebidir; yani, idare tüzel kişiliğinin doğrudan doğruya sorumlu tutulduğu bir sorumluluk sebebidir.
- Hizmet kusuru anonimdir; yani, kusurun ismen belirli bir şahsa, tayin ve teşhis olunan personele atıf ve isnadına gerek yoktur.
- Hizmet kusuru geneldir; yani, bütün kamu tüzel kişilerinin sorumluluğuna uygulanan bir sorumluluk esasidir.
- Hizmet kusuru esnektir; yani, her somut olayda, hal ve vaziyetin icaplarına ve özelliklerine göre tespit edilir.

(a) Hizmetin Geç İşlemesi

İdarenin kamuya sunduğu hizmetin mevzuata uygun olarak yürütülmesi muhakkak gereklidir ancak yeterli değildir. Bunun yanında, hizmetin belli bir süre içinde ve zamanında yerine getirilmesi de idare için bir yükümlülüktür. Hizmetin geç işlemesi veya yavaş işlemesi sorumluluğu gerektiren bir idari kusurdur;²¹ çünkü idare, faaliyet ve hizmetlerini zamanında ve gerekli hızla yapmak durumundadır.

Hizmetin geç ya da yavaş işlemesi konusunda her somut olayda uygulanma olanağı bulacak genel bir kural bir oluşturma olanağı yoktur . Burada hizmetin niteliği ve somut olayın özellikleri göz önünde bulundurularak idarenin gereken süre içerisinde yeterli hızı ve çabukluğu gösterip göstermediği ortaya konmalıdır. İdarenin sorumlu tutulabilmesi için, işin niteliğine ve durumun gereklerine göre idarenin davranabilmesi için makul ve normal bir müddetin geçmiş olması lazımdır.

Eğer mevzuatta bir hizmetin görülmesi için belirli bir süre öngörülmüş ise bu takdirde hizmetin geç işlemiş olup olmadığı konusunda karar vermek pek güç değildir. Ancak mevzuatta hizmetin belirli bir sürede yerine getirilmesine ilişkin her somut olaya

²¹ “Kişilerin can ve mal güvenliğinin korunması, devletin asli görevidir. İdarenin bu görevini yerine getirmek, kamu düzeni ve esenliği sağlamak üzere kolluk örgütünü kurması, gerekli araç ve olanakları sağlaması, yeterli önlemleri zamanında alması gerektiği açıktır.

Dosyanın incelenmesinden, davalı idarenin 4.ğir sultan abdal şenliklerinin ikinci gününde protesto eylemlerinin başlamasından otelin yakılmasına kadar geçen yedi saate yakın bir süre kalabalığı dağıtmaya, etkisiz hale getirmeye yönelik girişimlerde yetersiz kaldığı.....özetle hizmetin geç ve kötü işlemesi sonucu uyuşmazlık konusu zararların meydana geldiği anlaşılmaktadır...” **Danıştay 10.dairesinin 12.7.1995 Tarih 1994/7359 esas ve 1995/3559 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

yönelik bir süre tayin edilmesi düşünülemez. Böyle durumlarda hizmetin geç işleyip işlemediğini takdiri doğal olarak yargının takdirine bırakılmıştır. Yargı yeri hizmetin niteliğini, somut olayın özelliklerini göz önünde bulundurarak idarenin gereken hızı ve çabukluğu gösterip göstermediğine karar verecektir. Ancak hizmetin her geç işleyişinin mutlaka idarenin sorumluluğunu gerektireceğini düşünmek yanlıştır. Hizmetin geç işlemesi bir zarara yol açmamış ise idarenin sorumlu tutulması doğal olarak mümkün değildir.

(b) Hizmetin Kötü İşlemesi :

Hizmetin kötü işlemesi,²² hizmetin beklenen özen, dikkat ve kalitede yapılmaması anlamına gelir. Bir başka ifade ile hizmetin kötü işlemesi, hizmetin kendisinden beklenen şekilde yürütülmemesidir.

Tıpkı hizmetin geç işlemesi halinde olduğu gibi hizmetin kötü işlemesi halinde de her somut olayda uygulanma olanağı bulacak genel bir kural bir oluşturma olanağı yoktur. Bu nedenle hizmetin kötü işleyip işlemediği; hizmetin niteliği, zamanı ve yeri, somut olayın niteliği ve bunun gibi durumlar dikkate alınarak yargı organları tarafından karara bağlanacaktır.²³

²² "... idarenin kolluk hizmetinde yetersiz kalmak suretiyle olayın meydana geldiği, dolayısıyla üçüncü kişilerin uğradığı zararın tazmini ile yükümlü olduğu, olaylar sırasında yakılan ... Otelinde bulunan ...'nın duyduğu acı ve elemnin bir ölçüde de olsa giderilebilmesi için manevi tazminata hükmedilmesi gerektiği gerekçesiyle davayı kısmen kabul ederek... mirasçılara ödenmesine karar vermiştir...İdare Mahkemesinin...kararı, usul ve hukuka uygun olup, bozma nedeni bulunmadığı anlaşıldığından, temyiz isteminin reddine ve anılan kararın onanmasına... karar verildi." **Danıştay 10.dairesinin 18.06.1998 Tarih 1996/7336 esas ve 1998/2700 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (6 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

²³ "Dava konusu olayda; Atina büyükelçiliği müsteşarı olarak görev yapan davacının eşinin 4.7.1994 tarihinde görevine giderken bir saldırı sonucu vefat ettiği,.....bu haliyle bakılan davada murisin can güvenliğinin korunmasında ortaya çıkan hizmet kusurunun kabulü zorunlu olduğundan, bundan doğan zararın hizmeti yürütmekle görevli idarece tazmini gerekmektedir..." **Danıştay 10.dairesinin 28.11.1996 Tarih 1996/3423 esas ve 1996/7923 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (6 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

(c) Hizmetin Hiç İşlememesi

Hizmetin hiç işlememesi,²⁴ idarenin yürütmekle yükümlü tutulduğu kamu hizmetlerini yürütmemesi başka bir deyişle üstlendiği kamu hizmetlerinin gereklerini yerine getirmek konusunda hareketsiz kalmasıdır.

Hizmetin hiç işlemediğinden söz edebilmek için öncelikle idarenin bu hizmetin yürütülmesiyle yükümlü kılınmış olması gerekmektedir . İdareye, hukuk kurallarınca birtakım hizmetlerin yerine getirilmesi konusunda bir zorunluluk getirilmişse, bu durumda idarenin söz konusu hizmetlerin yürütülmesiyle yükümlü kılınmış olduğu kabul edilir. Burada gözden kaçırılmaması gereken husus, idarenin hizmeti yürütmedeki yetkisinin bağlı yetki mi, yoksa takdir yetkisi mi olduğudur. Eğer idarenin yetkisi bağlı yetki ise, yani belli koşulların varlığı durumunda hizmetin yürütülmesi zorunluysa ve idarenin hizmeti yürütüp yürütmeme konusunda herhangi bir takdir yetkisi yoksa; idarenin hareketsiz kalmasının hizmet kusuru olarak kabul edilmesi gerekir. Buna karşılık, belli bir hizmetin yürütülüp yürütülmemesi konusunda idareye takdir yetkisi tanınmışsa idarenin hareketsiz kalmasının onun sorumsuzluğuna yol açacağı düşünülebilir. Ancak idarenin takdir yetkisinin bulunması demek, idarenin tamamen serbest olması anlamına gelmez. İdare takdir yetkisini kullanırken, kamu yararını gözetmeli, yetkisini benzer olaylarda benzer şekilde kullanmalı, mevzuatın kendisine çizdiği çerçeve içerisinde kalmalı ve eşitlik ilkesine uymalıdır. Takdir yetkisinin hukuka uygun kullanılmadığının yargı organlarınca tespiti halinde, idare meydana gelen zarardan sorumlu olacaktır.

İdare hukukunda “kusurlu sorumluluk” kavramının her zaman “hizmet kusuru” kavramıyla özdeş tutulması isabetli değildir. Bu anlayış idarenin sorumluluğunun dar

²⁴ “3713 sayılı terörle mücadele kanununun 20.maddesindeterör örgütlerinin açık hedefi haline gelen veya getirilenler...hakkında gerekli koruma tedbirlerinin devlet tarafından alınacağı hükme bağlanmıştır...

....’nın yasanın açık hedefi haline gelmesi yanı sıra, bu örgütlerce, 3713 sayılı yasanın 20.maddesi kapsamına girenlere yönelik eylemlerde bulunulduğu da dikkate alındığında yasanın açık ve kesin hükmü karşısında gerekli koruma tedbirlerinin alınmaması bir hizmet kusurudur...” **Danıştay 10.dairesinin 18.3.1998 Tarih 1996/10292 esas ve 1998/1190 sayılı kararı**<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

yorumlanmasına yol açmaktadır. Danıştay'ın da kararlarında “hizmet kusuru” kavramını sık sık “kusurlu sorumluluk” kavramı yerine kullanması böyle bir sonuca yol açmaktadır.²⁵ Bu yaklaşımı hukuk devleti ilkesiyle bağdaştırmak güçtür. Ayrıca Danıştay'ın bazı kararlarında “ağır hizmet kusuru” şeklinde bir kavrama da yer verilmektedir.²⁶ Yönetimin sorumlu tutulması için kusurun ağır olması gerekmez, kusurun ağırlığı ancak tazminatın hesaplanmasında dikkate alınacak bir husus olmalıdır.

Açıklamalardan yola çıkılarak idare hukuku alanında kusurlu sorumluluğun unsurları şu şekilde ifade edilebilir:

- İdari bir davranış olmalıdır, (davranışın mutlaka hareket olarak algılanmaması gerekir, idarenin hareketsiz kalması da bir davranıştır)
- İdarenin davranışı kusurlu olmalıdır (kusurun ağır yada hafif olması sorumluluğun belirlenmesinde değil tazminatın hesabında dikkate alınmalıdır)
- Zarar ortaya çıkmış olmalıdır (zararın maddi yada manevi olması önemli değildir)
- İdarenin davranışıyla zarar arasında illiyet bağı olmalıdır.

Mücbir sebeplerin ve beklenmeyen hallerin varlığı durumunda idarenin kusurlu sorumluluğu söz konusu olmaz. Zarar görenin veya üçüncü kimselerin karşı kusuru durumunda idarenin sorumluluğu anılan kimselerin karşı kusuru oranında azalır.

²⁵ Gözler, a.g.e., Cilt II, s.977

²⁶ “...İdarenin tazminat ile yükümlü kılınabilmesi için ağır bir hizmet kusurunun mevcudiyeti şart olup....” **Danıştay 8.dairesinin 8.2.1972 Tarih 71/2727 esas ve 72/426 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (7 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

b. Kusursuz Sorumluluk

(1) Özel Hukuk Alanında Kusursuz Sorumluluk

Özel hukuk alanında kusursuz sorumluluk, sorumlu kimsenin kusurunu gerektirmeyen bir sorumluluk olarak tanımlanmaktadır.²⁷ Sebep sorumluluğu olarak da ifade edilebilen kusursuz sorumluluk halinde, kusura dayanan sorumluluğun temel unsurları olan kusur ve hukuka aykırılık bir koşul olmaktan çıkmıştır. Bir kimsenin başka bir kişiye zarar vermesi ve bu zararlar, zarar verenin fiili arasında nedensellik bağının bulunması sorumluluk için yeterlidir. Bu itibarla, yasalarla kusur aranmaksızın sorumlu kabul edilen kimselerin eylemlerinden zarar gören kişiler, karşı tarafın olayda kusuru bulunduğunu ispat etmek zorunda olmadıkları gibi, kusursuz sorumlu sayılan kişi ya da kurumlar da olayda kusurlarının bulunmadığını ispat etmekle sorumluluktan kurtulamazlar.

Kusursuz sorumluluğu gerektiren fikirlerin başında yer alan “hakkaniyet” fikrine göre; hakkaniyet gerektiriyorsa, zarar veren kusurlu olmasa bile, zarar verenin ekonomik durumunun zarar görene oranla daha güçlü olması durumunda zarar veren sorumlu tutulabilir. Ayırt etme gücüne sahip olmayan kişilerin verdikleri zarardan dolayı sorumlulukları “hakkaniyet” fikrine dayanır. Esasen MK'nin 15.maddesi uyarınca “kanunda gösterilen ayırık durumlar saklı kalmak üzere, ayırt etme gücü bulunmayan kimsenin fiilleri hukukî sonuç doğurmaz.” Kanunda gösterilen bu ayırık durumlardan bir tanesi BK'nin 54. maddesinde yer almaktadır. Buna göre hakkaniyet gerektiriyorsa hakim, ayırt etme gücüne haiz olmayan kimseyi verdiği zararın tamamen yahut kısmen tazminine mahkum eder. Fail, ekonomik yönden zengin, zarar gören fakir ise, zarar göreni gördüğü zararlar baş başa bırakmak adalet duygularını sarsacağı için, kanun koyucu burada ayırt etme gücüne haiz olmayan kimseyi verdiği zarardan sorumlu tutmuştur. Ortada zarar verici bir davranış varken, failin kusuru olmadığı gerekçesiyle mağdurun zararının giderilmemesi hakkaniyetle bağdaşmaz. Bu durumda hakkaniyetin

²⁷ Haluk Tandoğan, Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981, s.7

gerektirdiği ölçüde mağdurun zararının, zararlı davranışı işleyen tarafından giderilmesi gerekir ki, bu tür sorumluluğa “hakkaniyete dayanan sorumluluk” denilmektedir.²⁸

Kusursuz sorumluluğu gerektiren fikirler arasında yer alan “tehlike” fikrine göre; yaptığı faaliyet başkaları için tehlike arzeden kişi, kendisi bu faaliyetin semerelerinden yararlandığından, yine bu faaliyetin tehlikeli olmasından kaynaklanan zararı da üstlenmelidir. Başka bir ifadeyle nasıl herhangi bir teşebbüsün sağlayacağı yararlar müteşebbise ait ise, teşebbüsten doğan zararlar da müteşebbise ait olmalıdır.

Son olarak “hakimiyet” fikrine göre ise; bir kimsenin hakimiyet alanı içinde bulunan bir şey veya insan, başkasına zarar vermişse, sorumluluk hakimiyet sahibine ait olmalıdır.²⁹

Kusursuz sorumlulukta, zarar verenin sorumluluktan kurtulabilmesinin yolu, kusursuzluk yanında, alınması gereken bütün tedbirleri aldığını ispatlamasıdır.³⁰ Ayrıca kusursuz sorumlu olduğu iddia edilen şahıs; olayla zarar arasındaki illiyet bağının mücbir sebep, zarar görenin ve üçüncü kişinin tam kusuru ile kesildiğini kanıtlamak suretiyle de sorumluluktan kurtulabilir.³¹

²⁸ “ Medeni Kanununun 1007’nci (EMK m.917) maddesinde tapu sicilinin tutulmasından dolayı doğacak zararlardan hazinenin sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır. Gerek maddenin yazılış biçiminden ve gerekse bu güne kadar sürdürülen uygulamadan, buradaki sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu konusunda görüş birliği bulunmaktadır. Bu bağlamda zarar gören, sicilin tutulmasından dolayı Hazinenin kusurunu kanıtlamak zorunda olmadığı gibi, hazine de kusuru bulunmadığını kanıtlamakla sorumluluktan kurtulamayacaktır. Ancak hazine, tüm kusursuzluk hallerinde olduğu gibi, beklenmeyen bir halin bulunduğunu, üçüncü kişinin veya bizzat zarar görenin illiyet bağını kesecek derecede ağır kusuru olduğunu kanıtlamakla sorumluluktan kurtulabilir. Demek oluyor ki, kusursuz sorumluluk hallerinin bulunduğu durumlarda ancak illiyet bağının kesilmesi durumunda, zarar veren sorumluluktan kurtulabilecektir.” **Yargıtay 4.Hukuk Dairesinin, 26.04.1999 gün 1999/2788 Esas ve 1999/3666 sayılı Kararı**, http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (25 Ocak 2005 tarihinde erişilmiştir)

²⁹ Eren,a.g.e , s.451

³⁰ “...Trenin hemzemin geçitte tır aracı ile çarpışması nedeniyle, TCDD’nin hukuki sorumluluğu 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 106’ncı maddesine göre işletenin sorumluluğu hükümlerine tabidir. Tren makinistinin kusursuz olduğu ve TCDD’nin alması gereken bütün önlemleri aldığı saptandığından tazminatla sorumlu tutulamaz...” **Yargıtay 19.Hukuk Dairesinin, 17.5.1993 gün 93/3224 Esas ve 93/3814 sayılı Kararı**, http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (5 Şubat 2005 tarihinde erişilmiştir)

³¹ “...Kusursuz sorumluluk halinde, kusur bir koşul olarak aranmadığı gibi, kusursuz sorumlu olduğu iddia edilen şahıs da; olayla zarar arasındaki illiyet bağının mücbir sebep, zarar görenin ve üçüncü kişinin tam kusuru ile kesildiğini kanıtlamak suretiyle sorumluluktan kurtulabilir...” **Yargıtay 4.Hukuk**

(2) İdare Hukuku Alanında Kusursuz Sorumluluk

Özel hukukta olduğu gibi idare hukuk alanında da esas olan kusurlu sorumluluktur. Yani, idare hukukunda idarenin kusurlu sorumluluğu başka bir deyişle idarenin hizmet kusuru kamu gücünün sorumluluğunu doğuran temel unsurdur. Ancak, hizmet kusuruna dayanarak idarenin işleyişinden doğan zararların tazmin ettirilebilmesi için idarenin kusurlu olduğunun kanıtlanması gerekir. Kişilerin idarenin faaliyetleri veya hareketsiz kalması dolayısıyla uğradıkları zararları, her zaman idarenin kusurlu faaliyetine bağlamak olanağı yoktur. İşte, idarenin bazı tutum ve davranışlarından, kusurlu olmasa da sorumlu tutulmasına , bir başka ifade ile kendisi ile ilgili görülen bir zarardan kusursuz da olsa sorumlu tutulmasına idare hukukunda kusursuz sorumluluk denmektedir.

İdarenin faaliyet alanının genişlemesi, zarar veren olay ile idarenin kusuru arasında bağlantı kurulmasını veya bunun kanıtlanmasını zorlaştırmaktadır. Bu yüzden idarenin, kusuru olmasa veya bu kusuru kanıtlanmasa da, bazı şartlara bağlı olarak kusursuz sorumluluğu kabul edilmelidir. Yani idarenin yaptığı faaliyet mevzuata uygun ve faaliyetin yürütülmesindeki amaç kamu yararı olsa dahi, eğer idarenin bu hukuka uygun faaliyetinden dolayı bazı kişiler zarar görüyorsa, idarenin kusuru olmasa da bu faaliyetlerinin sonuçlarından sorumlu olduğu kabul edilmelidir.

Genel olarak kusursuz sorumluluk, kusurun olmadığı her türlü sorumluluğu ifade eder. Bu sorumluluk daha çok idarenin tehlike taşıyan etkinlikleri dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında, kamu yükümlülükleri karşısında eşitlik ilkesine ters düşen zarar verici davranışlar dolayısıyla ya da hukuka uygun idari işlemlerden doğan zararlar ile kamu hizmetine katılanların uğradıkları zararların karşılanmasında, kusursuz sorumluluk ilkesi uygulama alanı bulmaktadır.

Sonuç olarak kusursuz sorumlulukta idarenin davranışı ile uğranılan zarar aslında illiyet bağının kanıtlanması yeterlidir. İdarenin davranışının kusurlu olduğunun

kanıtlanmasına gerek yoktur. Ayrıca, idarenin tutum ve davranışlarının hukuka aykırı olması da gerekmez. Bu çerçevede idare hukukunda kusursuz sorumluluğun unsurları şu şekilde belirtilebilir:

- İdari bir davranış olmalıdır, (davranışın mutlaka hareket olarak algılanmaması gerekir, idarenin hareketsiz kalması da bir davranıştır)
- Zarar ortaya çıkmış olmalıdır (zararın maddi yada manevi olması önemli değildir)
- İdarenin davranışıyla zarar arasında illiyet bağı olmalıdır.

İdarenin kusurlu sorumluluğunda bir şart olarak aranan; davranışın kusurlu olması unsuru kusursuz sorumlulukta bir öge olmaktan çıkmıştır. İdare hukukunda idarenin kusursuz sorumlu tutulmasına temel oluşturan iki ilke şunlardır:

- Tehlike (Risk) İlkesi
- Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik (Fedakarlığın Denkleştirilmesi) İlkesi

(a) Tehlike İlkesi

Literatürde “risk”, “hasar” yada “tehlike” ilkesi olarak ifade edilen bu ilke uyarınca, genel olarak idarenin bazı faaliyetlerin, bünyesinde taşıdığı tehlikeler dolayısıyla kişilere zarar vermiş olması halinde; idarenin bu faaliyetinin kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, zararın tazmin edilmesi anlayışı vardır. Tehlikeli faaliyet ile gerçekleşen zarar arasında illiyet bağı yeterli olup, ayrıca kusura bakılmaz .

Bu ilkenin özü esas itibarıyla özel hukuktaki kusursuz sorumlulukta dikkate alınan “tehlike” fikrine dayanır. Esas itibarıyla özel hukukta uygulanan “tehlike” ilkesi idarenin tehlike taşıyan bir faaliyet yürütmesi ya da tehlikeli araç gereç kullanması söz konusu olduğunda idare hukukunda da uygulama alanı bulmaktadır .

İdari faaliyetlerin ve eşyaların bir kısmı, nitelikçe riskli ya da tehlikeli olmasına rağmen, kamu yararının sağlanmasında kullanımı zorunlu araçlardır. Örneğin, idare ülke güvenliği açısından çeşitli mayınlı yerler bulundurmaktadır. Bu faaliyet ise özü itibarıyla tehlikeli bir faaliyettir. Buna göre, tehlike yaratma olasılığı olan, dolayısıyla zararlara yol açabilecek idari faaliyet ya da araç-gereç zarara yol açar ise, bu zararın kusur şartı aranmaksızın idarece tazmini gerekir. Danıştay doğrudan “kusursuz sorumluluk”³² ifadesine dayanarak idareyi tazminata mahkum edebildiği gibi “mesleki risk”,³³ “sosyal risk”³⁴ gibi çeşitli ifadeleri risk ilkesi kapsamında değerlendirerek idarenin kusursuz sorumluluğuna hükmetmektedir.

³² “...olayın bir kamu hizmeti olan demiryolu ulaşımı hizmetinin görülmesi sırasında meydana geldiği ve kamu görevlisi davacının görevi başında yaralanarak çalışma gücünü % 45 oranında kaybettiği, kamu görevlilerinin kendi kusurlarından kaynaklanmayan, görev sırasında uğradıkları zararın idarenin kusurunun olmadığı hallerde de kusursuz sorumluluk ilkesi gereği tazmini gerektiği, olayda davacıya kusur yüklenebilecek bir bilgi ve belgeye rastlanmadığı, olayla ilgili soruşturma raporunda da posta vagonunun diziye bağlanması sırasında manevrada sonda görevli davacının kroşe bağlanma işini yapmak isterken araya gireceği sırada havanın yağışlı olması sebebiyle ayağının kayarak düştüğü ve manevrada görevli personelin ihmal ve kusurunun görülmediği kanaatine varıldığı belirtilmiştir, bu durumda da olay nedeniyle % 45 oranında çalışma gücünü kaybeden davacının uğradığı zararın kusursuz sorumluluk ilkesine göre idarece tazmini gerektiği...” **Danıştay 10.dairesinin 10.06.1998 Tarih 1997/6244 esas ve 1998/2504 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (10 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

³³ “Olayımızda idareye atfı kabil bir hizmet kusurunun varlığından söz edilemez ise de, olayın bir kamu hizmeti sırasında meydana geldiği göz önüne alındığında, hizmetle doğrudan doğruya ilgili olduğu, hizmetle zararlı sonuç arasında uygun illiyet bağının bulunduğu anlaşılmaktadır. Gerek öğretide gerekse yargı kararlarında kabul edildiği üzere, özellikle silahlı kuvvetler tarafından yerine getirilen bazı hizmetlerle, hizmetin ifasında kullanılan uçak, helikopter..... gibi araç ve gereçler yapıları gereği hem ilgililer, hem de üçüncü kişiler açısından tehlike arz ederler... işte bu gibi tehlike taşıyan hizmetlerde araç ve gereçlerden sağlanan yararlar nasıl bunların sahibine ait oluyor ise, doğan zararlar da onların sahibine ait olmalıdır şeklinde ifade edilebilecek olan risk ilkesinin bir gereği olarak davacıların uğradığı zararların hizmetin sahibi idare tarafından karşılanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.” **Askeri Yüksek İdare Mahkemesi 2.dairesinin 31.10.2001 gün 2001/553 esas ve 2001/813 sayılı kararı** (Gözler, a.g.e, s.1104)

³⁴ “Kamu hizmetinin yürütülmesi sırasında bireylerin uğradığı özel ve olağandışı zararların tazmini gerektiği idare hukukunun bilinen ilkelerindedir. İdarenin belirtilen hukuki sorumluluğu, Türkiye Cumhuriyetinin hukuk devleti olma niteliğinin doğal sonucudur.... Kolektif sorumluluk anlayışına dayalı, sosyal risk adı verilen ilke, bilimsel ve yargısal içtihatlarla kabul edilmiştir... Terör olayları denilen eylemlerin devlete yönelik olduğu, devletin anayasal düzenini yıkmayı amaçladığı, bu tür olayların zarar gören kişiye karşı kişisel husumetten ileri gelmediği bilinmekte ve gözlenmektedir. Sözü edilen eylemler nedeniyle zarara uğrayan, terör eylemlerine herhangi bir şekilde katılmamış olan kişiler kendi kusur ve eylemleri sonucu değil toplumun içinde bulunduğu sosyal kargaşadan zarar görmektedirler.

Bu itibarla, uyumsuzluk konusu olayda idareye yüklenebilecek bir hizmet kusuru bulunmasa bile, niteliği belirtilen terör eylemi nedeniyle ortaya çıkan olağandışı bireysel zararların sosyal risk ilkesi gereği idarece tazmini gerekmektedir. **Danıştay 10.dairesinin 1994/1682 esas ve 1995/4256 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

(b) Kamu Külfetleri Karşısında Eşitlik İlkesi

Kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi, idarenin hiçbir kusuru yada tehlikeli faaliyeti olmaksızın, bazı şahısların diğerlerine nazaran özel ve olağandışı bir zarara uğramış olması halinde, bu şahısların zararının tazmin edilmesi esasını ifade eder.

İdarenin faaliyetlerin tümünün amacı genel olarak kamu yararını gerçekleştirmek, bu şekilde toplumsal ihtiyaçlara cevap vermektir. Ancak, tüm toplumun yararlandığı bu hizmet veya faaliyet belli kişi yada kişileri külfet altına sokabilir, bu kişilerin hak etmedikleri bir zararla karşı karşıya kalmalarına yol açabilir. İşte bu şekilde bozulan kamu külfetinin dağılımındaki dengenin, bir denkleştirme ile yeniden kurulması gerekir. Bu denkleştirme ise, kamu yararına yürütülen bir hizmet veya faaliyetten dolayı zarara uğramış olan kişi ya da kişilerin zararlarının idarece tazmin edilmesi suretiyle gerçekleşir . Bir başka ifadeyle, böylece oluşan zararın sadece belli kişi ya da kişiler tarafından üstlenilmesi hakkaniyete uygun düşmeyeceğinden, bu gibi özel zararların maliyeti tüm topluma yayılmalı, kusursuz sorumluluk ilkesine dayanılarak idare hizmet veya faaliyetten dolayı zarara uğramış olan kişi ya da kişilerin zararlarını tazmin etmelidir.³⁵ örneğin belediyenin  p alanı oluşturduğu bölgede arazi değerleri ve yaşam kalitesi düşerse; bu zarardan idare tamamen kusursuzdur. Ancak zararın kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi gereğince idare tarafından tazmini gerekir.

2. şAHIS İLE SORUMLULUK - MALVARLIğI İLE SORUMLULUK

a. şahıs İle Sorumluluk

şahıs ile sorumlulukta, borcunu yerine getirmeyen borçlunun şahıs ile sorumlu tutulması, alacaklının onun şahısına yani vücuduna el koyabilmesi mümkündür. İlk ağlarda borcunu ödemeyen borçlu, alacaklısına k le olur, k le diye satılır; üstelik  ld r lebilirdi. Sonradan kölelik, öldürme bir yana bırakılmış, bu yetki alacaklı

³⁵ “Karayolu  zerindeki köprünün onarılması sırasında dere yatağının değiştirilmesi nedeniyle davacının tarlasında meydana gelen zararın kusursuz sorumluluk ilkesine göre tazmini gerekir.” **Danıştay**

tarafından borçlunun kapatılmasına (hapsedilmesine), giderek kapattırılabilmesine dönüşmüştür. Modern hukuk sistemleri içerisinde şahıs ile sorumluluk yer almamaktadır.³⁶

Borçlunun borcunu ödememesi nedeniyle hapsedilmesi uygulaması Avrupa'da 19. yüzyıla Türkiye'de ise 1929 yılına kadar devam etmiştir. 1929 tarihli İcra İflas Kanunu ile Türkiye'de borç için hapis uygulaması esas itibariyle kaldırılmış olmakla birlikte izleri hala kanunlarımızda yer almaktadır. Örneğin, nafaka borcunun ödenmemesi (İİK m.344) yada borçlunun hileli hareketlerde bulunması (İİK m.331) nedeniyle hapis cezası alması bu anlayışın kalıntılarıdır.³⁷

b. Malvarlığı İle Sorumluluk

Bu sorumluluk türünde alacaklı, borçlunun yalnızca malvarlığına el koyabilir. Malvarlığı ile sorumlulukta borçlu, borcunu ifa etmediği takdirde, alacaklı, devlet organları aracılığı ile borçlunun malvarlığına el koymakta, sattırmakta ve alacaklının tatmini sağlanmaktadır.³⁸ Malvarlığı ile sorumluluk kendi içinde ikiye ayrılır:

(1) Sınırsız Malvarlığı Sorumluluğu

Burada borçlu kural olarak alacaklıya karşı bütün malvarlığı ile sorumludur. Başka bir ifadeyle sorumluluğun bu türünde alacaklı borcunu ifa etmeyen borçlunun bütün malvarlığına el koyabilir. Kanun koyucu bu sorumluluk çeşidinin katı bir şekilde uygulanmasını bazı ekonomik ve sosyal gerekçelerden ötürü sakıncalı bularak İcra İflas Kanununda haczi kısmen yada tamamen caiz olmayan mallara yer verilmiştir.

İcra İflas Kanununun 82. maddesinde sayılan bu mallara örnek olarak borçlunun kendisi ve mesleği için lüzumlu olan elbise ve eşyasını, ailesine lüzumlu olan yatak takımlarını, pek lüzumlu ev eşyasını, borçlunun haline uygun evini, emekli ve malullerin maaşlarını gösterebiliriz.

12.Dairesinin 11.9.1980 gün 78/00472 esas ve 80/03236 sayılı Kararı,
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (8 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

³⁶ Mustafa Reşit Karahasan, *Sorumluluk ve Tazminat Hukuku*, Ankara, 1981, s.57

³⁷ İsmail Tekkoyun ve Mehmet Tekkoyun, "Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 267, Kasım 2003, s.85

³⁸ Eren, a.g.e. , s.81

(2) Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu

Sınırlı malvarlığı sorumluluğu kendi içinde ikiye ayrılır:

(a) Konu İtibariyle Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu

Bu tür sorumlulukta borçlu, mallarının tümüyle değil sadece bazılarıyla sorumludur. Bu şekildeki sorumluluğun akitten doğması mümkün olduğu gibi kanundan kaynaklanması da mümkündür. Sorumluluğun bu şekline örnek olarak; devletin, deftere yazılan borçlardan sadece miras yoluyla edindiği değerler ölçüsünde sorumlu olmasını (MK m.631), yine Türk Ticaret Kanununun 948.maddesinde düzenlenmiş olan donatanın sorumluluğunu (ilgili madde hükmüne göre söz konusu maddede sayılan alacaklılar, alacaklarını zorla alabilmek için yalnız donatanın deniz servetine el koyabilirler) verilebilir.

(b) Miktar İtibariyle Sınırlı Malvarlığı Sorumluluğu

Sınırlı sorumluluğun bu şekilde borçlunun borcu belli bir miktarla sınırlı olmasına rağmen, alacaklı bu alacağını elde etmek için borçlunun bütün malvarlığına başvurabilmektedir. Örneğin Borçlar Kanununun 484.maddesi uyarınca, kefalet akdinde kefilin sorumlu olduğu miktarın rakamla gösterilmesi zorunlu olup, kefilin sorumluluğu tüm borçtan değil, sadece kefalet akdinde belirlenen miktar ile sınırlıdır.

3. ORTAKLAŞA BORÇ İLİŞKİSİNDE SORUMLULUK – FERDİ BORÇ İLİŞKİSİNDE SORUMLULUK³⁹

Bir borç ilişkisinin tarafları kural olarak iki kişiden oluşur. Ancak bazen bir borç ilişkisinin taraflarının birden çok kişiden oluşması da mümkündür. Bu durum tarafların anlaşmasından doğabileceği gibi kanundan da doğabilir. Borç ilişkisinin taraflarının birden çok kişiden oluşması durumuna “borçlunun veya alacaklının çokluğu” denir.

³⁹ Akıntürk, Borçlar Hukuku....., s.87’de borçlu tarafın birden fazla kişiden oluştuğu olduğu borç ilişkilerinin tümünü (ferdi borç ilişkisi dahil), birlikte borçluluk şeklinde nitelendirmekteyken; Eren, a.g.e., s.1148’de ferdi borç ilişkisinde alacaklı borçluların her birinden borcun bir kısmını veya tamamını

Çalışma konumuz çerçevesinde “borçlunun çokluğu” durumunu incelemeye çalışacağız. “Borçlunun çokluğu” ortaklaşa borç ilişkisi⁴⁰ ve ferdi borç ilişkisi olarak iki başlık altında incelenebilir.

a. Ortaklaşa Borç İlişkisinde Sorumluluk

Alacaklının, borcu iki veya daha çok borçlunun her birinden değil de tamamından talep ve dava edebildiği; borçluların da edimi hep birlikte bölünmeden yerine getirmek zorunda bulunduğu borç ilişkisine ortaklaşa borç ilişkisi denir. Alacaklı ortaklaşa borç ilişkisinde, borcu borçluların tamamından talep etmek zorundadır. Uygulamada bu tür borç ilişkisine çok nadir olarak rastlanılmakla beraber irade özerkliği ve sözleşme özgürlüğü sınırları içinde yapılacak bir sözleşmede iki veya daha çok borçlunun alacaklıya karşı borcun tamamından yükümlü olmak istediklerini yasaklayan kanuni bir hüküm de mevcut değildir.⁴¹

b. Ferdi Borç İlişkisinde Sorumluluk

Bir veya birden çok alacaklı karşısında iki veya daha fazla borçlunun bulunduğu ve bunlardan her birinin borcun tamamından veya bir kısmından sorumlu olduğu; alacaklının da bunların her birinden borcun bir kısmını veya tamamını talep ve dava edebildiği borç ilişkisine ferdi borç ilişkisi denir.⁴²

Esasen çalışma konumuzun hareket noktasını oluşturan müteselsil borç (sorumluluk)⁴³ ilişkisi de ferdi borç ilişkisi kapsamına girer.

talep ve dava edebildiği için; ferdi borç ilişkisinin “birlikte borçluluk” kavramı altında incelenemeyeceğini ifade etmektedir.

⁴⁰ Ortaklaşa borç ilişkisi, doktrinde “elbirliği halinde borç ilişkisi” olarak da ifade edilmektedir. (bkz.

Eren, a.g.e.,1147)

⁴¹ a.g.e., s.1148

⁴² a.g.e., s.1148

⁴³ Esasen, hukuki (mali) sorumluluk alanında borç ve sorumluluk kavramları birlikte kullanılmaktadır. Sorumluluk bir anlamda, borcun müeyyidesidir. Modern hukuk sistemleri, kural olarak her borç ilişkisinde bir de sorumluluk unsurunun varlığını zorunlu görmektedir. Sorumluluk başka bir anlamıyla bir failin eyleminin sonucunda diğer kişi yada kişilere vermiş olduğu zararı tazmin yükümlülüğüdür. Hukuki (mali) sorumluluk alanında “müteselsil sorumluluk”, “zincirleme sorumluluk”, “dayanışmalı borçluluk” ve “müteselsil borçluluk” kavramları birbirinin yerine kullanılmaktadır. Müteselsil sorumluluk, birden çok kimsenin bir zararın tazmininden zincirleme olarak sorumlu tutulmalarını ifade eder. Bu durumda alacaklı, müteselsil borçluların hepsinden yada herhangi birinden borcun tamamının yada bir kısmının ifasını isteyebilir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere müteselsil sorumluluk ve

Ortaklaşa borç ilişkisiyle müteselsil borç ilişkisi arasında bir karşılaştırma yapıldığında ortaya çıkan en belirgin fark; ortaklaşa borç ilişkisinde alacaklının borcu borçluların tamamından talep etmek zorunda olmasına rağmen; müteselsil borç ilişkisinde alacaklının borcu borçluların her birinden talep edebilmesidir. Ortaklaşa borç ilişkisinde de, müteselsil borç ilişkisinde de esasen; alacaklının karşısında birden fazla borçlu vardır. Ancak ortaklaşa borç ilişkisinde, borçluların edimi bölünmeden hep birlikte yerine getirme zorunluluğu olmasına karşılık müteselsil borç ilişkisinde; birden çok borçludan her biri alacaklıya karşı borcun tamamından şahsen sorumludur.

Müteselsil borç (sorumluluk) ilişkisini aşağıda kapsamlı bir şekilde incelemeye çalışacağız.

II. MÜTESELSİL SORUMLULUK

A. ÖZEL HUKUK ALANINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

1. KAVRAM VE TANIM

Hukuk sistemlerinde aynı zarardan birden fazla kimsenin sorumlu tutulması mümkündür. Aynı zarardan dolayı birden çok kişinin zarar görene karşı sorumluluğunun, hukuk politikası açısından üç ayrı şekilde düzenlenmesi mümkündür:⁴⁴

Bu politikaların ilki olan sorumlulukların paylaşılması politikasında, aynı zarardan sorumlu olan birden çok kişinin kısmi sorumluluğu söz konusu olur. Burada zarar verenlerden her biri zarar verdiği oranda sorumludur.

Bu politikaların ikincisi olan sorumlulukların toplanması politikasında, birden çok kişinin her biri, diğerlerinden bağımsız olarak zararın tamamından sorumludur. Zarar verenlerden birinin zararı tazmini diğer zarar verenlerin tazmin yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

Bu politikaların üçüncüsü olan taleplerin yarışması (müteselsil sorumluluk) politikasında, tazminat yükümlülerinden her biri, sanki zararı tek başına vermiş gibi

müteselsil borçluluk kavramları hukuki (mali) sorumluluk alanında eş anlamda kullanılmaktadır. Biz de çalışmamız içerisinde müteselsil borçluluk ve müteselsil sorumluluk kavramlarını benzer şekilde aynı anlamda kullanacağız.

⁴⁴ Eren, a.g.e., s.776

zararın tamamı tazmin edilinceye kadar bu zarardan sorumlu olur. Taleplerin yarışmasında zarar bir kere tazmin edilir. Burada zarar gören uğramış olduğu zarardan daha fazlasını elde edemez.

Türk hukukunda hakim olan ilke taleplerin yarışması ilkesidir. Bu ilke zarar görenin zenginleşmesini değil, uğramış olduğu zararın tazminini amaçlar.

Müteselsil sözcüğü, Arapça kökenli silsile ve teselsül kavramlarından türetilmiş olup, birbirini izleyen ve zincirleme takip eden anlamlarına gelir.⁴⁵ Teselsül'de müteselsil kelimesinin isim hali olup, teselsül eden, zincir gibi birbirine bağlı, zincirleme anlamındadır.⁴⁶

Müteselsil mesuliyet (sorumluluk) kavramı Borçlar Kanununun 50 ve 51.maddelerinde, müteselsil borcun meydana gelişi; müteselsil borçluların birbirlerine karşı sorumlulukları ise anılan kanunun 141 ve 142. maddelerinde düzenlenmiştir.

Doktrinde müteselsil sorumluluk “tam müteselsil sorumluluk” ve “eksik müteselsil sorumluluk” olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre BK'nın 50.maddesi uyarınca birden çok kişi ortak kusurlarıyla aynı zarara birlikte sebep oldukları takdirde tam teselsül söz konusu olur. Eksik teselsül ise birden çok kişinin aynı zararı, BK'nın 51.maddesi gereğince çeşitli sebeplere göre tazmin zorunda kaldıkları durumda gerçekleşir.⁴⁷

Doktrinde bu şekilde bir ayırım genel olarak yer almasına karşın, gerek eksik gerekse tam müteselsil sorumlulukta, zarar gören, tazmin borçlularından herhangi birine karşı hakkını ileri sürebilir. Zarar verenlerin sorumluluğunun sözleşmeden, haksız eylemden yada kanundan kaynaklanmış olması, zarar gören açısından önem taşımaz. Yani zarar verenler açısından teselsülün tam yada eksik olması zarar gören açısından dikkate alınması gereken bir husus değildir.

Teselsülün tam yada eksik olması hususu, zarar görenle zarar verenler arasındaki ilişki noktasında herhangi bir hüküm ifade etmez, ancak zarar verenlerin kendi aralarındaki iç ilişkide (rücu ilişkisi) dikkate alınır.⁴⁸ Alacaklının (zarar görenin),

⁴⁵ Mehmet Akbay, “Vergi Tevkifatında Müteselsil Sorumluluk”, *Maliye Postası Dergisi*, Sayı 272, 1 Ocak 1992, s.42'den Sarılı, a.g.e., s.113

⁴⁶ Sarılı, a.g.e.,s.113

⁴⁷ konuyla ilgili görüşler için bakınız; Eren,a.g.e , s.777, Karahasan, a.g.e, s.1461

⁴⁸ “ Olayın niteliğine ve davalıların ayrı ayrı sebep ve fiilinden doğan zararın aynı olmasına göre her iki davalı borçlar kanununun 50 ve 51.maddeleri uyarınca davacıya karşı kanunen müteselsil sorumlu

borçlulardan (zarar verenlerden) her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının bir sonucudur.

2. MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN ÇEŞİTLERİ

Müteselsil sorumluluk aynı yada değişik sebeplerden kaynaklanabilir. Müteselsil sorumluluğun aynı sebepten kaynaklanmasından kasıt sebeplerin aynı türden olmasıdır. Aynı türden hukuki sebebe örnek olarak kusur, sözleşme veya kanun gösterilebilir.

Birden çok kişinin değişik türden sebeplerden müteselsil sorumluluğu söz konusu olduğunda; birden çok kişinin aynı zarardan değişik sebeplere göre sorumluluğu söz konusudur. Bu suretle birden çok kişiden, birinin sorumluluğu haksız fiil (kusur) sorumluluğuna, diğerinin sorumluluğu sözleşmeye dayanırken, müteselsil sorumlu tutulan bir üçüncü kişi aynı zararı kanunen tazminle yükümlü tutulmuş olabilir.⁴⁹

Müteselsil sorumluluğun aynı tür sebepten kaynaklanmasına örnek olarak; yüklenicinin kum aldığı yer davalı idarece kamulaştırılmadan önce yükleniciye gösterilmiş ve teslim edilmiş ise bu durumda davalı idarenin de haksız eyleme iştiraki gerçekleşmiştir ve doğan zarardan idarenin de sorumlu tutulması gerekir. Böyle bir durumda müteselsil sorumlu durumunda olan yüklenici ile idarenin müteselsil sorumluluğu aynı tür hukuki sebepten (haksız fiil sorumluluğu) kaynaklanmaktadır.⁵⁰

durumundadırlar. Teselsülün tam veya nakıs yönü davacıyı ilgilendirmez. Bu husus davalılar arasında rücu hakkının istimali sırasında münakaşa edilebilir. Zararın tamamının müteselsilen tazmini istenmiş ve davalılardan biri hakkındaki dava görev yönünden reddedilmiş olduğuna göre zararın tamamının diğer davalıdan tahsiline karar verilmek icap eder.” **Yargıtay hukuk genel kurulunun 1/2/1967 gün, 966/208 esas, 29 kararla sayılı ilamı, http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme emsal rapor.r** (20 Mart 2005 tarihinde erişilmiştir)

⁴⁹ Eren,a.g.e , s.778

⁵⁰ “ Davacı, orman idaresinin yaptırdığı orman yolu için gerekli yol malzemelerinin (kum, çakıl v.s) davalı idarenin müteahhidi tarafından tarlasından alınmak suretiyle tarlasına zarar verildiğini ileri sürerek idareden tazminat istemiştir. Dosya münderecaatına ve sureti iddiaya göre, yol yapım malzemesinin idarenin müteahhidi tarafından çekildiği anlaşılmaktadır. Böylece davalı idare ile müteahhit arasında malzemenin bulunduğu yerden alınması, nakli ve yere serilmesi konusunda bir sözleşme ilişkisi bulunduğu görülmektedir. Dosyadaki belgelerden müteahhit tarafından kum alınan yerin davalı idarece müteahhide gösterilip teslim edildiği konusu kesinlikle anlaşılammaktadır. Eğer müteahhidin kum aldığı yer davalı idarece kamulaştırılmadan müteahhide gösterilmiş ve teslim edilmiş ise bu takdirde davalı idarenin de haksız eyleme iştiraki gerçekleşmiş olur.....” **Yargıtay 4. hukuk dairesinin 28.9.1979 gün 9346 esas ve 10519 sayılı kararı** (Karahasan, a.g.e, 1492)

Birden çok kişinin değişik türden sebeplerden müteselsil sorumluluğuna örnek olarak; onarım için bırakılan aracın zarar görmesinde, tamirhane sahibi ile zarar gören arasında ve bu zararı yapan aracın sahibi arasında, değişik türden sebeplerden müteselsil sorumluluk vardır. Tamirhane sahibinin sorumluluğu sözleşmeden, zararı yapan aracın sahibinin sorumluluğu ise haksız fiilden kaynaklanmaktadır.⁵¹

3. MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN HÜKÜM VE SONUÇLARI

Müteselsil sorumluluğun hüküm ve sonuçları açıklanırken dikkate alınması gereken iki farklı ilişki söz konusu olmaktadır. Bunlardan birincisi dış ilişki olarak adlandırdığımız zarar verenlerle zarar gören arasındaki ilişki, ikincisi ise zarar tazmin edildikten zarar verenlerin kendi aralarında söz konusu olan iç ilişkidir.

a. Dış İlişki

Dış ilişkide zarar görenin (alacaklı) zarar verenler (müteselsil borçlular) karşısında sahip olduğu haklar BK m.142' den çıkartılabilir. İlgili madde hükmüne göre; “Alacaklı müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya

⁵¹ “ Davacı istisna akdi gereğince kendisine tamir için bırakılan ve tamirhanesinde bulunan üçüncü kişilere ait araçların davalı S. idaresindeki davalı S'ye ait (TIR) kamyonun hatalı park edilmiş olan diğer davalı A'ya ait kamyonu çarpması sonucu meydana gelen trafik kazasında hasar gördüğünü ve dolayısıyla kendisine teslim edilmiş araçların zararlarının kendisi tarafından giderildiğini, bu sebeple iki hasarlı araç için sarf ettiği liranın davalılardan tahsilini talep etmiştir. Yerel mahkeme hasar gören araçların davacıya ait olmadığı gerekçesiyle isteğin reddine karar vermiştir.

Davaya konu olan hasarlı araçların davacıya ait olmadığı ve bunların sahipleri tarafından davalıya tamir için bırakıldığı olgusu taraflar arasında çekişmesizdir. Davacı ile araç maliki olan kişiler arasında “kapsamı, araçların tamiri olan bir istisna sözleşmesi” bulunduğuna göre; herşeyden evvel çözümlenmesi gereken sorun, bu sözleşmenin tarafı olarak davacının araç maliklerine karşı bir sorumluluğu olup olmadığına tespit ve tayini olmalıdır. Borçlar Kanununun 357/II.maddesine göre, “müteahhit iş sahibi tarafından verilen malzemeyi layık olan bütün ihtimam, gerekli özen ile kullanmak ve bundan dolayı” hesap vermekle mükelleftir. Ancak, özenle kullanma, sadece malzemenin sözleşmeye uygun suretle kullanılmasını değil, aynı zamanda onun iyi saklanması ve muhafazasını da içine alır. Müteahhidin bu özenle kullanma ve muhafaza borcu yalnız malzeme için değil, iş sahibi tarafından tamire verilen şeyler içinde söz konusudur. İstisna sözleşmesinin müteahhide yüklediği bu borca aykırı davranıştan dolayı, kendine teslim edilen malzeme ve araçların zarar görmesinde, BK.nun 96.maddesine göre, kendisine hiçbir kusur isnat edilemeyeceğini ispat etmedikçe müteahhit sorumlu olacaktır. Buna karşılık davalılarda BK.nun 41.maddesi hükmünce araç sahibine karşı sorumludur. O halde tamirhane sahibi davacı istisna sözleşmesi ve davalılarda haksız fiil ve trafik yasasının 50.maddesi hükmünden doğan bir sorumluluk altındadır. Bu sorumluluk BK.nun 51.maddesi gereğince müteselsildir.davacı müteselsil bir borçlu olarak ödediği bir parayı rücu kuralınca davalılardan istediğine göre....davanın reddine karar verilmesi bozmayı gerektirir. **Yargıtay 4.hukuk dairesinin 22.5.1980 gün 3470 esas ve 6891 sayılı kararı,** (Karahasan, a.g.e, 1497)

kısmen edasını istemekte muhayyerdir. Borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyeti devam eder.”

Anılan madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere borcun tamamının ifası kendisinden istenen borçlunun, alacaklıya borcun ifası için diğer borçlulara niçin başvurmadığını sormak yetkisi yoktur. Alacaklı borcun tamamı için dilediği borçluya başvurabilir. Borçluların sorumluluğu alacaklı tamamen tatmin edilinceye, yani borç bütünüyle ödenene kadar devam eder.

Şüphesiz kendisine bu kadar geniş yetkiler tanınan alacaklının uymak zorunda olduğu birtakım yükümlülüklerde vardır. Bu yükümlülük BK m.147/II’de ifadesini bulmuştur; ilgili madde hükmüne göre: “Alacaklı, diğerlerinin zararına olarak müteselsil borçlulardan birinin vaziyetini iyileştirdiği takdirde bu fiilin neticelerini şahsen tahammül eder.”

Alacaklı bu hükme aykırı davrandığı zaman, bunun sonuçlarına katlanmak zorunda kalacaktır. Örneğin alacaklı borçlunun borcun teminatı olarak vermiş olduğu bir rehni kendisine iade ettiği takdirde, diğer borçluların rücu haklarını tehlikeye sokmuş olacağından, bu fiilin sonuçlarına şahsen katlanmak zorunda kalacaktır.⁵²

Zarar verenlerin zarar görene (alacaklıya) karşı ileri sürebilecekleri def’ileri iki grupta toplamak mümkündür. İlk grupta yer alan ortak def’ileri zarar verenlerin (borçluların) tümü zarar görene (alacaklıya) karşı ileri sürülebilir. Zarar görenin ortak veya kişisel kusuru, yüksek gelir durumu, zarara razı olması v.b ortak def’iler arasında sayılabilir. Kişisel def’iler ise kendi içinde ikiye ayrılır. Birinci tür kişisel def’iler her bir zarar verenin tutum ve davranışına, ikinci tür kişisel def’iler ise zarar görenle zarar verenin tutum ve davranışlarının karşılaştırılmasına dayanır. Birinci tür kişisel def’ilere örnek olarak; zarar verenlerin birinin kusurunun hafifliği, ikinci tür kişisel def’ilere de örnek olarak, hatır işleriyle, her iki tarafın ekonomik durumlarının eşitsizliği gösterilebilir.

Doktrinde son zamanlarda hakim görüş haline gelen bir görüşe göre kişisel def’iler, özellikle zarar verenlerden birinin hafif kusuru, tazminat hesaplanırken göz önünde tutulmalıdır.⁵³ Örneğin A, B ve C’nin kusurlu davranışlarıyla D’ye 10.000 YTL

⁵² Akıntürk, Borçlar Hukuku..., s.93

⁵³ Eren,a.g.e , s.784,785

zarar verdiklerini ve A'nın % 50, B'nin % 40, C'nin de % 10 kusurlu bulduklarını farzedelim. Burada A, B ve C arasındaki teselsül, C yönünden % 10 yani 1000 YTL olup, zarar gören yalnız onun aleyhine tazminat davası açtığı takdirde, C diğerleriyle ancak 1000 YTL için müteselsil sorumludur.

BK m.134/I, müteselsil borçlarda borçlulardan birine karşı kesilen zamanaşımının diğerlerine karşı da kesilmiş olacağını hükme bağlamıştır. Bu kurala uygun olarak kanun koyucu, BK m.50/I' de bu maddeye tabi müteselsil sorumlulukta sorumlulardan birine karşı kesilen zamanaşımının diğerlerine karşı da kesilmiş olacağını hükme bağlamıştır. Yani BK m.50' de düzenlenmiş olan tam teselsül halinde sorumlulardan birine karşı kesilen zamanaşımı diğerlerine karşı da kesilmiş olur. Ancak BK m.51' de karşılığını bulan eksik teselsül halinde sorumlulardan birine karşı kesilen zamanaşımı diğerlerine karşı kesilmiş olmaz.⁵⁴

b. İç İlişki

“İç ilişki” deyimini tazminatın tamamen veya kısmen müteselsil sorumlulardan biri tarafından ödenmesi ve özellikle müteselsil sorumlulardan birinin kendi payından fazla ödemede bulunması halinde diğer müteselsil sorumlulara hangi esaslar içinde rücu edeceğini düzenleyen ilkeler bütünüdür.

BK. Madde 50 ve 51, sorumluluk hukuku yönünden bir rücu düzeni öngörmüşken, BK. Madde 146, müteselsil borçlarda sözleşmeye bağlı rücu düzenini düzenlemektedir.

İç ilişki deyimini rücu düzeni yanında, BK m.147/I' de düzenlenmiş olan; müteselsil borçluyu tatmin etmiş olduğu alacaklının haklarına halef yapan “halefîyet” ilişkisini de kapsar.

⁵⁴ “.....; davalılardan A haksız eylem nedeniyle ve malca sorumlu olan şirket de kanun hükmünce ve dolayısıyla değişik hukuki nedenlere göre, davacılar karşı sorumlu olduklarına göre; sorumlulukları tam teselsüle göre değil, Borçlar Kanununun 51.maddesinde düzenlenmiş olan eksik teselsüle dayanmaktadır. Oysa zamanaşımının, zamanaşımının müteselsil borçlulardan birine karşı kesilmesinin, diğerlerine karşı kesilmiş sayılacağını öngören Borçlar Kanununun 134/I maddesi hükmü, tam teselsül hali için söz konusu olup eksik teselsülde uygulanmaz.....” **Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 11.5.1977 gün 976/4-3068 esas ve 4068 sayılı kararı,** http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (25 Mart 2005 tarihinde erişilmiştir)

(1) Rücu

Sorumluluğun aynı türden hukuki sebepten kaynaklanması halinde yani; tam teselsül halinde, BK madde 50/I' e göre hakim ortak kusurlarıyla bir zarara sebebiyet verenlerin birbirlerine rücu haklarının olup olmadığına; eğer varsa bunun miktarına takdir hakkını kullanarak karar verecektir. Yani rücu davasında tarafların kusur oranı saptanarak rücunun kapsamı buna göre belirlenmelidir.⁵⁵

Kanun bu madde itibarıyla sadece ortak kusura dayanan müteselsil sorumluluğa ilişkin hüküm koymuşsa da; doktrinde aynı tür hukuki sebepten kaynaklanan diğer müteselsil sorumluluk hallerinde de hakim bu madde hükmünden yararlanabileceği ileri sürülmektedir.⁵⁶ Buna göre örneğin birden çok sözleşme sorumluluğunda, sözleşmeye aykırı davranmada kusuru olana dönmek gerekir.

Sorumluluğun değişik türden hukuki sebepten kaynaklanması halinde yani; eksik teselsül halinde, BK. 51.madde hükmüne göre birden çok kimse çeşitli sebeplere, yani haksız fiile, akde ve kusursuz sorumluluk ilkesine binaen sorumlu oldukları takdirde, ortak kusurla bir zarara sebep olan kişiler hakkındaki rücu düzeni kıyasen değişik türden hukuki sebepten kaynaklanan müteselsil sorumlulukta da uygulanacaktır.

İlke olarak, haksız bir fiil ile zarara sebebiyet vermiş olan kimse, en önce; kanunen sorumlu tutulan kimse ise en son tazmin yükümlüsü olur. Buna göre tazmin yükümlüleri üç kategoride toplanabilir; birinci kategoride kusur, ikinci kategoride sözleşme, üçüncü kategoride ise kusursuz sorumlu (sebep sorumlusu) tutulan kimse yer

⁵⁵ “...davacı vekili müvekkili ile davalı şirkete ait fabrika bacalarından çıkan zehirli gazların dava dışı orman idaresine ait bitkilere verdikleri zarardan dolayı açılan dava sonucunda ödemeye mahkum oldukları tazminatın yarısı olan..liranın zarardan müteselsil sorumlu olan davalı şirketten tahsilini istemektedir. Gerçekten de BK 146.madde hükmüne göre, ancak borcun mahiyetinden hilafı istidlal olunmadıkça müteselsil borçluların eşit nispette bu borçtan sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Dava konusu borçta BK. 41.maddesine göre haksız fiilden kaynaklanmış bulunmasına göre, taraflar bu borçtan dolayı BK.nun 51.maddesi yollaması ile aynı kanunun 50.maddeleri gereğince kendi kusur oranları nispetinde sorumlu tutulmaları zorunludur.....” **Yargıtay 11. hukuk dairesinin 24.4.1980 gün 2299 esas ve 2166 sayılı kararı,** http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (30 Mart 2005 tarihinde erişilmiştir)

⁵⁶ konuyla ilgili görüşler için bakınız; Eren,a.g.e , s.788, Karahasan, a.g.e, s.1466

alır. Ancak bu rücu düzeni emredici bir kural olmayıp, hakim somut olayda sağlam ve haklı gerekçelere dayanarak bu sıradan ayrılabilir.⁵⁷

(2) Halefiyet

Halefiyet BK'nin 147/I.maddesinde ifadesini bulmuştur. Anılan madde hükmüne göre: "Rücu hakkından istifade eden müteselsil borçlulardan her biri, tediye ettiği miktar nispetinde alacaklının haklarına halef olur."

Kanun koyucu anılan madde hükmüyle ödemede bulunan borçlunun durumunu kuvvetlendirmek için ona tatmin etmiş olduğu alacaklının haklarına halef olma hakkını tanımıştır. Burada kanundan kaynaklanan bir halefiyet söz konusudur.

Kanun koyucu ödemede bulunan borçlu lehine halefiyeti düzenlemekle rücuyla kolaylaştırmak istemiştir. Borçlu, kendi payından daha fazla ödemede bulunmuş olmakla beraber, borcun tamamını ifa etmediği için alacaklıyı tam olarak tatmin etmemiş olabilir. Bu takdirde ödemede bulunan borçlu diğer borçlulara karşı alacaklının haklarına sadece ödemede bulunduğu ölçüde halef olur.

4.MÜTESELSİL SORUMLULUK - MÜTESELSİL KEFALET İLİŞKİSİ

Kefalet sözleşmesi öyle bir sözleşmedir ki; onunla kefil borçlunun borcunu ifa etmemesi halinde, bu borçtan şahsen sorumlu olmayı alacaklıya taahhüt eder.⁵⁸ Görüldüğü gibi kefalet akdi, yabancı bir borcun yüklenilmesi nedeniyle daima üçlü bir ilişkiyi gerektirmektedir. Kefalet geçerli bir asıl borca bağlı olarak hüküm ifade eder. Asıl borcun sona ermesi halinde kefalet yükümlülüğü de kendiliğinden son bulur. Kefil,

⁵⁷ "Jandarma çavuşu kamu hizmeti ifası sırasında, davalıların kullandıkları ve maliki oldukları otobüsün sadmesi sonucu öldüğünden, İçişleri Bakanlığı hukuken sorumlu görülmüş ve davacı idare, Danıştay kararı gereğince zarar görenlere tazminat ödemiştir. Davacının sorumluluğunun gerekçesi Danıştay kararında açıklanmıştır. Borcun doğumu için yalnız bir haksız eylem işlenmesi veya istihdam eden veya araç sahibi olma zorunlu değildir. Sözleşmeler ve kanunda borç kaynağıdır. Danıştay'da davanın reddedilmesi gerektiğinden bahis edilerek davacının rücu hakkının olmadığına karar verilmesi yasaya aykırı görülmüştür. Davacının isteği borçlar kanununun 51. maddesine dayanmaktadır. Bu maddede birden çok kimselerin aynı zarardan dolayı muhtelif sebeplere (haksız eylem, akit, kanun) binaen sorumlu olmaları halinde, müteselsilen sorumlu oldukları kabul edilmiş ve ikinci fıkrasında rücu kuralı düzenlenmiştir. Mahkemenin bu hükümleri göz önünde tutarak davacının davalılara rücu isteğini incelemesi gerekirken yazılı şekilde davayı reddi doğru değildir" yolundaki özel daire bozma ilamına uymayarak eski hükümde direnilmesi usul ve yasaya aykırıdır. **Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 28.11.1979 gün 978/15-560 esas ve 1401 sayılı kararı** (Karahasan, a.g.e, 1492)

başka bir borçlunun borcunun ödenmesini temin etmeyi taahhüt eder. Kefalet esas bir borcun varlığına bağlı olduğundan fer'i niteliktedir. Esas herhangi bir nedenle geçersiz ise veya sona ermişse kefalet de kural olarak sona erer. Kefaletin türleri de aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

- **Adi Kefalet:** Sadece kefil olma taahhüdünde bulunduğu, müteselsil borç altına girildiğinin açıkça saptanmadığı durumlarda adi kefalet vardır. Adi kefalette, kefilden borcun istenebilmesi, kefalet akdinden sonra borçlunun iflas etmesi veya hakkındaki takibatın alacaklının hatası olmaksızın semeresiz kalması, yahut borçlu aleyhine Türkiye'de takibat yapılabilmesinin imkansız hale gelmesi ile mümkün olur.(BK:486) Borçlu aleyhindeki takibatın semeresiz kaldığı, borçlu aleyhine aciz vesikası alınmakla belgelenir.
- **Birlikte Kefalet:** Birden çok kişinin aynı borca, her biri diğerinin kefil olduğunu göz önünde tutarak kefil olması halidir. Gerçek birlikte kefalette, kefillerin birbirlerinin kefaletinden bilgilerinin olması ve bunu hesaba katmaları gerekir. Birlikte kefalette, mükellefiyetler değişik olabilir. Bir kısmı adi kefalet, diğerleri müteselsil kefalet, bir kısmı da şarta bağlı, yahut belirli süreli veya süresiz kefil olabilirler.
- **Kefile Kefil ve Rücua Kefil:** Kefile kefil, alacaklıya karşı kefilin taahhüdünü temin eden kimsedir. Kefil ile birlikte sorumluluğu, borçlunun taahhüdünü temin eden adi kefilin borçlu ile beraber olan sorumluluğu derecesindedir. Rücua kefil ise borçludan alacağını alamayan kefile kefildir. Kefile kefilin borcu ilk kefilin taahhüdü ile sınırlıdır. İlk kefilin bütün def'i haklarına sahiptir.
- **Müteselsil Kefalet:** Uygulamada en çok rastlanılan kefalet türü "müteselsil kefalet"tir. Müteselsil kelimesi ile anlatılmak istenen; "Alacaklının doğrudan doğruya asıl borçluya başvurmaksızın kefil aleyhine takibe geçebilmesi" dir. Adi kefalette kefil önce asıl alacaklıya müracaat edilmesi veya rehnin paraya

⁵⁸ Akıntürk, Borçlar Hukuku..., s.227

çevrilmesi def'ilerini ileri sürebilecekken, müteselsil kefalette bu haktan feragat etmiştir Genel olarak kefaletin müteselsil olduğunun açıkça belirtildiği hallerde müteselsil kefalet vardır. Ancak ticari işlerde müteselsillik asıldır. Diğer bir deyişle ticari işlerde sadece “kefilim” denmesi durumunda bu kefaletin müteselsil kefalet olduğu kabul edilir. Ticaret Kanunu'nun 7.maddesi uyarınca, ticari borçlara kefalet, aksi kararlaştırılmadıkça müteselsil kefalettir. Bu durumda borç muacceliyet kazanır kazanmaz alacaklı doğrudan doğruya kefile başvurabilir. Bunun dışında, adi kefalet normal kefalet türü olarak kabul edildiğinden, müteselsil kefaletin kefalet sözleşmesinden açıkça anlaşılması gerekir. Müteselsil kefaletin alacaklıya sağladığı en büyük fayda, borç muacceliyet (takip edilebilirlik) kazandığı an kefile başvurarak alacağını talep edebilmesidir.

Müteselsil kefalet ile müteselsil sorumluluk arasındaki ilişkiye gelince öncelikle; şunu söylemek mümkündür. Müteselsil kefalet borca katılma (birlikte borç yüklenme) yoluyla meydana gelen bir müteselsil borçtur.

Sözleşmeden doğan müteselsil borç ilişkisi borçlanılan edimle birlikte sözleşmenin yapıldığı sırada doğabileceği gibi, daha sonra da doğabilir. Yani üçüncü bir kişinin alacaklıya karşı mevcut bir borcu asıl borçlu yanında onunla birlikte yüklenmesi halinde, borca katılma suretiyle sonradan doğan bir müteselsil borç söz konusu olabilir. Burada borca katılan borçlu, ilk borçlu ile birlikte sonradan müteselsil borçlu sıfatını kazanmaktadır, bu suretle her ikisi de alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaktadır. İşte müteselsil kefalet ilişkisi tam da açıklamaya çalıştığımız tarzda borca katılma (birlikte borç yüklenme) yoluyla meydana gelen bir müteselsil borçtur.

B. İDARE HUKUKU ALANINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

Bilindiği üzere, idare hukukunun kullandığı birçok kurum ve ilke idare hukukundan çok daha önce özel hukuk tarafından hazırlanmış; idare hukuku ise bu kavram ve kurumların bir çoğunu özel hukuktan almıştır. Esasen özel hukuk genel hüküm, idare hukuku ise özel hüküm niteliğindedir. Dolayısıyla idare vatandaş

arasındaki ilişkilerde ortaya çıkacak uyuşmazlıklarla ilgili idare hukukunda bir hüküm yoksa özel hukuk hükümleri uygulanır.⁵⁹ Bu açıklamalarımız sorumluluk hukuku açısından da geçerlidir. İdare hukukunda yer alan sorumluluk kavramı özünü özel hukuktaki sorumluluk kavramından almıştır. Nitekim idari yargı alanında sorumluluğun belirlenmesinde zaman zaman özel hukukta yer alan düzenlemelere başvurulduğu gözlenmektedir.

Müteselsil sorumluluk müessesesi özel hukukta olduğu gibi kamu hukuku alanında da çok ciddi bir yer işgal etmektedir. İdare hukukunda müteselsil sorumluluktan söz edildiğinde çeşitli müteselsil sorumluluk ilişkileri gündeme gelebilir. Bunlardan ilki; idari kuruluşların üçüncü kişilere karşı kendi aralarındaki müteselsil sorumluluğu, ikincisi idarenin bir özel hukuk kişisiyle beraber üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumluluğu; üçüncüsü ise kişilerin idareye karşı müteselsil sorumluluğudur.

Bu müteselsil sorumluluk ilişkilerinden ilkinde yani; idari kuruluşların üçüncü kişilere karşı kendi aralarındaki müteselsil sorumluluğunda; bir kamu hizmetinin yürütülmesi sırasında sıkı bir işbirliği içinde olan kamu tüzel kişilerinin hizmetin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan zararlardan üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumluluğu söz konusudur. Kanun koyucu belirli bir hizmetin yürütülmesi sırasında bir kamu tüzel kişisi ile (örneğin il özel idaresi) bir başka kamu tüzel kişisinin (örneğin belediyenin) işbirliği yapmasını öngörmüş olabilir. Bu gibi durumlarda zarar gören kişi zararının tazmini için dilediği kamu tüzel kişisine dava açabilir. Tazminata mahkum edilen kamu tüzel kişisi, tazminatı ödedikten sonra diğer kamu tüzel kişisine kusuru ölçüsünde rücu edebilir.⁶⁰

Müteselsil sorumluluk ilişkilerinden ikincisinde yani; idarenin bir özel hukuk kişisiyle beraber üçüncü kişilere karşı müteselsil sorumluluğunda, idare zarardan bir özel hukuk kişisiyle birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadır. Örneğin Türkiye’de bayındırlık işleri için idarenin özel kişilerle (müteahhitlerle) akdettiği ihale sözleşmelerinin özel hukuka tabi oluşu kabul edilmektedir. İdare ile müteahhitler arasındaki ilişki özel hukuk alanında yer alsa da, müteahhidin bayındırlık çalışması nedeniyle üçüncü kişilere verdiği zararlardan müteahhit özel hukuk, idarede kamu

⁵⁹ Gözler, a.g.e., Cilt II, s.84,85

⁶⁰ Gözler, a.g.e., Cilt II, s.1248,1249

hukuku esaslarına göre müteselsil olarak sorumludur.⁶¹ Çünkü idarenin işi bizzat yapmayıp, bir kamu hizmetini bir özel hukuk kişisine ihale veya emanet usulü ile gördürmesi idarenin yakın⁶² denetim ve gözetim görevini kaldırmaz.

Müteselsil sorumluluğun üçüncüsünde yani; kişilerin idareye karşı müteselsil sorumluluğunda, idarenin zararının (alacağıın) tazmininden birden fazla kişinin müteselsil sorumluluğu söz konusudur. Yani idare alacağını tazmin etmek için müteselsil sorumlulardan dilediğine başvurabilecektir. Müteselsilen sorumlu tutulan kişiler sanki zararı tek başına vermiş gibi zararın tamamı tazmin edilinceye kadar bu zarardan sorumlu olurlar. İdare müteselsilen sorumlu olan kişilerin her birinden veya birinden zararın tamamını veya bir kısmını istemekte serbesttir. Zararın (alacağıın) tamamen tazminine kadar müteselsil sorumlu tutulan kişilerin sorumluluğu devam eder. İdare hukukunda müteselsil sorumluluk bahsinde bu türde sorumluluk ilişkisi; idare hukukunun mali alana uzanmış kısmı⁶³ olarak ifade olunabilecek mali hukukun bir dalı olan vergi hukukunda sıkça görülür.⁶⁴ Gerçekten vergi hukukunda müteselsil sorumluluk konusu gündeme geldiğinde; birden fazla yükümlünün vergi idaresine karşı vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumlu olmaları anlaşılmaktadır. Bu konu aşağıda incelenmeye çalışılacaktır.

⁶¹ a.g.e., Cilt II, s.1252

⁶² **Danıştay 6.dairesinin 18.03.1970 gün 1966/2898 esas ve 1970/713 sayılı kararı,** <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (10 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

⁶³ Gözler, a.g.e., Cilt I, s.80

⁶⁴ Vergi hukuku ile idare hukuku yakın ilişki içerisinde. Genel idare hukuku ilkelerinden kimileri (düzenleyici işlemlerin geriye yürümemesi, kamu yükümlerine katlanmada eşitlik, savunma hakkına saygı gibi) vergi hukukunda da geçerliliklerini korur; ayrıca kamu gücü ayrıcalıkları vergi hukukunda kendini hiç olmadığı kadar net gösterir, kamu hukukunun her iki dalında da İdare icrai kararı resen almaktadır. Vergi hukukunun konusu, vergilendirme sürecinde ortaya çıkan vergi ilişkisidir. İdare hukukunun konusunu ise Devlet idaresi (kamu idaresi) oluşturur. Vergilendirme işlemlerinin idari işlemlerle çakışmaya varan yoğun benzerliğinden dolayı bu işlemlerden doğan uyuşmazlıkları çözümlenecek yargı kolu idari yargı bünyesinde yer almıştır.

İdare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkilere "vergi hukuku ilişkisi" adı verilir; söz konusu ilişki, genel idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü bir biçimdir. Bu açıdan, vergi hukuku ile idare hukukunun birbiriyle temas eden konularının, ayrıldıkları noktalardan çok daha fazla olduğu rahatlıkla söylenebilir. Vergi hukukunun idare hukuku ile iç içeliği açıktır; bireysel bir vergi işleminin bir idari işlem niteliğinde olması, 213 sayılı VUK'un tarh ve tahsil işlemlerini birer idari işlem olarak tanımlaması, idari işlemlerin unsurlarının vergilendirme işlemleri bakımından büyük ölçüde geçerli olması bunun göstergesidir. Ülkemizde vergi yargısının idari yargı bünyesinde yer alması, vergi uyuşmazlıklarında uygulanacak usul hükümlerinin 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)'nda düzenlenmesi de vergi hukuku idare hukuku ilişkisinin yoğunluğunu gözler önüne sermektedir. (Serkan Açar, "İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı", www.idare.gen.tr/tarh.htm (30 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir))

1. VERGİ HUKUKUNDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

a. Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk Kavramının Tanımı

Vergiler devletin, kişilere seçilebilir bir karşılık sunmaksızın, devlet egemenliğine ve yaptırım gücüne dayanarak elde ettiği iktisadi kaynaklardır.⁶⁵ Başka bir deyişle vergi, “devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesi ile kişilere yüklediği bir kamu alacağı” biçiminde tanımlanabilir.⁶⁶ Vergi hukuku ise vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bu ödevlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek cezalar ve uyuşmazlık konularını inceleyen hukuk dalıdır.⁶⁷ Daha genel bir ifadeyle vergi hukuku kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen kurallar bütünüdür. Devletin vergi koyma ve tahsil etme yetkisi nedeniyle; devlet ile kişiler arasında vergi ilişkisi doğmaktadır.

Vergilemede esas olan bir alacak borç ilişkisinin varlığıdır. Vergi alacaklısı ve vergi borçlusu bu ilişkinin taraflarını oluşturur. Bu iki temel unsura, bazı durumlarda vergi sorumlusu gibi, başka bazı kişilerin de katıldığı görülür.⁶⁸ Bu ilişkide alacaklı taraf devlet; borçlu taraf ise vergiyi ödeme zorunluluğu altına sokulan kişi yada kuruluşlardır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8.maddesinin ilk fıkrasında mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak ifade edilmiştir.

VUK'ta yer alan tanım doğru fakat eksik bir tanımdır. Çünkü mükellefin VUK'un 8.maddesinde belirtilen tanımında yer alan maddi vergi borcu yanında, şekle ve usule ilişkin bir takım ödevleri de vardır. Örneğin bildirimde bulunmak, defter tutmak v.b mükellefin şekle ve usule ilişkin ödevlerinden sadece birkaçıdır.

Kişilerle devlet arasındaki vergi ilişkisinde esas olan, mükellefin hem maddi hem de şekle ve usule ilişkin ödevlerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine

⁶⁵ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, 7.Baskı, Ankara, 2001, s.263

⁶⁶ **Anayasa Mahkemesinin 14.05.1997 gün 1996/75 esas 1997/50 sayılı kararı**, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1997/K1997-50.htm>, (5Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

⁶⁷ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 8.Baskı, Ankara,2004, s.35

getirmesidir. Şüphesiz bu durum vergi ilişkisinde bir ideal durumu ifade etmektedir. Çoğu zaman mükellefler bilerek, isteyerek veya ihmali neticesinde vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemektedir. İşte bu durumu göz önüne alan kanun koyucu, devletin vergi alacağını güvence altına almak, verginin tahsilini kolaylaştırmak v.b nedenlerle çeşitli müesseselere kanunlarda yer vermiştir.

Örneğin vergi sorumluluğu devletin vergi alacağını güvence altına almak, verginin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla oluşturulmuş olan müesseselerden birisidir. VUK'un 8.maddesinin ikinci fıkrasında vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak nitelendirilmiştir. Vergi sorumlusunun vergiyi mükellef adına vergi dairesine yatırma ödevi dışında, bu ödevle ilişkili defter tutma, muhtasar beyanname verme, bordro düzenleme gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır.

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi mükellefi, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek ve tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Bu bakımdan, vergi mükellefi verginin asıl borçlusu iken, sorumlu, vergiyi kendi namına fakat asıl borçlu hesabına alacaklı vergi dairesine beyan edip ödeyen kişi olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶⁹

Vergi hukukunda teselsül ya da vergi hukukunda müteselsil sorumluluk olarak ifade edebileceğimiz müessese de kanun koyucunun vergi alacağını güvence altına almak için oluşturmuş olduğu müesseselerden bir diğeridir. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğa ilişkin kanuni düzenleme yapılmasına rağmen, vergi hukuku açısından müteselsil sorumluluğun ne VUK'ta ne de diğer vergi kanunlarında bir tanımı yer almaktadır.

Müteselsil sorumluluk genel bir ifadeyle birden fazla kişinin aynı borcun borçlusu olmasını ifade etmektedir. Vergi hukukunda teselsül bu açıdan "bir vergi ve cezanın birden fazla sorumlunun her birinden istenebilmesi hali" olarak ifade

⁶⁸ Yaşar Methibay ve Özhan Uluatam, Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, 5.Baskı, Ankara, 2001, s.91

⁶⁹ Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s.218

edilebilir.⁷⁰ Bir başka tanıma göre vergi hukukunda teselsül; birden fazla yükümlünün aynı verginin tamamının borçlusu olmalarını ifade eder.⁷¹

Müteselsil sorumluluk vergi kanunlarında düzenlenirken, müteselsil sorumlu tutulacak kişinin verginin konusuyla yada vergilendirmeye ilişkin ekonomik işlemlerle ilişkisi olması hususu göz önünde tutulur. Vergilendirme ile hiçbir ilişkisi olmayan kişiler verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulamazlar.⁷² Vergi hukukunda sorumluluğun müteselsil olması, idareye; vergi alacağı için, müteselsilen sorumlu tutulan kişilerden dilediğine müracaat edebilme imkanı verdiği gibi, aynı anda müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin her birinin ayrı ayrı takibine de olanak sağlar.

b.Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk Müessesesine Yer Verilmesinin Nedenleri

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme yapılmasının farklı nedenleri vardır. Bu nedenlerden birisinin *vergi alacağının tahsilini kolaylaştırmak* olduğu ileri sürülebilir. Çünkü müteselsil sorumluluk ilişkisinde bir alacaklı karşısında aynı borcun borçlusu durumunda olan birden fazla borçlu vardır. Alacaklı bu borçlulardan dilediğine başvurabilmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi müteselsil sorumluluk müessesesine dayanarak, vergi alacağının ödenmesi için müteselsil sorumlu tutulan kimselerden tahsilatı en kolay yapabileceği kişiye başvurabilecek ve tahsil işlemi kolaylaşacak, hızlanacaktır.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme yapılmasının bir diğer nedeninin *vergi alacağını güvence altına almak* olduğu iddia edilebilir. Vergi idaresi, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla ,vergiye ilişkin ödevlerin (şekli veya maddi, yada hem şekli hem de maddi ödevlerin) yerine getirilmesinden birden fazla kişiyi sorumlu tutabilir.

⁷⁰ Selahaddin Zorlu, Vergi Hukuku, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222, Ankara, 1981, s.42

⁷¹ Mualla Öncel-Nami Çağan-Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 9.baskı, Ankara,2001, s.85

⁷² Zorlu, a.g.e., s.43

Bu konuda bir diğere nedenin *vergi kaçakçılığının engellenmek istenmesi* olduğu düşünülebilir. Mükelleflerden birçoğu şu ya da bu sebeplerle geçmişte olduğu gibi günümüzde de konusu suç teşkil eden bir eylem olan vergi kaçırma gayretindedir.

Bilindiği üzere vergiden kaçınma; vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemek veya hukuki boşluklardan yararlanmak suretiyle mükellefin daha az vergi ödemesi yada hiç vergi ödememesi iken, vergi kaçakçılığında; vergiyi doğuran olay meydana gelmiş ve vergi borcu ortaya çıkmış olmasına rağmen mükellef bu vergi borcunu ödemekten kaçınmaktadır.⁷³ İşte kanun koyucu da bu durumu göz önüne alarak vergi idaresinin vergi kaçakçılığına karşı elini kuvvetlendirmek için çeşitli müesseseler geliştirmiştir. Vergi hukukunda düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk müessesesi de bu müesseselerden birisidir. Kanun koyucu böylece devletin gelir kaybına uğramasını ve vergi kaçakçılığını engellemek istemiştir.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesi, bir tahsilat biçimi olarak asıl mükellefin vergiye karşı reaksiyonunu kırar. Mali his iptaline neden olur.

c. Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluğun Kaynağı

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun kaynağı genel olarak kanundur. Başka bir ifadeyle vergi hukukunda müteselsil sorumluluk istisnai bazı durumlar dışında genel olarak kanundan kaynaklanmaktadır. Birden fazla kişi irade beyanları ile vergi alacaklısına karşı müteselsilen sorumlu olmayı taahhüt etseler dahi, bu durum vergi alacaklısı açısından bir hüküm ifade etmez. VUK'un 8/3.maddesinde ifadesini bulan mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı şeklindeki hüküm uyarınca, kanunda öngörülen istisnalar dışında vergi hukuku alanında sözleşme ile müteselsil sorumluluk ilişkisi kurulamamaktadır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere vergi hukukunda kanunla öngörülmemiş bir müteselsil sorumluluk ilişkisinin oluşması mümkün değildir. Yani kanun dışında herhangi bir sebeple (örneğin sözleşmeyle) müteselsil sorumluluk ilişkisi kurulması için

⁷³ Maliye literatüründe vergiden kaçınma ile vergi kaçakçılığı kavramlarının birbirinden farklı olduğuna ilişkin görüşler bulunduğu gibi bkz. Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, Ankara, 1999, s.163; vergi kaçakçılığının vergiden kaçınmanın özel bir hali olduğuna ilişkin görüşler de mevcuttur bkz. İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2002, s.198; Uluatam, Kamu Maliyesi... , s.302

de, bu durumun kanunla öngörölmüş olması gereklidir. Kişiler kanunla öngörölen alanlar dışında, sözleşmeyle müteselsil sorumluluk ilişkisi kuramazlar.⁷⁴ Kanunlarda kabul edilen hallerden birisi AATUHK'nin 11.maddesinde öngörölmüştür. Buna göre AATUHK'nin 10.maddesine göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Bu kanunun öngördüğü şekilde sözleşmeyle oluşturulan bir müteselsil sorumluluktur.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun kaynağının kanun olmasının önemli bir sonucu vardır. Bu sonuca göre vergi hukukunda müteselsil sorumluluk söz konusu olduğunda; vergi kanunlarında bu konuyla ilgili olarak yapılan düzenlemelerle sınırlı kalınacaktır. Örneğin, kollektif şirket ortaklarından birinin ortaklıktan payına düşen kazanca isabet eden gelir vergisini ödememesi halinde; ticaret hukukuna göre bu şirketlerin borçlarına karşı bütün ortaklarının müteselsilen ve tüm mal varlıkları ile sorumlu olmaları esasına rağmen, vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde diğer ortaklara başvurulamayacaktır. Çünkü Gelir Vergisi Kanununa göre, gelir vergisi, mükellefin ortağı bulunduğu kollektif şirketin değil, kendisinin şahsi borcudur.

d. Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluğun Türleri

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun türleri şu şekilde ifade edilebilir:

- mükellefler arasında müteselsil sorumluluk (müteselsil mükellefiyet)
- mükellefle vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumluluk
- sorumlular arasında müteselsil sorumluluk

(1) Mükellefler Arasında Müteselsil Sorumluluk (Müteselsil Mükellefiyet)

Mükellefler arasında müteselsil sorumluluk (müteselsil mükellefiyet) halinde vergiyi doğuran olay birden fazla kişinin kişiliğinde gerçekleşmiştir. Dolayısıyla

⁷⁴ Bu anlamda yapılan bir sözleşme vergi idaresine karşı hükümsüzdür, yani vergi idaresini bağlamaz. Ancak "sözleşme serbestliği ilkesi" çerçevesinde yapılacak, taraflar arasındaki iç ilişkide vergi yükümlülüğünü yada sorumluluğunu yasaya göre yükümlü yada sorumlu olan kişiden başkasının

verginin birden fazla mükellefi vardır. Bu nedenle de aynı vergi borcundan dolayı mükelleflerin hepsi aynı derecede sorumludur.⁷⁵ Bu tür müteselsil sorumlulukta birden fazla mükellefin aynı vergi borcundan dolayı borcun tamamından sorumluluğu söz konusudur.⁷⁶

Bu tip sorumlulukta, sorumluluk kavramı, mükelleflerin kendi borçlarından kaynaklanan sorumluluklarını ifade etmektedir. Sorumluluk hem maddi hem de şekle ve usule ilişkin ödevleri kapsamaktadır. Ödevlerin mükelleflerden biri tarafından yerine getirilmesi halinde, vergi idaresine karşı diğer mükelleflerin sorumluluğu da sona ermektedir.

Mükellefler arasında müteselsil sorumluluk halinde vergiyi doğuran olay, mükelleflerin her biri için gerçekleşmekte ve birinci derece de sorumluluk söz konusu olmaktadır. Örneğin emlak vergisinde elbirliği halinde mülkiyette, malikler emlak vergisinden müteselsilen sorumludurlar(EVK m.3). Yine katma değer vergisi açısından adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludurlar(KDVK m.44).

(2) Mükellefle Vergi Sorumlusu Arasında Müteselsil Sorumluluk

Bazen vergiyi doğuran olay şahsında meydana gelmemekle birlikte üçüncü kişiler verginin mükellefi ile birlikte vergisel ödevlerden sorumlu tutulabilir.⁷⁷ Mükellefle vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmektedir. Ancak vergi alacağının güvence altına alınması ve vergi tahsilatının kolaylaştırılması amacıyla vergi borcundan vergi sorumluları da mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 13.maddesi uyarınca motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri istemeden motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapan noterler, memurlar ödenmeyen ya da noksan ödenen vergiden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Yine Harçlar

üstlenmesini konu alan bu tür sözleşmeler özel hukuk açısından bütünüyle geçerlidir. (bkz Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım 2002, s.31)

⁷⁵ Bekir Baykara, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve VUK’un 11.Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 222, Şubat 2000, s.33

⁷⁶ Mehmet Arslan, Vergi Hukuku, 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005, s.66

Kanununun 128.maddesi uyarınca gerekli harcı almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar.⁷⁸

(3) Sorumlular Arasında Müteselsil Sorumluluk

Sorumlular arasında müteselsil sorumluluk, birden fazla vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden, vergi dairesine karşı müteselsilen muhatap tutulmasıdır.⁷⁹ Vergi idaresine karşı vergi sorumluları kendi aralarında müteselsilen sorumludurlar. Vergi idaresine karşı ödevlerin sorumlulardan birisi tarafından yerine getirilmesiyle diğerlerinin de sorumlulukları da sona ermektedir.

Örneğin kurumların tasfiyesinde, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan ortaklara paylaşırma yapan tasfiye memurları vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. (KVK m.34, AATUHK m.33)

e. Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluğun Sınıflandırılması

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesi çeşitli bakış açılarından farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Aşağıda bu sınıflandırmaları öncelikle bir tablo halinde sunduktan sonra sınıflandırmalara ilişkin açıklamalara yer vereceğiz.

⁷⁷ a.g.e, s.66

⁷⁸ "...sürücü kursu işleten yükümlü adına 1998 yılı için tarh olunan trafik harcı ile kesilen kusur cezasının terkinin istemiyle açılan davayı; olayda sürücü adaylarının (K) belgesi ve direksiyon sınav harçlarının eksik ödendiği, Harçlar Kanununun 127.maddesi hükmü gereğince harcı ödemiş olan adayların direksiyon eğitimi programına alınmayarak, sınavlarının da yapılmaması gerekirken, direksiyon eğitim programına başlatıldığı ve eğitim verildiği, ilçe milli eğitim müdürlüğünün de sınav harcı ödenmemiş adayları sınava aldığı, bu nedenle VUK'un 11.maddesi ve Harçlar Kanununun 128.maddeleri gereğince sürücü kurslarının müteselsil sorumlu oldukları dolayısıyla sürücü kursu işletmecisi olan davacı adına ikmalen kusur cezalı trafik harcı tarhiyatının yapıldığının anlaşıldığı, harcın yapılan bir kamu hizmeti karşılığında alındığı, idarenin kendi yaptığı veya yaptırdığı işlemlerden veya düzenlemiş olduğu belgeden dolayı alınan bir bedel olduğu, direksiyon sınavının da tamamen Milli Eğitim Bakanlığının yetki ve sorumluluğu altında yapıldığı ve yapılan bu sınav nedeniyle sürücü kursunun müteselsilen sorumlu tutulma olanağının bulunmadığı, ayrıca inceleme elemanının (K) belgesi düzenlendiği yolunda bir tespitinin de bulunmadığı, bu nedenle yapılan cezalı trafik harcı tarhiyatında isabet bulunmadığı gerekçesiyle verilen.....vergi mahkemesi kararının; yapılan cezalı tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması istenmektedir.....Temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına oybirliği ile karar verildi." **Danıştay 9. dairesinin 19.06.2002 gün 2001/3746 esas ve 2002/3174 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (11 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)**

⁷⁹ Öncel-Çağan-Kumrulu, a.g.e., s.86

Tablo 1: Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluğun Sınıflandırılması

Kaynaklarına Göre Müteselsil Sorumluluk	Aşamalı Olup Olmamasına Göre Müteselsil Sorumluluk	Rücu İmkânı Verip Vermemesine Göre Müteselsil Sorumluluk	Vergi Aslı-Cezası Yönünden Müteselsil Sorumluluk	Ödevin Niteliğine Göre Müteselsil Sorumluluk
Kanundan Kaynaklanan Müteselsil Sorumluluk	Doğrudan Müteselsil Sorumluluk	Rücu İmkânı Veren Müteselsil Sorumluluk	Vergi Aslı Yönünden Müteselsil Sorumluluk	Maddi Ödevlerden Müteselsil Sorumluluk
Sözleşmeden Kaynaklanan Müteselsil Sorumluluk	Aşamalı Müteselsil Sorumluluk	Rücu İmkânı Vermeyen Müteselsil Sorumluluk	Vergi Aslı ve Cezası Yönünden Müteselsil Sorumluluk	Şekli ve Maddi Ödevlerden Müteselsil Sorumluluk

Müteselsil sorumluluk müessesesi kaynaklarına göre bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunda; vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun kaynağının kanun veya sözleşme olduğu görülmektedir. Daha önce de belirtildiği üzere vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun kaynağı genel olarak kanundur. Ancak kanunla öngörülen bazı alanlarda, sözleşmeyle müteselsil sorumluluk ilişkisi kurulması mümkündür.

Müteselsil sorumluluk müessesesi aşamalı olup olmamasına göre bir sınıflandırmaya tabi tutulduğunda; müteselsil sorumluluk ilişkisinin bazen doğrudan bazen de belli aşamaların geçmesinden sonra oluştuğu görülecektir. Mükellefler arasında müteselsil sorumluluk (müteselsil mükellefiyet) halinde doğrudan bir müteselsil sorumluluk ilişkisinin varlığı söz konusudur. Ancak bazı hallerde müteselsil sorumluluk ilişkisinin başlaması için belli süreçlerin geçmiş olması gerekebilir. Mükellefle vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumlulukta aşamalı bir müteselsil sorumluluk ilişkisi söz konusudur. Örneğin Harçlar Kanununun 128.maddesi uyarınca gerekli harcı almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Burada memurların esasen bir sorumluluğu olmamakla beraber, gerekli harcı almazlarsa müteselsil sorumluluk ilişkisi başlamaktadır.

Yine, vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesi rücu imkanı verip vermemesine göre bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Müteselsil sorumluluk ilişkisi bazı hallerde diğer müteselsil sorumlulara rücu imkanı verirken bazı hallerde rücu mümkün olmamaktadır. Rücunun mümkün olduğu haller genel olarak kanunlarda yer

alan “...yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere...”, “...rücu edebilirler...”, “...asıl mükelleflere rücu edebilirler...” gibi ifadelerle öngörülmektedir.

Müteselsil sorumluluk müessesesi vergi aslı ve/veya cezası yönünden müteselsil sorumluluk şeklinde bir sınıflandırmaya da tabi tutulabilir. Kanun koyucu vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumlu tuttuğı kişileri bazen sadece vergi aslından sorumlu tutarken bazen de vergi aslı yanında cezalardan da sorumlu tutmaktadır. Örneğın kanun koyucu Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 19.maddesinde; “...Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar ” şeklindeki ifadeyle tapu memurlarını sadece vergi aslından sorumlu tutmuştur. Ancak kanun koyucu Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun “Bildirme ve Sorumluluk” başlıklı 13.maddesinde devir ve fenni muayene işlemlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanları, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutmuştur.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesi vergisel ödevin niteliğine göre; maddi ödevlerden müteselsil sorumluluk veya şekli ve maddi ödevlerden müteselsil sorumluluk şeklinde bir ayrıma da tabi tutulabilir. Çalışmamızın ilerdeki bölümlerinde açılacağıımız; Emlak Vergisi Kanununda yer alan elbirliğı mülkiyette maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu tutulması maddi vergi borcuna yönelik bir sorumluluktur. Bunun yanında yine çalışmamızın ikinci bölümünde açıklanacak olan mirasçıların ölen kimsenin vergiyle ilgili şekli ödevlerine ilişkin sorumlulukları hem şekli hem de maddi ödevlere yönelik bir müteselsil sorumluluktur. Mirasçıların ölen kimsenin vergiyle ilgili ödevlerine ilişkin sorumlulukları esasen şekli ödevlerin yerine getirilmesine yönelik bir sorumluluk olmakla beraber; mirasçılar şekli ödevlerin hiç yerine getirilmemesi, tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmemesi veya zamanında yerine getirilmemesinden kaynaklanan maddi ödevlerden de müteselsilen sorumludurlar.

f. Bazı Vergisel Kavramlarla Mütessesil Sorumlu Kavramının Karşılaştırılması

Bu başlık altında vergi kanunlarında ifadesini bulmuş olan “mükellef” ve “vergi sorumlusu” kavramları ile vergi literatüründe ifadesini bulmuş olan ve iktisadi açıdan bir anlam ifade eden “vergi yüklenicisi” ve “aracı ödeyici” kavramlarının “mütessesil sorumlu” kavramı ile olan ilişkisi irdelenmeye çalışılacaktır.

(1) Vergi Mükellefi ve Mütessesil Mükellef

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8.maddesinin ilk fıkrasında belirtildiği üzere mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Yine çalışmanın bu kısmına kadar yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, vergi hukuku açısından mütessesil sorumlu, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden dolayı vergi idaresine karşı, kendisinden başka kişi ya da kişilerle birlikte mütessesilen sorumlu tutulan kimsedir.

Vergi mükellefi ile mütessesil sorumlu karşılaştırması yapılırken dikkat edilmesi gereken husus, mütessesil sorumluluk ilişkisinin kimler arasında söz konusu olduğudur. Eğer bu ilişki mükellefler arasında mütessesil sorumluluk ilişkisiyse gayet açıktır ki; mükellefle, mütessesil sorumlu aynı kimse olmaktadır. Bu açıdan mükellefler arasındaki mütessesil sorumluluk ilişkisini mütessesil mükellefiyet, bu ilişkideki her bir mükellefi de mütessesil mükellef olarak nitelendirebiliriz.

Ancak mütessesil sorumluluğun diğer türlerinden birisi olan mükellefle vergi sorumlusu arasında mütessesil sorumluluk ilişkisinde mükellefi, mütessesil mükellef olarak nitelendirmek doğru olmayacaktır. Çünkü burada teselsül mükellef ile vergi sorumlusu arasındadır. Bunun dışında sorumlular arasında mütessesil sorumluluk halinde de, mütessesil sorumlu tutulan kimseler vergi mükellefi dışındaki kimseler olmaktadır. Bu açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, vergi mükellefi ve mütessesil sorumlu tutulan kimse aynı kişi olabileceği gibi farklı kimseler de olabilir.

(2) Vergi Sorumlusu ve Müteselsil Sorumlu

Vergi sorumlusu VUK'un 8/2.maddesinde göre verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır. Bir tanıma göre vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmayan, ancak mükellefle kanunda gösterilmiş bazı ekonomik veya statüsel ilişkiler içinde bulunduğu belli durumlarda vergi borcuyla ilişkili birtakım ödevler yüklenmiş kişidir.⁸⁰

Vergi sorumlusu kavramı, verginin asıl mükellefi olmamakla beraber, asıl mükelleflerle olan ilişkilerinden dolayı, vergi kanunlarında belirtilen hallerde, mükellefin malvarlığından kestiği vergiyi vergi dairesine ödemekle veya şekle ve usule ilişkin çeşitli ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulan kişileri ifade eder. Vergi sorumlusunun ayırt edici özellikleri açısından şu tespitler yapılabilir:

- vergiyi doğuran olay vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmemiştir,
- verginin ödenmesi vergi sorumlusunun malvarlığında bir azalmaya yol açmamaktadır,
- vergi sorumlusu gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişilerde olabilir.
- Vergi sorumlusu vergi mükellefi ile kanunun öngördüğü tarzda ilişkiye giren kişidir.

Esas olarak maddi vergi borcu vergi sorumlusunun malvarlığından ödenmez, ancak mükellefle vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumluluk yada sorumlular arasında müteselsil sorumluluk halinde verginin ödenmesi vergi sorumlusunun malvarlığında azalmaya yol açabilmektedir.

Örneğin MTKV'nın 13.maddesi uyarınca motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri istemeden motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapan noterler, memurlar ödenmeyen yada noksan ödenen vergiden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Normal şartlar altında vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmemiş olan ve vergi ödenmiş olsaydı kendi malvarlıklarında bir azalma olmayacak olan noterler ve memurlar eğer motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri istemeden motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini

⁸⁰ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Eser Ofset, Trabzon, 1998, s.97

yaparlarsa ödenmeyen yada noksan ödenen vergiden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu duruma gelmekte ve verginin ödenmesinden sorumlu olmaktadırlar.

(3) Vergi Yüklenicisi ve Müteselsil Sorumlu

Vergi yükü her zaman bunu ödeyen kimsenin üzerinde kalmaz. Bir kimsenin verginin kanuni mükellefi olması onun aynı zamanda ilgili vergiyi yüklenen kişi olduğunu göstermez. Yani verginin kanuni mükellefi ile yüklenicisi aynı kimse olabileceği gibi farklı kişiler de olabilir. Bu nedenle hukuki olmaktan ziyade ekonomik bir kavram olan “vergi yüklenicisi” kavramına açıklık kazandırmakta fayda vardır.⁸¹

Kanuni mükellef daha önce belirtildiği gibi vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen, yani vergi ödemesi gereken kimsedir. Piyasa ekonomisi düzeninde, bir kimsenin ödediği verginin yükünü mutlaka kendisinin taşıması gerekmez. O kimse iktisadi bazı imkanlardan yararlanarak, ödediği verginin yükünü kısmen yada tamamen başkalarına devredebilir. İşte, kanuni yükümlünün vergiyi ödeyen kimse olmasına karşılık, iktisadi anlamdaki gerçek yükümlü, ödenen verginin yükünü fiilen taşıyan kimsedir. Kanuni yükümlünün, ödediği vergiyi başkalarına devredebilmesine imkan veren iktisadi olay ise yansımadır. Yansıma, kısaca bir kimsenin ödediği vergiyi, fiyat mekanizmasından yararlanarak başkalarına devredebilmesini ifade eder. Bu durumda vergi yükünün fiili taşıyıcısı iktisadi mükellef olmakta ve vergi iktisadi mükellef üzerinde yerleşmiş olmaktadır.⁸²

Eğer malın fiyatı artınca bu mala olan talebin esnekliği satış miktarlarını etkilemiyorsa, satış fiyatı artırılarak ödenen vergi bir üçüncü bireye aktarılabilir. Buna verginin ileriye doğru yansıması denir. Üreticiler mal ve hizmetleri üretirken ödedikleri vergiyi ileriye doğru yansıtmıyorlarsa girdi maliyetlerinin fiyatlarını düşürmeye çalışarak vergi yükünden kurtulmanın yollarını ararlar, hammadde, işgücü ve enerji gibi girdilerin fiyatlarını düşürebiliyorsa bu takdirde ödenen vergi geriye doğru yansıtılmış olur. Eğer verginin yansıması kanun koyucunun bu yöndeki iradesinden kaynaklanıyorsa kanuni yansımadan söz edilir. Ekonomik yansıma ise tamamen piyasa

⁸¹ Adnan Gerçek, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.61,62

⁸² Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınevi, 10.Baskı, İstanbul, 1998, s.236

koşullarına bağlı olarak verginin yansıtılabilmesidir. Piyasa koşulları elverişli ise vergi yansıtılır.

Verginin kanuni mükellefi ödeyeceği vergiyi, iktisadi hayatın koşullarından ve fiyat mekanizmasından yararlanarak üçüncü kişilere yansıtabilir. Bu durum özellikle harcama vergileri açısından söz konusu olmaktadır. Örneğin KDV sistemimizde mekanizma bu şekilde işlemektedir. Esas itibarıyla verginin mükellefi mal veya hizmetin satıcısı olmasına rağmen devlete ödemek zorunda olduğu vergiyi fiyata ekleyerek alıcıya yansıtmaktadır. Böylece verginin kanuni mükellefi ile vergiyi fiilen yüklenenler farklı kişiler olmaktadır.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere vergi yüklenicisi dediğimiz kişiler esasen nihai tüketicilerdir. VUK'un 11/3.maddesi uyarınca:

“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 yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

Ancak, VUK'un adı geçen maddesi uyarınca müteselsil sorumluluk nihai tüketiciler için söz konusu değildir. Yani zincirin son halkası durumunda olan ve verginin yüklenicisi olan nihai tüketiciler müteselsil sorumluluk kapsamı dışındadır.

(4) Aracı Ödeyici ve Müteselsil Sorumlu

Hukuki olmaktan ziyade ekonomik bir kavram olan “aracı ödeyici”⁸³ kanunların kendisine vergi borcu yüklediği vergi yükümlüsüdür. Bu yükümlünün vergiyi ödemek zorunda olması, onun aynı zamanda vergi yüklenicisi olmasını gerektirmez. Diğer bir ifade ile, bu kişi vergiyi ödemekle birlikte vergi yükü kendisi üzerinde kalmayabilir. Ödediği vergiyi bir başka kişiye aktarırsa, verginin nihai yüklenicisi olmaktan kurtulur veya verginin sadece bir kısmını bir başka kişiye aktarır, bir kısmının ise yüküne katlanır. Burada ödemiş olduğu vergiyi başkasına yansıtan kişiye aracı ödeyici adı

⁸³ Aracı ödeyici kavramı literatürde “aracı mükellef” olarak da ifade edilebilmektedir.

verilir. Aracı ödeyici kavramı genelde KDV gibi harcama vergileriyle birlikte anılmaktaysa da; emlak vergisi gibi farklı vergi türlerinde de gündeme gelebilir. Örneğin emlak vergisinde bina dolayısıyla ödenmiş olan bina vergisi; eğer bina kiraya verilmişse kirayla birlikte binayı kiraya tutan kişiye yansıtılabilir. Şüphesiz harcama vergilerinde verginin yansıtılması daha kolaydır.

Aracı ödeyici şeklinde adlandırılan kişilerin bazı hallerde vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutuldukları görülmektedir. Örneğin KDV sistemimizde; VUK'un 11.maddesine dayanarak yapılan düzenleyici nitelikteki idari işlemlerle aracı ödeyici dediğimiz kişiler açısından müteselsil sorumluluk ihdas edilmiştir.⁸⁴ KDV'nin en büyük özelliği indirim sistemine dayanmasıdır. Mükellefler alışları sırasında ödedikleri KDV'yi satışları üzerinden hesapladıkları KDV'den indirerek, hesaplanan verginin indirilecek vergiden büyük olması halinde aradaki fark kadar vergiyi vergi dairesine öderler. Aksi durumda ise, indiremedikleri KDV'yi indirilmek üzere sonraki döneme devrederler. Görüldüğü üzere, "indirim" yöntemi KDV'nin mükellefler üzerinde bir yük oluşturmasını önlemektedir. Kanuna göre verginin esas yüklenicileri, mal ve hizmeti nihai olarak tüketenler olmaktadır. Diğer bir ifade ile, KDV Kanununda verginin mükellefi olarak belirlenen kişi ve kuruluşlar verginin nihai yüklenicileri değil, aracı ödeyici konumundadırlar. Bunlar, alışları sırasında ödedikleri vergileri, satışları üzerinden hesapladıkları KDV'den indirerek, üzerlerinde herhangi bir KDV yükü kalmamasını sağlarlar. Yani, KDV'yi mal ve hizmet satın aldıkları kişilere aktarırlar. Ancak, işi bırakan mükellefler, yükledikleri vergileri bir daha indirim yoluyla telafi edememe durumu ile karşı karşıya bulunmaktadır.

Aracı ödeyici kavramı vergi sorumlusu kavramından farklıdır. Vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmayan, ancak mükellefle kanunda gösterilmiş bazı ekonomik veya statüsel ilişkiler içinde bulunduğu belli durumlarda vergi borcuyla ilişkili birtakım ödevler yüklenmiş kişidir. Aracı ödeyici ise belirttiğimiz üzere; verginin kanuni yükümlüsü olan ancak ödemiş olduğu vergiyi başkasına yansıtan kişidir.

⁸⁴ Bu konu ikinci bölümde "KDV Açısından Müteselsil Sorumluluk" başlığı altında ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

g.Vergi Hukukunda Mütessesil Sorumluluk Müessesesinin Cezaların Şahsiliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Bu başlık altında vergi hukukunda düzenlenmiş olan mütessesil sorumluluk müessesesinin, anayasal bir ilke olan cezaların şahsiliği ilkesiyle uyumlu olup olmadığı tartışılacaktır.

Easen bu konuda iki farklı yaklaşım mevcuttur. Bu yaklaşımlardan ilkinine göre, vergi hukukundaki mütessesil sorumluluk müessesesi bir cezadır. Mütessesil sorumluluk müessesesi bir “ceza” olarak kabul edilince; cezaların şahsiliği ilkesi ihlâl edilmiş olacaktır. İkinci yaklaşıma göre; mütessesil sorumluluk müessesesi vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için oluşturulmuş bir tür “otokontrol” mekanizmasıdır. Kanun koyucu, mütessesil sorumluluk müessesesini düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir “otokontrol” mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir “ceza” uygulamasını düşünmemiştir. Bu nedenlerle mütessesil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Bu görüşleri değerlendirmeye geçmeden önce; cezaların şahsiliği ilkesini açıklamakta fayda vardır.

Cezanın şahsiliği demek, suçu kim işlemişse; sadece onun cezalandırılması demektir.⁸⁵ Cezanın sadece suçluya tesir etmesini ifade eden cezaların şahsiliği ilkesi, iyi bir cezada bulunması gereken nitelikler arasında sayılmaktadır.⁸⁶ Ancak kabul etmek gerekir ki; mutlak anlamda, cezanın tüm sonuçlarının sadece suçluya tesir etmesi mümkün değildir. Örneğin bir aileye mensup kişiye onur kırıcı bir suçtan dolayı verilen ceza, toplumun ailenin tüm üyelerine karşı bakışını değiştirebilir. Yada ailenin geçimini temin eden kişiye verilecek ağır bir para cezası, ailenin tüm üyelerini zor durumda bırakabilir. Hemen hemen her ceza, masum olanlara da tesir edebilen, dolaylı neticeler ortaya çıkarır.

⁸⁵ Ahmet Battal, Hukukun Temel Kavramları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.52

⁸⁶ Bahri Öztürk, Mustafa R.Erdem, Veli Ö.Özbek, Ceza Hukuku, Turhan Kitabevi, 3.baskı, Ankara,2004, s.117

Anayasanın 38 ve Türk Ceza Kanununun 20. maddesine göre ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz. Cezai müeyyideler alanında geçerli olan cezaların şahsiliği ilkesi idari müeyyideler alanında da geçerlidir.⁸⁷

Kanımızca vergi hukukunda düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk müessesesinin tüm yönleriyle cezaların şahsiliği ilkesiyle uyumlu olduğunu yada olmadığını iddia etmek yanlıştır. Çünkü vergi hukukunda düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk müessesesi her alanda aynı ilkelerin geçerli olduğu (birörnek) bir müessese değildir. Daha önce de değindiğimiz üzere; müteselsil sorumluluk müessesesi bazen kanundan bazen sözleşmeden kaynaklanmakta, bazen aşamalı bazen doğrudan olmakta, bazen sadece vergi aslı yönünden bazen de vergi aslı ve cezası yönünden söz konusu olmaktadır. Cezaların şahsiliği açısından değerlendirmeler yapılırken müteselsil sorumluluk ilişkisinin mahiyetini dikkate almak gerekir.

Örneğin; Emlak Vergisi Kanununun 3.maddesine göre: “elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.” Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır. Her ortağın mülkiyet hakkı mülkiyete konu olan malların tamamını kapsar. Kanımızca elbirliği mülkiyette maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu tutulmalarının cezaların şahsiliği ilkesine aykırı bir yanı yoktur. Çünkü her ortağın mülkiyet hakkı mülkiyete konu olan malların tamamını kapsar. Her malikin mülkiyet hakkı, mülkiyete konu olan şeyin tamamını kapsadığına göre, maliklerden her birinin verginin tamamından sorumlu tutulmalarında bir beis yoktur.

Ancak aynı kanunun 30.maddesinde, devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralanın müteselsilen sorumlu tutulması kanımızca cezaların şahsiliği ilkesine aykırıdır. Burada bina ve araziye devralan kişi, kendisinin işlemediği bir suçtan dolayı bir anlamda ceza muhatabı olmaktadır. Bu düzenlemenin amacının kamu yararını korumak olduğu açıktır. Ancak kamu yararının korunması farklı düzenlemelerle de mümkün olabilir. Örneğin gayri menkullerin alım-satımı sırasında tapu daireleri tarafından ilgili gayrimenkule ilişkin vergi ilişkisi belgesi yani

⁸⁷ Gözler, a.g.e., Cilt II, s. 549

“vergi borcu yoktur” kağıdı aranabilir, bu belgenin ibraz edilmemesi halinde devir ve ferağın yapılmasına izin verilmeyebilir.

Vergi kanunlarında yer alan bazı düzenlemelerde, esasen vergiyle ilişkisi olmayan bazı kişiler, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Bu düzenlemeler ilk bakışta cezaların şahsiliği ilkesine aykırı gibi görünse de, durum her zaman böyle değildir. Örneğin MTVK’nin 13.maddesi uyarınca; “Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler, liman ve deniz işletme bölge müdürlükleri, belediyeler veya liman başkanlıkları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü taşıtların fenni muayeneleri yapmadan, denize veya uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar. Vergisi ödenmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, denize ve uçuşa elverişli belgesi verilemez. Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

İlk bakışta anılan maddede sayılan kişi ve kuruluşların, kendilerine ait olmayan vergi ve cezalardan sorumlu tutularak, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı bir düzenleme yapıldığı iddia edilebilir. Ancak burada kanun koyucunun amacının, anılan maddede sayılan kişi ve kuruluşları, kendilerine ait olmayan vergi ve cezalardan sorumlu tutmaktan çok; ilgili kişi ve kuruluşlara bazı mükellefiyetler getirmek ve bu mükellefiyetlerin yerine getirilmemesi durumunda adı geçen kişi ve kuruluşları cezalandırmak olduğu anlaşılmaktadır. Yani kanun koyucu bir kişinin cezasını başka bir kişiye yüklemeyi değil, görevlerini yerine getirmeyenleri cezalandırmayı amaçlamıştır.

Belirtmiş olduğumuz üzere; vergi hukukunda düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk müessesesinin, anayasal bir ilke olan cezaların şahsiliği ilkesiyle uyumlu olup olmadığı konusunda genel bir yargıya varmak mümkün değildir. Bunun nedeni de vergi hukukunda düzenlenmiş olan müteselsil sorumluluk müessesesinin birörnek bir müessese olmamasıdır. Dolayısıyla değerlendirmeler yapılırken, değerlendirmesi yapılan müteselsil sorumluluk ilişkisinin mahiyetine bakmak gerekir.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

1.VERGİ USUL KANUNUNDA MÜTESELSİL SORUMLULUK VE ANAYASAL AÇIDAN BİR DEĞERLENDİRME

VUK'ta müteselsil sorumluluğun esas itibarıyla düzenlendiği madde olan ve vergi kesenlerin sorumluluğu başlığını taşıyan 11.madde hükmü şöyledir:

“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 hısmılık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak, üçüncü fıkrada belirtilen müteselsil sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

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, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

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

VUK'un 11.maddesinin ilk fıkrasında, VUK'un 8.maddesinde düzenlenmiş olan ve çalışmamızın muhtelif yerlerinde izaha çalıştığımız "vergi sorumlusu" kavramının çerçevesi içerisine giren hükümler bulunmaktadır. Bu hüküm bir yönüyle kanunun 8.maddesindeki sorumluluk hükümlerinin açıklanması mahiyetindedir.

VUK'un 11.maddesinin çalışma konumuzla ilgili boyutu, müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 3239 sayılı kanunla maddeye eklenen ve daha sonra da 4369 sayılı kanunla üzerinde değişiklik yapılan 3.fıkrası ile takip eden fıkralardır. Üçüncü fıkranın 4369 sayılı kanunla üzerinde değişiklik yapılmadan önceki hükmü: "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" şeklindeydi.

Söz konusu madde hükmünün getirilişindeki temel neden, vergi kaçırmak maksadı ile oluşturulan organizasyonların önüne geçmektir. Nitekim madde gerekçesinde bu durum şu şekilde ifadesini bulmuştur: "..... zirai ürün alımı ile uğraşp ürün stopajı yapmış olan bir kısım mükellefler ile katma değer vergisi tahsil edip; vergi dairesine yatırmak zorunda olan bir kısım mükellefler, bu yükümlülüklerini yerine getirmemek amacı ile birtakım paravan firmalar kurmaktadırlar..... Büyük şikayetlere yol açan bu davranışlar, önemli sayıda çiftçi ile çok sayıda KDV ödeyicisi kitlelerin mağdur olmasına yol açmaktadır. Bu tür paravan şirketlerin kurulmasının önlenmesi ve cazibenin azaltılması amacıyla bu maddenin düzenlenmesi gerekli görülmüştür...."

Kanun koyucu, anılan gerekçeden anlaşılacağı üzere Türk vergi sisteminin kronik sorunu olan vergi kaybı ve vergi kaçakçılığına karşı bir önlem olarak bu yeniliği getirmiştir.⁸⁸ Hükmün getiriliş maksadına bakıldığında; kamu yararı açısından sözü geçen hükmün getirilişine taraftar olmak gerekir. Ancak söz konusu hükmün hukuka ve hukuk devleti anlayışına uygun düşüp düşmediği tartışmalıdır. Bu konu üzerinde aşağıda ayrıca durulacaktır.

⁸⁸ Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul SMMM Odası Yayınları, İstanbul, 1992, s.56

Madde metninde yer alan “zımni irtibat” gibi muğlak ve yoruma açık bir ifade mükellefleri zor durumda bırakmıştır. Bu muğlak kavram uygulamada bir çok soruna yol açmış, vergi idaresine çok geniş bir hareket alanı oluşturmuş ve vergi idaresinin ilave hiçbir koşul aramadan; satıcının ödemediği KDV’den nihai tüketim aşamasına kadar ki süreçte yer alan herkesi müteselsil sorumluluk kapsamında değerlendirmesine neden olmuştur. Danıştay bir kararında bu keyfi yorumların önüne geçebilmek için taraflar arasında vergi ziyana sebebiyet verme konusunda bir irtibatın bulunmasını aramıştır.⁸⁹ İrtibattan kavramından; tarafların vergi kaçırmak gayesiyle oluşturdukları organizasyonun anlaşılması gerekir. Alım satıma taraf olmak, aynı soy bağına olmak gibi nedenler tek başına müteselsil sorumluluk ilişkisinin varlığı için yeterli kabul edilemez. Burada esas olan tarafların vergi ziyana sebebiyet vermek ve menfaat sağlamak konusunda bir amaç birliği içinde bulunmaları ve bu durumun objektif olarak saptanabilmesidir.

Uygulamada oluşan bu problemler nedeniyle maddenin 3.fikrasındaki “...alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnem dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar...” şeklindeki ibare; “alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar...” şeklinde değiştirilmiş ve sorumluluk sınırlarının daha belirgin hale getirilmesi amaçlanmıştır.

Esasen VUK’ un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler geçmişten günümüze hep tartışma konusu olmuş, hatta bu durum yüksek yargı organları arasında bile görüş ayrılığına yol açmıştır. Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi 4.1.1961 günlü, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11. maddesine 3418 sayılı Yasa'nın 30. maddesiyle eklenen fıkranın (11.maddenin son fıkrası) Anayasa'nın 6., 7., 8., 38., 73. ve 124. maddelerine aykırılığı savıyla Anayasa Mahkeme'sine başvurmuştur. Söz konusu fıkra hükmü şu şekildedir: “Müteselsil sorumluluğun şartları,

⁸⁹ “...ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun KDV ihtilaflarına uygulanabilmesi için mal alım satımı sırasında alıcı ile tahsil ettiği vergiyi vergi dairesine ödemeyen mükellef arasında vergi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi gerektiği...” **Danıştay 9. dairesinin 02.04.1996 gün 1995/3529 esas ve 1996/ 1216 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (7 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.”

Danıştay anayasaya aykırılık iddiaları özetle şu şekilde açıklamıştır:

- İdare, kanunla tanınmış bir yetkiye dayanıyor olsa da, emredici bir kanun hükmünü kaldırabiliyor, değiştirebiliyor ya da daraltıp genişletebiliyorsa, yasama organı derecesine çıkıyor, O'nun yetki ve görevini üstleniyor demektir. Oysa Anayasa' nın 6.maddesinin son fıkrasında, "Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasa' dan almayan bir Devlet yetkisini kullanamaz.", 7.maddesinde de, "yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez." denilmektedir... Anayasa'nın 6, 7 ve 8.maddeleri karşısında, idari kuruluşlara yasama yetkisinin devri anlamına gelecek bir yetki ve görevin kanunla da olsa, verilemeyeceği anlaşılmaktadır...Buna olanak sağlayan bir Kanun hükmünün, Anayasa'nın sözü edilen 6 , 7 , 8 ve 124.maddelerine⁹⁰ aykırı olacağından kuşku duyulamaz.
- Kanunla düzenlenmiş alanda, idari düzenlemenin konusu, ancak bu kanunun uygulanmasını sağlamak üzere gerekli teknik konulara ve teferruata ilişkin olabilir...Vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin idari usulün kanunla düzenlenmiş olması tesadüfi değildir. Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, vergi ve benzeri mali yükümlerle ilgili kanunlardaki hükümler gibi, kişinin temel hak ve ödevleriyle yakından ilgili, onu sınırlayan ve

⁹⁰ İlgili anayasa maddeleri aşağıda belirtilmiştir:

VI. Egemenlik

MADDE 6. – Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir.

Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır.

Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.

VII. Yasama yetkisi

MADDE 7. – Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.

VIII. Yürütme yetkisi ve görevi

MADDE 8. – Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.

MADDE 124. – Başbakanlık, bakanlıklar ve kamu tüzelkişileri, kendi görev alanlarını ilgilendiren kanunların ve tüzüklerin uygulanmasını sağlamak üzere ve bunlara aykırı olmamak şartıyla, yönetmelikler çıkarabilirler.

Hangi yönetmeliklerin Resmî Gazetede yayımlanacağı kanunda belirtilir.

belirleyen kuralları ifade etmektedir...En azından vergiyle olan ilişkisi, hatta ondan ayrılamaz nitelikte bulunuşu, vergi usulüne ilişkin kuralların Anayasa'nın 73.maddesi⁹¹ gereğince Kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilebilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu haliyle söz konusu 3418 sayılı Kanunun 30.maddesi, Anayasa'nın 73.maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne de aykırı olmaktadır.

- Vergi Usul Kanunu, niteliği gereği, emredici ve kısıtlayıcı kuralları içerir. Bu kurallara aykırı hareket yine aynı kanunda öngörülen cezalarla müeyyidelendirilmiştir. Kanunda öngörülmemiş bazı konuların idari kararlar kanun kapsamına alınması, yükümlülerin bu kurala aykırı hareketlerinin cezalandırılmasını gerektireceğinden, bu konuda idareyi yetkili kılan kanun maddesinin Anayasa'nın 38.maddesi⁹² ile öngörülen "suçun kanunla belirlenmesi" ve "idari kararlar suç ihdasının mümkün bulunmadığı" yolundaki Anayasa kuralına aykırı bulunduğu kabul edilmelidir.

Anayasa Mahkemesi oyçokluğu ile vermiş olduğu kararında,⁹³ VUK'un 11.maddesindeki müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerin anayasa aykırı olmadığına karar vermiştir.

Anayasa Mahkemesi kararında özetle Anayasanın 6, 7 ve 8. maddeleri yönünden yaptığı incelemede itiraz konusu fıkra ek bir vergi veya vergi benzeri malî yükümlülük getirilmediği gibi Maliye Bakanlığı'na vergi ve malî yük konulması yetkisi de verilmediğini, fıkranın vergi yükümlülüğü ile ilgisi olmadığını fıkra tarım ürünü alım ve satımına aracılık eden kuruluşlarla Ticaret Borsaları'na vergi kesintisi ile ilgili

⁹¹ Anayasa MADDE 73. – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

⁹² Anayasa maddesinin ilgili fıkrası: MADDE 38: Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.

⁹³ **Anayasa Mahkemesinin 25.5.1993 gün 1993/3 esas ve 1993/20 sayılı kararı,** <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1993/K1993-20.htm>, (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

olarak bazı görevler yüklenmekte olduğunu ve müteselsil bir sorumluluk ihdas edildiğini, burada aracı kurumları ve Ticaret Borsaları'nı müteselsil sorumlu yapanın kanun olduğunu belirtmiştir. Yüksek mahkemeye göre yasa koyucu tarafından yürütmeye bırakılan düzenleme alanı, vergilendirme ile ilgili temel kurallar olmayıp, yasaca belirlenen sorumluluğun uygulanmasına ait teknik düzenlemeler ve ayrıntılardır. İtiraz konusu fıkra ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetki, Yasama Organına ilişkin olan yetkilerin idareye bırakılması olarak değerlendirilemez.

Yüksek mahkeme anayasanın 73 ve 124.maddeleri yönünden yaptığı incelemede ise Anayasanın 73.maddesinin vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirdiğini, 124.madde ile kanun ve tüzüklerin uygulanması sağlanmak üzere Bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerine yönetmelik çıkarma yetkisi tanındığını belirtmiştir. Yürütme organı ve idareye değişik isimler altında verilen tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalmak kaydıyla bütün idari düzenlemelerin anayasal ve hukukî temelleri aynı olduğunu belirtmiş ve itiraz konusu fıkra ile Bakanlığa verilen düzenleme yetkisinin, malî mükellefiyet tesis edecek bir yetki olmayıp, sınırlı ve vergi idaresinin uygulayacağı ikincil bir düzenleme alanı olduğuna hükmetmiştir.

Son olarak Anayasa Mahkemesi anayasanın 38.maddesi yönünden yaptığı incelemede; vergi hukukunda, vergi suçları ve cezalarının; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmakta olduğunu, anayasanın 38.maddesinin sekizinci fıkrasındaki "idare kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz" kuralından da idarî ve malî nitelikteki vergi suç ve cezaları ile maddî ceza hukuku anlamındaki vergi suç ve cezalarının birbirinden farklı kurumlar olarak öngörüldüğünün anlaşılakta olduğunu belirtmiştir. Yüksek mahkeme dava konusu fıkra ile getirilen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmün ceza hukuku anlamında bir suç olmadığını, çeşitli vergi kanunlarında düzenlenen sorumluluk kurumunun bir türü olduğunu ve itiraz konusu kuralın anayasanın 38.maddesi ile ilgisinin bulunmadığına hükmetmiştir.

Ancak Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı çeşitli yönlerden eleştiriye açıktır. Konuya anayasanın vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağını, değiştirilebileceğini veya kaldırılacağını ifade eden 73.maddesinin üçüncü fıkrası açısından yaklaşılsa; aracılık yapan kuruluşlarla Ticaret Borsalarını, ürünlerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden müteselsil biçimde sorumlu tutmak yetkisinin Maliye Bakanlığı'na verilmesi anayasanın 73.maddesinin üçüncü fıkrasına aykırıdır. Maliye Bakanlığı'nın yasayla yetkili kılınması ya da görevlendirilmesi, düzenlemenin yasayla yapıldığı anlamına gelmez. Bahsi geçen VUK'un 11.maddesinin 5.fikrasında yer alan hükümlerle Maliye Bakanlığı'na alım ve satıma aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını müteselsilen sorumlu tutma yetkisi verildiği gibi sorumlu tutmama yetkisi de verilmektedir.

Anılan fıkranın anayasa uygun olduğunun iddia edilebilmesi için, alım ve satıma aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının Maliye Bakanlığı'na bu konuda yetki verilmeksizin doğrudan yasayla müteselsilen sorumlu tutulmaları gerekirdi. Zorunlu olan, zincirleme sorumlu tutulacakları yasanın doğrudan belirlemesi, kimlerin sorumlu olacağını yasa tarafından gösterilmesidir.

Yine VUK'un 11.maddesinde yer alan hükümlerden bir diğeri de: "Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir" şeklindedir.

Anılan maddenin bu hükmü de anayasanın 73.maddesine aykırı bir mahiyet arz etmektedir. Çünkü anayasanın 73.maddesinin son fıkrasına göre; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Burada Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verilmiş olan *müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını ve bu konuya ilişkin usul ve esasları* belirleme yetkisi anayasanın anılan hükmüne aykırıdır.

VUK' un 11.maddesiyle Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetkiyle yasayla düzenlenmesi gereken alanlar ilgili bakanlığın takdirine bırakılmış ve Bakanlığa bu hükme dayanarak kişilere ek mali yükümlülükler getirme olanağı tanınmıştır. Halbuki

anayasanın amir hükmüne göre Bakanlar Kuruluna dahi kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak şartıyla vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin sadece muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmişken, anayasanın bu hükmünde belirtilen çerçeveyi aşan düzenleme yetkisinin Bakanlar Kuruluna ve doğal olarak da Maliye ve Gümrük Bakanlığına veya herhangi bir kişi yada kuruma verilemeyeceği açıktır. Mevcut düzenleme müteselsil sorumluluğun şartlarını ve sınırlarını belirleme konusunda takdiri Maliye Bakanlığı'na vererek anayasaya aykırı bir durumu ifade etmektedir.

Bu maddeyle Maliye Bakanlığına verilen yetkiler verginin kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin yükümlülük getirici düzenlemelerin kanunla yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu ilke, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunlarda yer almasını sağlayarak bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırını korumada ve verginin dayanağını kamu hukukunda bulup etkisini kamusal alanda ve kişilerin özel hayatlarında hissettirmesinde önem kazanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda da birey yararına “temsilsiz ve kanunsuz vergi olmaz”, “verginin belirgin olması” ve “mali yükümde eşitlik” gibi ilkeleri temin etmektedir. Bu nedenle kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir mali mükellefiyetin alınmasına izin vermesi “verginin kanuniliği ilkesi” gereği yeterli değildir; bunun yanında ilgili kanunun mükellefiyet, matrah ve oran, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, müeyyideler, istisna, muafiyet ve zamanaşımı gibi konuları da idarenin takdirine yer bırakmayacak biçimde düzenlemesi gerekir.⁹⁴

⁹⁴ Serkan Ağar, "İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı", www.idare.gen.tr/tarh.htm (30 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

II. ÇEŞİTLİ VERGİLER AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

A. KDV AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

1. VUK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Katma değer vergisi, genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketim aşamasına kadar olan tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan yada eklenen değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlanabilir.⁹⁵ KDV, esas itibariyle vergi konusu ürünlerin üretimden tüketime kadar geçirmiş oldukları aşamalarda kazandıkları katma değer üzerinden alınır.

Bilindiği üzere katma değer vergisi 1.1.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı kanunla vergi sistemimizde yerini almış ve yürürlüğe girdiği tarihten bu yana vergi gelirlerinin her zaman en önemli hasılat kalemi olagelmıştır. Katma değer vergisi vergi gelirleri içerisinde taşıdığı öneme binaen, yürürlüğe girdiği tarihten bu yana birçok düzenlemeye de konu olmuştur. Çalışmanın bu başlığı altında VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanabilirliğine ilişkin çeşitli yaklaşımlar ve bu konuya ilişkin idarenin uygulamaları ile yargının tutumuyla yine bu konuya ilişkin olarak tarafımızca yapılan bir değerlendirmeye yer verilecektir.

a.VUK'un 11.Maddesinde Yer Alan Müteselsil Sorumluluğa İlişkin

Düzenlemenin KDV Açısından Uygulanamayacağına İlişkin Görüş

VUK'un 11.maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin KDV yönünden uygulanabilirliği öncelikle maddenin lafzı itibariyle değerlendirilecektir. VUK'un 11.maddesinin 3.fıkrası: "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri

⁹⁵ Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, 11.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005 , s.382

yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” şeklindedir.

Anılan madde hükmünün lafzından çıkacak yoruma göre, müteselsil sorumluluğun mal alım-satımı ile hizmet ifası dolayısıyla yapılacak vergi kesintisi ile sınırlı olduğu şeklinde bir anlam ortaya çıkmaktadır. KDV ise özü itibarıyla, kesinti yoluyla yapılan bir vergilendirme değildir. Bu nedenle maddenin lafzı itibarıyla KDV müteselsil sorumluluk kapsamına girmemektedir.

Buna göre müteselsil sorumluluk uygulaması, örneğin tevkifatın söz konusu olduğu gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından mümkün olabileceken, KDV açısından söz konusu olmayacaktır. Asıl hedefi nihai tüketicinin vergilendirilmesi olan KDV’de; üretimden tüketime kadar her bir aşamada oluşan katma değer KDV’nin konusunu oluşturmaktadır. Verginin konusuna giren her bir aşamada mükellefler, müşterilerinden tahsil ettikleri KDV’den, önceki aşamalardaki alımlarda ödedikleri KDV’yi indirip kendi oluşturdukları katma değere isabet eden aradaki farkı, vergi dairesine ödemektedirler. Konunun bu yönüyle, KDV mükellefleri, başkasına ait vergiyi kesinti yoluyla tahsil edip vergi idaresine ödeyen vergi sorumlusu pozisyonunda değildirler.

Katma değer vergisinde mükellef mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlardır. Mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanlar, ödeyecekleri vergiyi satış bedeline ekleyerek müşteriden tahsil ederler. Ancak katma değer vergisinin müşteriden tahsil edilmesi, vergiye tabi malı teslim edenin veya hizmeti yapanın vergi sorumlusu durumunda olduğunu göstermez. Zira burada, asıl mükellef başkası yerine değil, kendi adına ödeme yapmaktadır. Verginin müşteriden tahsil edilmesi ise verginin kanuni yansıması veya intikali ile ilgilidir. Fiyat mekanizması ve diğer piyasa şartları çerçevesinde gerçekleştirilen bir husustur. Katma Değer Vergisi Kanununa göre; herhangi bir sebeple vergiyi satış sırasında intikal ettirmeyen mükellef, vergiyi gene de ödemek zorundadır ve müşteriye karşı herhangi bir talep hakkına sahip değildir.

Yapılan bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere katma değer vergisi bir vergi kesintisi değildir. KDV'nin bir vergi kesintisi halini alması ancak KDVK'nin 9.maddesinde yer alan vergi sorumluluğu halinin Bakanlıkça uygun görülen durumlarda uygulanması ile mümkün olabilir. KDV esas itibarıyla beyan esasına dayalı bir vergi olmakla birlikte, bazı hallerde beyan esasını yerine alıcıların vergiyi sorumlu sıfatıyla ödemeleri de söz konusu olmaktadır. Sorumlu sıfatıyla beyan konusu KDVK'nin 9.maddesinde düzenlenmiştir. KDV sorumluluğu, verginin tamamı veya bir kısmı için söz konusu olabilmektedir. Alıcıların verginin tamamından sorumlu tutularak vergiyi sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri durumunda verginin mükellefinin vergiyi beyan zorunluluğu ortadan kalkmaktadır.⁹⁶ KDV'de sorumluluk uygulamasının yasal dayanağı KDVK'nin 9.maddesinin 1 numaralı fıkrasıdır. Söz konusu maddenin, 4008 sayılı Kanun ile değişik 9.maddesinin 1 numaralı fıkrası; “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” şeklindedir.

Söz konusu maddede vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla Maliye Bakanlığı'na vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma hususunda yetki verilmiştir. Bakanlık bu yetkisini zaman içinde kullanmıştır. 4008 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde bu yetki sadece vergiye tabi işlemlere taraf olanları değil aynı zamanda “ilgili bir diğer şahsı” da kapsamaktaydı. Fakat anılan kanun değişikliği ile 06.07.1994 tarihinden itibaren bu yetki yukarıdaki şekilde sınırlandırılmıştır.⁹⁷

⁹⁶ Mahmut Vural, “Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe KDV Sorumluluğu”, Maliye Postası Dergisi, Sayı 537, Ocak 2003, s.51

⁹⁷ Bülent Koçak, “KDV’de Yeni Sorumluluk Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 186, Mart 2004, s.140-141

Katma Değer Vergisi Kanununun 9.maddesinde yer alan sorumluluk ve Maliye Bakanlığı' nın buna ilişkin yetkisi çerçevesinde düzenlenen tebliğlerle aşağıdaki sorumluluk uygulamaları katma değer vergisi sistemimize girmiş ve yerleşmiştir.⁹⁸

- Yurtdışından sağlanan hizmetlerde tevkifat sorumluluğu, (KDVK. G.T.Seri No:15, Bölüm: C)
- Arızı nitelik taşıyan serbest meslek kazançlarında (telif kazançları) tevkifat sorumluluğu, (KDVK. G.T. Se ri No: 19, Bölüm: A)
- Kiralama işlerinde tevkifat sorumluluğu, (KDVK. G.T. Seri No:30 Bölüm:F)
- Reklam verme işlemlerinde tevkifat sorumluluğu, (KDVK. G.T. Seri No:30 Bölüm:F)
- Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde tevkifat sorumluluğu, ve hurda metal alımlarında tevkifat sorumluluğu, (KDVK. G.T. Seri No:51, Kısım:II)
- Akaryakıt teslimlerinde tevkifat sorumluluğu, (KDVK. G.T. Seri No: 68)
- Hurda plastik malzeme, atık kağıt ve cam teslimlerinde KDV sorumluluğu (KDVK. G.T. Seri No: 81)
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerde KDV sorumluluğu (KDVK. G.T. Seri No: 73)
- İnşaat taahhüt işleri, Temizlik hizmetleri, Özel güvenlik hizmetleri gibi bir kısım hizmet alımlarında KDV sorumluluğu (KDVK. G.T. Seri No: 89)

VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanamayacağına ilişkin görüşe göre, VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme mal alım-satımı ile hizmet ifası

⁹⁸ Fehmi Günay, "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 182, Kasım 2003, s.76

dolayısıyla yapılacak vergi kesintisi ile sınırlıdır. KDV ise özü itibariyle, kesinti yoluyla yapılan bir vergilendirme değildir. Bu nedenle KDV VUK'un 11.maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla VUK'un 11.maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerinin KDV açısından uygulanamayacağı iddia edilebilir. Çünkü madde metninde KDV'ye ilişkin bir ifade yoktur.⁹⁹

b.VUK'un 11.Maddesinde Yer Alan Müteselsil Sorumluluğa İlişkin

Düzenlemenin KDV Açısından Uygulanabileceğine İlişkin Görüş

VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanabileceğine ilişkin görüşe göre, bir kanun hükmünün yalnızca lafzı ile yorumlanması, özellikle lafzın açık olmadığı hallerde, maddeye amaçlanandan daha farklı anlamlar yüklenmesine yol açabilmektedir. Bu yüzden madde lafzının, maddenin konuluştaki maksat ve maddenin özü ile birlikte değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Vergi hukukunda yorum, lafzi yorumla sınırlı değildir. Bu durum VUK'un 3.maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."

Bu yaklaşıma göre VUK'un 11.maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerinin madde metni itibariyle, KDV açısından uygulanamayacağı şeklinde bir anlam çıkıyor olsa da; madde hükmünün konuluş gerekçesine bakıldığında; aksi yönde bir anlayışın hakim olduğu gözlenmektedir.

VUK'un 11.maddesine 3239 sayılı Kanunun 2.maddesiyle eklenen hükümlere ilişkin olarak, Hükümet tarafından 11.10.1985 tarih ve Kanunlar Kararlar Genel Müdürlüğünün 18/101-1943/06166 sayılı yazısıyla T.B.M.M Başkanlığına gönderilen madde gerekçesinde şu ifadeler yer verilmektedir:

"... VUK'un 11.maddesine eklenen bu fıkra ile kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır.

⁹⁹ Baykara, a.g.e., s.39,40

Vergi kestiği veya tahsil ettiği halde, vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için, alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak, gerçek yükümlünün bu görevi yapması sağlanacaktır. Örneğin; tüccardan zirai ürün alan bir sanayici, toptancı veya ihracatçı, bu zirai ürüne ait stopajın yapılıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır. Aksi takdirde, bu verginin yatırılmasından müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Katma değer vergisinin yatırılıp yatırılmadığından tarafların sorumlu tutulmasında da aynı durum söz konusu olacağından; devlet adına tahsil edilen vergiler, mutlaka ve gününde ilgili vergi dairesine yatırılmış olacaktır...”

Bu görüşe göre; VUK’un 11.maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerinin, KDV açısından uygulanabilirliğinde bir beis yoktur. Maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere uygulamanın KDV’yi de kapsadığı açıktır.¹⁰⁰

c.İdarenin Görüşü

İdare VUK’un 11.maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerinin, KDV açısından uygulanabileceği kanaatinde. Nitekim Maliye Bakanlığı bu konuyla 28, 35, 37, 38, 70, 82 ve en son olarak da 84 seri nolu KDV genel tebliğlerini yayınlamıştır.

KDV’de müteselsil sorumluluğa ilişkin yürürlükte olan en son idari düzenleme 84 seri nolu KDV genel tebliğidir.

84 seri nolu KDV genel tebliği müteselsil sorumlulukla ilgili usul ve esasları şu şekilde belirlemiştir. Tebliğin kapsamı mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanlar, hizmet ifalarında hizmetten yararlananlar ile sınırlıdır. Tebliğde yer alan düzenlemelere göre; bu kimselerin müteselsilen sorumlu tutulabilmelerinin şartlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

¹⁰⁰ Abdullah Çelik, “VUK’ un 11/3’ üncü Maddesinde Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Müessesesinin KDV Yönünden Uygulanabilirliği”, Maliye Postası Dergisi, 1 Haziran 2000, s.62

- İlgili kişi yada kuruluşun işleme doğrudan taraf olması, yani mal teslimlerinde alım-satım taraf olması, hizmet ifasında hizmetten yararlanması gerekir, ancak işleme doğrudan taraf olmayan bir kimsenin, mal veya hizmet temin ettiği safhalardan daha önceki safhalarda, bu mal veya hizmetle ilgili katma değer vergisinin Hazine'ye intikal ettirilmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen kişi yada kuruluş ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyenler arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.
- Satıcının, tahsil ettiği KDV'yi hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmiş olması gerekir. Bu tespit ne şekilde yapılacağına ilişkin tebliğde bir düzenleme yer almamasına rağmen, kanımızca bu tespitın Danıştay'ın bu konudaki yerleşik içtihadına paralel olarak vergi inceleme raporu ile yapılması gereklidir.
- Müteselsil sorumluluk, satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile eğer varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk dışındadır. Ayrıca satıcı firma adına diğer işlemler nedeniyle salınan vergilerden de alıcının müteselsil sorumlu olması söz konusu değildir.
- Müteselsil sorumlulukla muhatap tutulmak için alıcının KDV mükellefi olması gerekmemektedir, işleme taraf olmak yeterlidir. VUK'un 11.maddesinin amir hükmü uyarınca nihai tüketicilerin müteselsil sorumlulukla muhatap tutulması söz konusu değildir.

Ancak alıcıların müteselsil sorumluluktan kurtulmaları için, katma değer vergisi dahil toplam işlem bedelini;

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ödemeleri ve banka veya özel finans

kurumuna yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka veya özel finans kurumundaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde Türk Ticaret Kanununun 697.maddesinin¹⁰¹ birinci ve ikinci fıkrasına uygun olarak çek düzenlemeleri ve lehine çek keşide edilenin vergi kimlik numarasını yazmaları, gerekmektedir. Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın, örneğin kasadan ödeme yapılması şeklinde, gönderilen havaleler sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının¹⁰² veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma,

¹⁰¹ Türk Ticaret Kanununun 697.maddesine göre; "Çek:

1. "Emre yazılı" kaydıyla veya bu kayıt olmadan muayyen bir kimseye;
2. "Emre yazılı değildir" kaydıyla veya buna benzer bir kayıtla muayyen bir kimseye;
3. Veya hamile; ödenmek üzere keşide edilebilir. Muayyen bir kimse lehine olarak veya "Hamiline" kelimesinin yahut buna benzer diğer bir tabirin ilavesiyle keşide kılınan çek, hamile yazılı bir çek sayılır. Kimin lehine keşide edildiği gösterilmemiş olan bir çek, hamile yazılı çek hükmündedir."

¹⁰² KDV'de muvazaalı işlem açısından aşağıdaki şekilde bir örnek geliştirilebilir:

A ve B firmasının Mayıs 2004 KDV bilgileri aşağıdaki gibidir;

YTL

	A Firması	B Firması
Hesaplanan KDV	3500	4800
Önceki Dönem. Devreden KDV	11500	1000
İndirilecek KDV	2600	2900
Ödenecek KDV	-	900
Sonraki Döneme Devreden KDV	10600	-

Yukarıdaki gibi bir durumda A ve B firmaları aralarında anlaşarak (ki bu firmaların ortakları aynı ise ya da başka bir şekilde bağlantıları varsa daha kolay anlaşılır) A firması B firmasına fatura keserek B firması üzerindeki ödenecek KDV yükünü kaldırmış yada hafifletmiş olur. Bu örnekte A firması B firmasına KDV tutarı 900 yada 1000 YTL olan bir fatura kestğinde durum aşağıdaki şekilde olur.(1000 YTL KDV'li fatura kesildiğini farzedelim)

YTL

	A Firması	B Firması
Hesaplanan KDV	4500	4800
Önceki Dönem. Devreden KDV	11500	1000
İndirilecek KDV	2600	3900
Ödenecek KDV	-	-
Sonraki Döneme Devreden KDV	9600	100

organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 17.maddesinin birinci fıkrasında sayılan (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) kurum ve kuruluşlar¹⁰³ ile sermayelerinin (%51) veya daha fazlası kamuya ait iktisadi işletmelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında taraf olduğu alım-satım işlemlerinde müteselsil sorumluluk uygulanmaması uygun görülmüştür. Buna göre;

- yukarıda sayılan kuruluşların mal ya da hizmet satın aldıkları mükelleflerin bu alışlarla ilgili vergiyi,
- bu kuruluşlardan mal ya da hizmet satın alanların ise sözü edilen kuruluşların bu satışlarıyla ilgili vergiyi, hazineye intikal ettirmemeleri nedeniyle müteselsil sorumluluk kapsamında işlem yapılmaz.

Tebliğde genel olarak kamu kurum ve kuruluşlarını müteselsil sorumluluk kapsamı dışında bırakan bu düzenlemeyi anlayabilmek güçtür. Burada kamu kurum ve kuruluşlarının müteselsil sorumluluğu gerektirecek tutum ve davranışlar içerisine girmeyeceği gibi bir ön kabulle hareket edildiği anlaşılmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan bu ayrıcalık acaba eşitlik ilkesiyle uyumlu mudur? Bu konu hukuk

Sonuçta A firmasının devreden KDV'sinin 1000 YTL azalması karşılığında B firması 900 YTL KDV ödemekten kurtulmanın yanında 100 YTL'de sonraki döneme devreden KDV kazanmış olur. Şunu hemen belirtelim ki; kesilen bu fatura karşılığında B firması A firmasına hiçbir bedel ödemiyor. Çünkü işlemin gerçek bir yanı yoktur. İşlem muvazaalı bir şekilde, vergi ziyana sebebiyet vermek amacıyla yapılmıştır. A ve B firmalarının "kardeş firma" olması durumundaki sonuç budur.

A ve B firmalarının birbirinden tamamen ayrı olması durumunda B firması A firmasından aldığı fatura karşılığında 1000 YTL'lik KDV'nin tamamını değil, 1000 YTL'den daha az bir bedel öder.

¹⁰³ 17.maddesinin birinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar;

- Genel ve katma bütçeli idareler,
- il özel idareleri,
- belediyeler,
- köyler,bunların teşkil ettikleri birlikler,
- üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar,
- kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşları,
- siyasi partiler ve sendikalar,
- kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- kamu menfaatine yararlı dernekler,
- tarımsal amaçlı kooperatifler

devleti anlayışıyla, vergi hukukundaki genellik ve eşitlik ilkeleri zemininde tartışılacaktır.

Anayasamıza göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. (Anayasa m.2) Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve sadece yönetilenlerin değil yönetenlerinde kurallara uymak zorunda olduğu devlettir. Hukuk devleti anlayışı belli kişi yada kurumlara yasa önünde ayrıcalık tanınması yönündeki bir yaklaşımı reddeder.

Vergilendirmede genellik ilkesi ise bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini gerektirir. Hukuk devleti zemininde vergilendirmede genellik ilkesi ile yasa önünde eşitlik ilkesi kesişmektedir. Anayasamızın 10 uncu maddesine göre, herkes dil, ırk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir; hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz; devlet organları ve idare bütün işlemlerinde yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. Vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur. Vergilendirmede eşitlik ilkesi yatay adalet-dikey adalet ayırımı içinde incelenir. Yatay adalet (yatay eşitlik), ekonomik ve mali durumu aynı olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Dikey adalet (dikey eşitlik) ise, farklı ekonomik ve mali duruma sahip olan kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir.¹⁰⁴

*Yani yatay adalet vergilendirme yönünden benzer durumda bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını, dikey adalet ise benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde, değişik işlem yapılmasını gerektirir.*¹⁰⁵ Yatay adalet, hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesi ile ilgili bulunmaktadır.

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardır.

¹⁰⁴ C.Can Aktan “Düz Oranlı Vergi ve Adalet”,

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/adilmi.htm (22 Şubat 2005 tarihinde erişilmiştir.)

¹⁰⁵ “Vergide eşitlik ilkesi (...) malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder (...) Vergilendirmede eşitlik ilkesine göre (...) belirli kişi veya gruplar dil, din, ırk, cinsiyet gibi nedenlerle vergi dışı bırakılamaz. Vergilendirmede, ancak mali politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir.” **Anayasa Mahkemesinin 16.01.2003 gün 2001/36 esas ve 2003/3 sayılı kararı**, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2003/K2003-03.htm>, (10 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir.)

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere tebliğde, genel olarak kamu kurum ve kuruluşlarını müteselsil sorumluluk kapsamı dışında bırakan bu düzenlemeyi hukuk devleti anlayışının vergisel alanda izdüşümü olan vergilemede adalet; daha özelinde de yatay adalet ilkesiyle bağdaştırmak mümkün değildir.

İlgili tebliğde müteselsil sorumluluk bağlamında öngörülen uygulama düzeni ise şu şekildedir:

- Öncelikle vergi, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirilecek ve öncelikle mükelleften aranacaktır,
- Müteselsil sorumluluk satın alınan mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.
- Mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya
- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılabilir olması, hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki *müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır*. Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır.

Bu noktada müteselsil sorumlu tutulan kimseye herhangi bir vergi/ceza ihbarnamesiyle tebligat yapılmadan bu kişinin doğrudan ödeme emri ile takibe alınmasının hukuka uygun bir yaklaşım olup olmadığı tartışılabilir.

Ödeme emri, amme borçlusuna, amme borcunun vadesinde ödenmemesi üzerine çıkarılır. Amme alacağının özelliği nedeniyle 6183 sayılı Kanunda özel esaslara bağlanmıştır. Bir yönü ile, borçluya borcunun ödenmesi konusunda yapılan bir duyuru niteliğindedir. Fakat asıl önemli yönü, alacaklı tahsil dairesi bakımından cebri tahsilat safhasının başlangıcını teşkil etmesi, ödeme emrinin çıkarılması ile cebri tahsil usullerinin devreye girecek olmasıdır. Cebri takibattan önce asıl amme borçlusuna ödeme emri mutlaka çıkarılmış olmalıdır.

Ödeme emriyle ilgili bu bilgileri verdikten müteselsil sorumlu tutulan kimsenin doğrudan ödeme emri ile takibe alınıp alınamayacağına ilişkin konumuza geri dönersek; Danıştay'a göre verginin asıl mükellefinin tarh ve tahakkuk aşamaları gerçekleşmiş bir vergiyi hazineye intikal ettirmemesi halinde, müteselsil sorumluluğu gerektiren ilişki vergi inceleme raporu ile ortaya konduktan sonra müteselsil sorumlu tutulan kimse adına ayrıca vergi tarhiyatı yapılmasına gerek yoktur. Müteselsil sorumlu tutulan kimse doğrudan ödeme emri ile takibe alınabilir.

Danıştay'ın bir kararına¹⁰⁶ göre; *“Alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; asıl borçlu yönünden tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağının, müteselsil sorumlu tutulan kişilerden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”*

Ancak biz Danıştay'ın müteselsil sorumlu tutulan kimsenin doğrudan ödeme emri ile takibe alınabileceğine ilişkin görüşüne katılmıyoruz. Çünkü bizim bakışımıza göre müteselsil borç ne kadar borçlu varsa o kadar borçtan oluşan bir hukuki ilişkidir. Buna borcun çokluğu görüşü denilmektedir.¹⁰⁷ Nitekim hukukumuzda müteselsil borç ilişkisinin esas olarak düzenlendiği kanun olan Borçlar Kanunu da bu görüşü benimsemiştir. Gerçekten BK'nin 141.maddesine ve devamındaki maddelerine göre müteselsil borçta alacaklının hakkı birden çok borçluya karşı tek bir alacaktan ibaret olmayıp, *borçluların her birine karşı ayrı ayrı yönelen* birden çok alacaktan ibarettir.

¹⁰⁶ Danıştay 9.dairesinin 30.10.2000 gün 2000/5508 esas ve 20001/3318 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (11 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Burada alacaklı ile borçluların her biri arasında kurulmuş *birbirinden bağımsız*, birden çok borç vardır. *Her borç birbirinden bağımsızdır*. Ancak, borç birden fazla olmakla beraber bunlardan sadece birinin ifasıyla borç ilişkisi sona erer. Eğer alacaklı taraf idare ise, kamu alacağının tahsili için müteselsil sorumlulardan birine başvurabileceği gibi, aynı anda her ikisini de takip edebilecektir.

Hal böyleyken yani; her borç birbirinden bağımsızken, verginin asıl mükellefinin tarh ve tahakkuk aşamaları gerçekleşmiş bir vergiyi hazineye intikal ettirmemesi halinde, müteselsil sorumluluğu gerektiren ilişki vergi inceleme raporu ile ortaya konduktan sonra müteselsil sorumlu tutulan kimse adına ayrıca vergi tarhiyatı yapılmadan doğrudan ödeme emri ile takibe alınması yönündeki idari uygulamalarda ve yargısal kararlarda isabet yoktur. Müteselsil sorumlu tutulan kişinin vergi idaresine karşı borcu bağımsız bir borcu olduğuna göre, bu kişi adına süreç yine verginin tarhı ile başlamalıdır.

Burada esasen idarenin vergi alacağını garantiye almak ve vergiyi bir an önce hazineye intikal ettirmek yönünde bir saikle hareket ettiği anlaşılmaktadır. Ancak bunun için, müteselsil sorumlu tutulan kişinin doğrudan ödeme emri ile takibe alınması gerekmez. Eğer vergi idaresi kamu alacağını garanti altına almak istiyorsa, müteselsil sorumlu tutulan kişiye karşı kullanabileceği “ihtiyati haciz” müessesesi vardır.

Kamu alacaklarının, özellikle vergi alacaklarının, alacaklı idarelerin eline geçebilmesi için tamamlanması gereken oldukça uzun bir süreç vardır. Vergiler bakımından, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını izleyen bu sürece cebri icra aşamasında yeni safhalar eklenmektedir. Bu sürecin izlenmesi sırasında, kamu borçlusu mameleki üzerinde ilke olarak tam bir fiili ve hukuki tasarruf yetkisine sahiptir. Kötü niyetli bir borçlu bu yetkisini alacaklı tahsil dairesi aleyhine kullanarak cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına yol açabilir. Öyle ki, cebri icra süreci sonunda kamu alacağının tahsiline imkan verecek, borçluya ait hiç bir mal varlığı bulunamayabilir. İşte bu tehlikeyi önlemek ve böylece cebri icra sürecini anlamlı kılabilmek amacıyla, icra ve iflas hukukunda olduğu gibi, vergi icra hukukunda da ihtiyati haciz kurumuna yer

¹⁰⁷ Eren,a.g.e, s.1153

verilmiştir.¹⁰⁸ Yani ihtiyati haciz, kamu borçlusunun menkul ve gayrimenkul malları ile alacak ve haklarına gelecekte yapılacak cebri icra takibinin borçlu tarafından engellenmesini ya da zorlaştırılmasını önlemek amacıyla düzenlenmiş bir kurumdur.

İhtiyati haciz sebepleri AATUHK’de düzenlenmiştir. Yasada düzenlenmiş ihtiyati haciz sebeplerini bir bütün halinde değerlendirildiğinde; kamu alacağının acilen bir güvenceye kavuşturulmaması durumunda alacağın tahsilinin zorlaşacağı ya da en azından gecikeceği endişesine düşülürse, genel olarak bir ihtiyati haciz nedeni oluşmuş demektir.

Kanun koyucunun verdiği yetkiye dayanılarak , müteselsil olarak sorumlu tutulan kişilere ihtiyati haciz uygulanabileceğini kabul etmek gerekir. Çünkü, sonuçta müteselsil sorumlu tutulan kişilerde AATUHK’nin tanımladığı biçimde kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan bir kamu borçlusu sıfatıyla sorumludurlar(AATUHK.m.3). Buna bağlı olarak da müteselsil sorumlu tutulan kişiler kamu alacağını korumaya yönelik hükümlerin, bu arada ihtiyati haciz işleminin muhatabı olabileceklerdir. Bu noktada vergi idaresinin yapması gereken, vergi alacağının tahsilini hızlandırmak için hukuka aykırı usullerle müteselsil sorumlu tutulan kişiyi takibe almak değil, hem kamu alacağını garantiye almayı sağlayacak yasal müesseselerden faydalanmak hem de anayasamız da siyasi hak ve ödevler arasında sayılan vergi ödevi açısından hukuk devletinin gerekleri arasında sayılan “devlet faaliyetlerinin belirliliği ilkesi’ne”¹⁰⁹ uygun hareket etmektir.

d. Yargının Görüşü

Müteselsil sorumluluk müessesesinin KDV açısından uygulanabilirliği konusunda Danıştay, müteselsil sorumluluğun belli şartlar dahilinde KDV uygulamalarında söz konusu olabileceğini kabul etmiştir. Danıştay müteselsil sorumluluk uygulaması için sadece fiili durumun oluşmasını yeterli görmemiş, taraflar

¹⁰⁸ Recai Dönmez, “Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulanması Sorunu”, <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/haciz.htm> (25 Aralık 2005 tarihinde erişilmiştir.)

¹⁰⁹ Bu ilkeyle ilgili açıklamalar için bkz. Metin Günday, *İdare Hukuku*, 8.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s.44,45

arasında vergi ziyayı yaratma konusunda bir irtibat bulunduğunun tespitini şart koşmuştur.

Danıştay 7.dairesinin 16.11.2000 gün 1999/2290 esas ve 2000/3355 sayılı kararı Danıştay'ın müteselsil sorumluluk müessesesinin KDV açısından uygulanabilirliği konusundaki yerleşik içtihadının özeti şeklindedir. Söz konusu karar aşağıdaki şekildedir:

“... 213 sayılı Kanununun 11.maddesinin katma değer vergisi ihtilaflarına da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ancak, bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için, alım satım taraf olan kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespiti veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edilmesi şarttır.

Dosyada mevcut inceleme raporu ve eklerinin incelenmesinden davacı şirketin satın aldığı mal bedelini katma değer vergisi ile birlikte ödediği, faturaları yasal defterine kaydederek indirim konusu yaptığı, mal alımında bulunduğu şirket ile davacı şirket arasında vergi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğu hususunda da herhangi bir tespit yapılmadığı gibi, iddia da ileri sürülmediği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldığı kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması mümkün olmayıp, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşeceğinden....temyiz isteminin kabulüne...karar verildi.”¹¹⁰

¹¹⁰ Aynı yönde;

Danıştay 7. dairesinin 1990/5176 esas ve 1992/4675 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)
Danıştay 7. dairesinin 1991/3146 esas ve 1992/4450 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)
Danıştay 9. dairesinin 1992/4540 esas ve 1993/375 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)
Danıştay 9. dairesinin 2001/4039 esas ve 2002/222 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)
Danıştay 9. dairesinin 1995/3529 esas ve 1996/1216 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

e.Kişisel Görüşümüz

VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanabilirliğine ilişkin kendi görüşümüzü açıklamaya geçmeden önce bazı kavramlara açıklık kazandırmakta fayda vardır.

VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanabileceğine ve uygulanamayacağına ilişkin görüşlerin ilki maddenin konuluşunda kanun koyucunun iradesine göre yapılan yorumla bu sonuca ulaşırken; ikincisi maddenin lafzına göre yapılan yorumla farklı bir sonuca ulaşmaktadır. Acaba hukuk düzeninde yorum ne anlama gelmektedir? Madde metninde hiçbir şekilde ifadesini bulamamış olan gerekçeler maddenin yorumunda dikkate alınabilir mi? Kanun koyucunun iradesi araştırılırken madde metnine yansımamış olan mülahazaların hukuki değeri nedir?

Bir kanun hükmünün lafzının daima kanunun ruhu ile ahenkli bir biçimde uygulanması gerekir. İşte kanunun lafzı ile ruhu arasındaki bu ilişkinin kurularak hadiseye en uygun mananın araştırılmasına yorum veya yorumlama denilmektedir.¹¹¹

Yorumlamanın lafzi (deyimsel), tarihsel ve amaçsal yorum olmak üzere üç yöntemi vardır. Bu yöntemlerin ilki olan lafzi yorumlama yönteminde kanunda kullanılan kelimelere, ifade tarzlarına ve dil kurallarına önem verilir. Tarihsel yorumlama yönteminde ise kanun koyucunun iradesinin araştırılması esastır. Bunun içinde kanunların hazırlık materyalleri olarak ifade edilebilecek olan gerekçelere ve tutanaklara başvurulur. Amaçsal yorumlama yönteminde ise kanunun metni ve hazırlık materyalleri yanında kanunun amacı, zamanın gereksinimleri ve devrin görüş ve düşünceleri de dikkate alınır.¹¹² Hukuki yorumun özellikleri şu şekilde belirtilebilir:¹¹³

¹¹¹ Necip Bilge, Hukuk Başlangıcı, 14.Bası, Ankara, 2000, s.196

¹¹² a.g.e, s.197,198

¹¹³ (Yargıtay 3.Hukuk Dairesinin 11.6.2000 gün 2001/5113 esas ve 2001/5317 sayılı kararı, http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

- Yasa kurallarının, birer bağlayıcı ve üstün hukuk kuralları olan Anayasa hükümleriyle birlikte ve onlarla çelişmeyecek biçimde yorumlanması esastır. Bir yasa kuralı, değişik biçimlerde yorumlanabiliyorsa, bunlardan Anayasaya en uygun olanının benimsenip uygulanması gerekir.
- Yapılan yorum adil olmalı, hak ve nasafet kurallarına uygun bulunmalıdır. Yasa kuralları haksızlığa vasıta olacak şekilde yorumlanıp uygulanmamalıdır.
- Yorum yapılırken yasanın sözlerine de uygun olmasına özen gösterilmelidir. Yorum bahanesiyle yasal metnin kapsamı genişletilemez ve sınırları aşamaz.
- Yorumda hedef, kanunun anlamını saptamaktır. Öyle ki, normdan mümkün olan en iyi, değerli hukuksal fikri elde etmek gerekir.

Hukukta genel yaklaşım, bir normun anlamlandırılmasına normda yer alan kelimelerle başlanması; kelimelerle ilgili tereddütler varsa veya anlamlı bir sonuca ulaşılamıyorsa diğer yorum yöntemlerine başvurulması yönündedir. Normun yorumunda normu koyan organın normda somutlaşan iradesi esas alınmalı, normu koyan organın (yasama) görüşmeleri ve gerekçelerinde ifade edilen normu ihdas nedenleri *normdan çıkarılan bütünsel amaçla bağdaştığı ölçüde* ikincil öneme sahip olmalıdır.

Vergi hukuku açısından yorum faaliyetinin kural olarak diğer hukuk dallarından farklı olmadığı söylenebilir. Ancak yasallık ilkesinin geçerli olduğu vergi hukuku alanında normların yorumunda aşılamayacak belli sınırlar vardır. Vergi normlarının yorumunda en önemli sınır, normda kullanılan kelimelere, verilmesi mümkün anlamların dışında anlam yüklenemeyecek olmasıdır. Amaçsal yorumun da sınırını oluşturan bu çerçeve, normda bulunan her kelimenin dikkate alınmasını gerektirir. Normdaki bir kelimeye yüklenmesi mümkün olmayan bir anlamın yorum yoluyla verilmesi, yorumu bir yorum faaliyetinden ziyade hukuk yaratma faaliyeti haline getirir. Böyle bir durum ise hukuk uygulayıcısının yasama organının tekelinde bulunan bir yetkiyi kullanması anlamına gelir. Bu ise şüphesiz vergi hukukundaki yasallık ilkesiyle

bağdaşmaz. Yorum konusunda normu yorumlamak adına, normda yer alan ifadeyle bağdaşmayan anlamlar norma yüklenemez. Kamu yararı v.b gerekçelerle norma atfi mümkün olmayan bir anlamın verilerek, yasa sınırlarının aşılması vergi hukukunda kabul edilemez.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında¹¹⁴ belirttiği üzere “*Yasa kuralının, günün toplumsal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile, yürürlükte kaldığı sürece uygulanması hukukun gereğidir. Kimi gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla amacını değiştirmek ya da yasa koyucunun yerini almak olur.*”

Konuya VUK’un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanabilirliği açısından yaklaşırsak, VUK’un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme mal alım-satımı ile hizmet ifası dolayısıyla yapılacak vergi kesintisi ile sınırlıdır. KDV ise özü itibariyle, kesinti yoluyla yapılan bir vergilendirme değildir. Maddenin metninde KDV’ye ilişkin hiçbir ifade yoktur. Yargıtayın kararında da¹¹⁵ isabetle belirtildiği üzere, “*yorum yapılırken yasanın sözlerine de uygun olmasına özen gösterilmelidir. Yorum bahanesiyle yasal metnin kapsamı genişletilemez ve sınırları aşamaz*”. VUK’un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanabileceğini iddia etmek hem yasanın sözüyle uyum içinde değildir, hem de yasal metnin kapsamını genişletmekte ve sınırlarını aşmaktadır.

Yargıtayın bir başka kararında¹¹⁶ isabetle belirttiği üzere “*Yasanın lafzı, amacını açıkça ortaya koymuş ise başka bir yorum yoluna gidilemez.*” VUK’un 11.maddesinin lafzı açıktır. Dolayısıyla bu konu itibariyle yasa metnine hiçbir şekilde yansımamış olan madde gerekçesine dayanarak VUK’un 11.maddesinin KDV’yi de kapsadığını iddia

¹¹⁴ **Anayasa Mahkemesinin 26.6.1996 tarih 1996/29 esas ve 1996/25 sayılı kararı,** <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1996/K1996-25.htm> (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹¹⁵ Bk. dipnot no:101

¹¹⁶ **Yargıtay 10.Hukuk Dairesinin 27.6.2001 gün 2001/3653 esas 2001/5041 sayılı kararı,** http://195.142.131.186/scripts/cgiip.exe/WService=wsbroker1/deneme_emsal_rapor.r (6 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

etmek mümkün değildir. Dolayısıyla biz VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanamayacağı kanaatindeyiz.

Hatırlanacağı üzere, idarenin VUK'un 11.maddesinin müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerinin, KDV açısından uygulanabileceği kanaatinde olduğunu ve bu konuda muhtelif tarihlerde KDV genel tebliğleri yayınladığını belirtmiştik. Peki eğer VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemenin KDV açısından uygulanma kabiliyeti yoksa bu genel tebliğlerin hukuki değeri nedir?

İdare hukuku alanında, yönetimin tek yanlı irade açıklaması ile hukuksal sonuç yaratan, başka bir deyişle, hukuk düzeninde değişiklik yapan işlemlere " idari işlemler" denir.¹¹⁷ Genel olarak idarenin tasarrufları olarak tanımlayabileceğimiz idari işlem kavramı, idari makamlar tarafından hazırlanarak uygulanan tüzük, yönetmelik ve tebliğ gibi objektif düzenleyici tasarruflar ile bunların ve kanunların uygulanması amacıyla idare tarafından alınan karar, yapılan muamele veya başka adlar altında idari maksatlarla ve idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği ve ilgililerin isteğine bağlı olmayan her çeşit hukuki tasarruf olarak tanımlanabilir.¹¹⁸ İdari işlemler birel olabileceği gibi, genel nitelikte düzenleyici bir işlem de olabilirler.

Vergi idaresi tarafından çıkarılan genel tebliğler de düzenleyici nitelikte idari işlemlerdir. Bir idari işlemin içeriği kuralsaldır, önceden yasalarla düzenlenmiştir. İdarenin işlemleri hem kanuna dayanmalı, hem de kanuna aykırı olmamalıdır. Yani kanun, idarenin işlem yapabilmesinin hem şartı, hem de sınırır.

İdarenin işlemleri kanuna dayanmak zorundadır. Bu anlamda idarenin düzenleme yetkisi kanundan kaynaklanan, kanunu izleyen bir yetkidir. Diğer bir ifadeyle, idare, yasama organı devreye girmeden tek başına çalışamaz. İdarenin kanuna dayanmayan bir alanda düzenleme yetkisi olmayıp, düzenleyici işlem yapamaz.

¹¹⁷ Hüseyin Çeken, "İdari İşlem ve İdari Eylem" http://www.msb.gov.tr/prgs/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=21 (17 Şubat 2005 tarihinde erişilmiştir.)

¹¹⁸ Veysi Seviğ, "Vergi Suçlarında Ceza Davası", <http://www.vergiturk.com/makaleler.htm> (25 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir.)

İdarenin aslı düzenleme yetkisi yoktur. İdarenin yetkisi türev bir yetkidir. İdare daha önce kanunla düzenlenmemiş bir alanda sıfırdan düzenleme yapamaz.¹¹⁹

İkinci olarak, idarenin eylem ve işlemleri kanuna aykırı olmamalıdır. İdarenin eylem ve işlemleri kanunun çizdiği sınırlar içinde olmak zorundadır.¹²⁰ İdarenin eylem ve işlemlerinin kanuna uygun olması özelliği, 1982 Anayasasının 8.maddesinde “yürütme yetkisi ve görevi anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir” denilerek ifade edilmiştir.

Kanımızca, vergi idaresinin VUK’un 11. hükümleri dayanma iddiasıyla KDV’ye ilişkin olarak çıkardığı genel tebliğler yasal dayanaktan yoksundur. Ayrıca VUK’un 11.maddesi münhasıran tevkifat yoluyla vergilendirme çerçevesinde düzenlemeler içerirken vergi idaresinin kanunun öngörmediği bir başka alan için bu madde hükmünü uygulamaya çalışması bu genel tebliğlere kanuna aykırı bir mahiyet kazandırmaktadır. Çünkü belirli bir husus için kanunla öngörülmüş olan konu, kanunun öngörmediği bir başka husus için uygulandığında, kanunun uygulama alanı genişlemiş olur ki, bu da yapılan işlemin kanuna aykırı olmasına yol açar.¹²¹ Yani vergi idaresinin VUK’un 11. hükümleri dayanma iddiasıyla KDV’ye ilişkin olarak çıkardığı genel tebliğler hem yasal dayanaktan yoksundur hem de anılan madde hükmüne aykırıdır.

2.KDV KANUNU AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

a.İhracat Teslimlerinde Mütessesil Sorumluluk

Katma değer vergisinde mütessesil sorumluluk hallerinden biri KDVK’nin 12.maddesinde düzenlenmiştir. İhracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler başlığını taşıyan madde hükmüne göre; bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır,

¹¹⁹ Gözler, a.g.e., Cilt I, s.1030

¹²⁰ a.g.e., s.1028

¹²¹ a.g.e., s.810

- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Gümrük antreposuna konulan malın ihracatının belirlenen sürede veya şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi veya tevsik edilememesi hallerinde; ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumludur.

b.Adi Ortaklıklar Açısından Müteselsil Sorumluluk

KDV’de müteselsil sorumluluk söz konusu olduğunda gündeme gelen müteselsil sorumluluk hallerinden bir diğeri de , adi ortaklıklarda, ortakların KDV’nin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmalarıdır. Bilindiği üzere adi ortaklık, BK’nin 520 - 541. maddelerinde düzenlenmiştir ve tüzel kişiliğe sahip değildir.

Taraflar doğrudan doğruya bir adi şirket kurabilecekleri gibi, Borçlar Kanunu da, Ticaret Kanununda tanımlanan ortaklıkların belirgin niteliklerini bünyesinde toplamayan şirketleri adi şirket saymıştır(BK m.520). Bu nedenle, ticaret şirketlerinde tacir şirket tüzelkişiliği olduğu halde, adi ortaklıklarda adi şirketlerin ortakları bizzat tacir sayılırlar.

BK’ de adi ortaklığın kuruluşu özel olarak düzenlenmemiştir. Başka bir deyişle, iki kişi aralarında sadece sözlü olarak bir adi ortaklık kurmayı kararlaştırabilirler. Kurucu ve ortak sıfatını kazananların gerçek yada tüzel kişi olmaları önemli değildir. Adi ortaklıkta her ortağın sermaye koyma borcu vardır. Bu sermaye nakit para, alacak, taşınır ve taşınmaz eşya ya da sadece emek olabilir. Sözleşmede aksi belirtilmemişse her ortağın sermayesi birbirine eşittir. Bununla birlikte sözleşme ile bunun aksi kararlaştırılabilir.

BK, ortakların kendi iç ilişkilerini diledikleri gibi belirleyebilmelerine olanak tanıyan ve emredici nitelikte olmayan (yedek hukuk kuralı niteliğinde) bir dizi kural getirmiştir. Buna göre, örneğin, ortaklar nitelikleri gereği şirkete ait olan tüm kazançları aralarında paylaşarak yükümlüdürler(BK m. 522). Sözleşmede aksine bir durum yer almadıkça, ortakların kar ve zarara katılma oranları, getirdikleri sermayenin tutarına bakılmaksızın, birbirine eşittir. Sözleşmede ortakların yalnızca kara ya da yalnızca zarara katılma oranları gösterilmiş olabilir. Bu durumda saptanan oranlar hem zarara hem kara katılmaya uygulanır. Bir ortağın sadece kara katılması ve zararı paylaşmaması öngörülemez. Bunun istisnası, sermaye olarak sadece emeğini getiren ortaktır(BK m. 523). Yani ortak sermaye olarak yalnızca emeğini koymuş ise, bu ortağın zarara ortak olmayarak yalnızca kara ortak olmasına sözleşmeyle karar verilebilir.

Adi ortaklığın iç ilişkideki, yani yönetim alanındaki işlemleri, kural olarak tüm ortaklar tarafından birlikte yürütülür. Ancak sözleşme ile ya da sonradan alınacak bir kararla yönetim görevi tek bir ortağa birden fazla ortağa ya da ortak olması gerekmeyen üçüncü bir kişiye bırakılabilir. Bu durumda da kanun (BK m. 525 /c. 2), her ortağın tek başına, yani diğer ortakların katılması olmaksızın ortaklığı yönetebileceğini hükme bağlamıştır. Fakat yönetici sıfatını taşıyan her ortak, diğer yönetici ortağın yaptığı her işleme, bunun tamamlanmasından önce itiraz etmek hakkına sahiptir. Esasen kanun kural olarak ortaklık kararlarının bütün ortakların oybirliğiyle alınacağını öngörmüştür(BK m. 524).

Sözleşme ile aksi kararlaştırılmış bulunmadıkça, ortaklar üçüncü kişilere karşı giriştikleri taahhüt ve üstlendikleri borçlar nedeniyle zincirleme (müteselsil) olarak sorumludurlar. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığı için, ortaklar birinci derecede sorumludurlar. Zincirleme sorumluluğun sonucu olarak, alacaklılar ilk aşamada ortaklara başvurabilirler. Bu başvuruda herhangi bir sıra gözetilmesi de zorunlu değildir. Bir ortağın kişisel alacaklıları ise, sözleşmede aksine hüküm bulunmadıkça, haklarını ancak o ortağın tasfiye payı üzerinde kullanabilirler(BK m. 534).

Kuruluş ve işleyişiyle ilgili genel bir çerçeve çizmeye çalıştığımız adi ortaklıklar gelir vergisi açısından değerlendirildiğinde, adi ortaklıkların ortaklarının her biri gelir vergisi bakımından ayrı ayrı mükellef olarak kabul edilmiştir.

KDV uygulamasında ise adi ortaklıklar bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre, adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerin ortaklardan ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekmektedir.

KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda KDV beyannameyi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine ibraz edilecektir. Ortaklar verginin ödenmesi bakımından müteselsilen sorumludurlar(KDVK m.44). Adi ortaklıklarda tarhiyatın muhatabı, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birisidir.¹²²

B. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

1.ZİRAİ ÜRÜN VE HİZMETLER KARŞILIĞI YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ TEVKİFATI VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Gelir vergisi gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri gelirlerin safi tutarını vergilendirmeye yönelik bir vergidir. Gelir Vergisi Kanununun 1.maddesinde gelir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmış ve yine aynı maddede gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Vergilemede genel kural, verginin mükellef tarafından verilecek yıllık beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi olmakla beraber, bir kısım gelir unsurlarının vergilendirilmesi bu gelirlerin beyan edilmesi beklenmeksizin, bu gelirleri mükelleflere sağlayan vergi sorumlularınca kesintiye tabi tutulmak ve kesilen vergilerin kesintiyi yapanlar tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi şeklinde yapılmaktadır.¹²³ VUK'un 11.maddesi hükmüne göre: “Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi

¹²² “Adi ortaklıklarda KDV'nin ödenmesinden, ortaklar müteselsilen sorumlu tutuldukları için bu verginin tarhiyatı herhangi bir ortak adına yapılabilir.” **Danıştay 7. dairesinin 21.05.1992 gün 1991/1684 esas ve 1992/1689 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (13 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. 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 yada sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatı (kesintisi) başlığını taşıyan 94.maddesi hükmüne göre de:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- iktisadi kamu müesseseleri,
- sair kurumlar,
- ticaret şirketleri,
- iş ortaklıkları,
- dernekler, vakıflar,
- dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- kooperatifler,
- yatırım fonu yönetenler,
- gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

ilgili maddede belirtilen ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun geçici 64.maddesine göre; 31.12.2007 tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bunun yanında Gelir Vergisi Kanununun geçici 68.maddesine uyarınca da; 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılır.

¹²³ Hesap Uzmanları Kurulu, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2004, s.403

Yine Gelir Vergisi Kanununun 94/11.maddesine göre çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler karşılığı yapılan ödemeler, vergi kesintisine tabidir. Vergi idaresi VUK'un 11.maddesinde ifadesini bulan müteselsil sorumluluk müessesesi kapsamında kendisine verilen yetkiye dayanarak, 153, 155, 159, 162, 163, 164, 175,185, en son da 202 seri nolu genel tebliğlerle zirai ürün bedelleri ile zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatı ve müteselsil sorumluluk konusunu düzenlemiştir. Esas olarak anılan konuyla ilgili olarak kendinden önceki genel tebliğleri yürürlükten kaldıran 164 seri nolu genel tebliğ kök tebliğ olup, 175,185, en son da 202 seri nolu genel tebliğlerle yapılan ilavelerle birlikte geçerliliğini korumaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94/11.maddesine göre vergi kesintisi yapılması için;

- zirai ürün veya hizmetin 94.maddenin 1.fikrasında yazılı kişi yada kuruluşlarca satın alınması gerekir,
- Kanunun 94/11.maddesine göre çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler karşılığı yapılan ödemeler, vergi kesintisine tabidir. Zirai mahsulü satan çiftçinin gerçek usulde vergiye tabi olup olmamasının bir önemi yoktur. Çiftçiden mal veya hizmet alındığında vergi sorumlusunca stopaj yapılacaktır.
- Zirai ürün ve hizmet bedeli üzerinden vergi kesintisi, satışı yapan çiftçinin gelir vergisine mahsuben yapılır. Çiftçinin yıllık beyan esasında vergiye tabi olması halinde, tevkif suretiyle alınan vergi yıllık beyan üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.¹²⁴

Bu nokta itibariyle, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatı ve müteselsil sorumluluk konusunu düzenleyen temel idari düzenleme olan 15.09.1990 tarihli ve 164 seri nolu gelir vergisi genel tebliği irdelenmeye çalışılacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11.maddesi, tevkif yoluyla ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk esasını getirmiştir. Söz konusu maddede, mal alım ve satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairelerine yatırmak zorunda olanların, bu

¹²⁴ Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara, Ağustos 2004, s.803

yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde, bu kişilerle birlikte verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanların tümünün müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Öte yandan, 3418 sayılı Kanunla anılan maddeye eklenen fıkra ile zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ve Ticaret Borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutma; söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirleme konusunda, Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

İşte Maliye Bakanlığı anılan hükümler çerçevesinde kendisine verilen yetkiye dayanarak, zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı konusunda uyulacak esasları ve müteselsil sorumluluk konusunu 164 seri nolu gelir vergisi genel tebliği ile düzenlemiştir. Söz konusu genel tebliğde yer alan hususlar aşağıda açıklanacaktır.

a.Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum Ve Kuruluşlarının, Zirai Ürün Alımlarında Müteselsil Sorumluluk

Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları (Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri ve benzerleri dahil); gerek çiftçilerden, gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin, satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden (işlenmiş olanlar dahil, örnek; elyaf pamuk, yıkanıp temizlenmiş buğday, elekten geçirilip paketlenmiş mercimek, nohut, kuru fasulye, kuru kayısı, paketlenmiş meyve ve sebze gibi..) gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır. Tevkif edilen bu vergilerin zamanında ilgili vergi dairesine yatırılması ile bu kurum ve kuruluşların bu alımlardan doğan vergi sorumlulukları sona erecektir.

Öte yandan, belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarının, 5590 sayılı Kanuna göre kurulmuş bulunan Ticaret Borsalarında tescil ettirerek satın aldıkları zirai ürün bedelleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve müteselsilen de sorumlu olmayacaklardır. Ancak; söz konusu zirai ürünlerle ilgili olarak daha önce çiftçiden satın alınması esnasında gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme

zammından tescil işlemini yapan borsalar, borsaların yöneticileri¹²⁵ ve vergisi tevkif yoluyla ödenmeyen zirai ürünü Borsaya getirenler de müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Müteselsil sorumlulukla ilgili vergi incelemesinde incelemenin öncelikle borsada işlem yapan tacirler hakkında ve alım-satım zincirindeki sıraya uyularak yapılması; bu tacir yada tacirlerin bulunmaması veya bulunmakla birlikte borç ödeyecek mali güçlerinin olmadığı tespit edilmesi halinde, ticaret borsaları ve yöneticileri hakkında müteselsil sorumluluğa ilişkin vergi inceleme raporunun düzenlenmesi uygundur. Ticaret borsaları ile yöneticileri hakkında düzenlenecek inceleme raporlarında da inceleme raporunun öncelikle borsa tüzelkişiliği adına, borsa tüzelkişiliğinin mali gücünün olmadığı tespit edilmesi halinde borsa yöneticileri adına düzenlenmesi gerekmektedir.¹²⁶

b.Destekleme Alımı Yapmayan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Zirai Ürün Alımlarında Müteselsil Sorumluluk

Destekleme alımı yapmayan ancak, zirai ürün işleyerek imalat faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile imalatçı olmamakla beraber zirai ürün alım veya satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları da zirai ürün alımlarında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Bu kuruluşların zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatını yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza (Cezalarla ilgili olarak Danıştay'ın aksi

¹²⁵ Ancak Danıştay borsaların cezadan sorumlu tutulmasını öngören düzenlemeyi ve borsaların yöneticilerinin müteselsilen sorumlu tutulmalarını 213 sayılı VUK' un 11/6.maddesine aykırı bulmuştur:

“ ... ticaret borsalarının, tarım ürünü üzerinden kesilmeyen ve bunun sonucu olarak beyan dışı kalan ve ödenmeyen gelir (stopaj) vergisi ile bu vergiye ait gecikme faizi ve zammından satıcı ile birlikte sorumlu tutulmalarında yasaya aykırı bir yön görülmemektedir. Ancak...kesilen cezadan da borsaların müteselsilen sorumlu tutulmaları, cezaların şahsiliği ilkesine aykırı düşmektedir.

Öte yandan...Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesinin altıncı fıkrasında sadece ticaret borsalarının müteselsilen sorumlu tutulmalarına olanak tanınmışken ...borsa yöneticilerinin de müteselsilen sorumlu tutulmaları yasaya uygun olmamıştır...” **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 24.10.1997 gün 1996/144 esas ve 1997/453 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (13 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)**

¹²⁶ Mustafa Çolak, Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004, s.187

yöndeki kararı bir önceki başlık altında belirtilmiştir), gecikme faizi ve gecikme zammından kendileri sorumlu olacaklardır.¹²⁷

c. Kamu Kurum ve Kuruluşları Dışındaki Kurum,Kuruluş ve Kişilerce Zirai Ürün Alımında Müteselsil Sorumluluk

Kamu kurum ve kuruluşları dışında kalan herhangi bir kişi veya kurumdan zirai ürün satın alanların (bu kişiler GVK 94.madde uyarınca tevkifat yapması gereken kişi yada kurumlar arasında ise), müteselsil sorumluluk dışında kalabilmeleri için satın alınan zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatı yaparak vergi dairesine yatırmaları zorunludur. Zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişi ve kurumlardan satın alınması sırasında alıcının müteselsil sorumluluğunun dışında kalabilmek amacıyla tevkif edip vergi dairesine ödediği vergilerin, satıcının vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiden indirilmesi mümkündür.

Şüphesiz satıcının böyle bir indirimini yapabilmesi için bu malı aldığı sırada yapması gereken gelir vergisi tevkifatını yapmış ve vergi dairesine yatırmış olması gerekir.¹²⁸ GVK 94.madde uyarınca tevkifat yapması gereken kişi yada kurumlar çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak, bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır. Diğer bir anlatımla, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirirlerse, gelir vergisi tevkifatını

¹²⁷ Bu başlık altında yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; destekleme alımı yapmayan ancak, zirai ürün işleyerek imalat faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile imalatçı olmamakla beraber zirai ürün alım veya satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları için öngörülen sorumluluk müteselsil bir sorumluluk değil; VUK'un 8/2.maddesinde öngörülen vergi sorumluluğu anlamında bir sorumluluktur. Ancak 164 seri nolu GVK genel tebliğinde bu konuyla ilgili olarak "Destekleme Alımı Yapmayan, Ancak Zirai Ürün İşleyen veya İmalatçı Olmamakla Beraber Zirai Ürün Alımında Bulunan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Yapacakları Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk" başlığı kullanılmıştır. Başlıktaki müteselsil sorumluluk ifadesine rağmen anılan başlık altındaki düzenlemelerde müteselsil sorumluluğa ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir.

¹²⁸ Şenyüz,Türk Vergi Sistemi....., s.133

yapmayabileceklerdir. Ancak kanaatlerinin tersi çıkarsa, tevkif yoluyla ödenmesi gereken vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Mükellefler müteselsil sorumluluğun dışında kalmak isterlerse, zirai ürünü kimden satın almış olursa olsunlar, gelir vergisi tevkifatı yaparak ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

d.Kiralanan Sınai İşletmelerde Müteselsil Sorumluluk

Bir fabrikayı kiraya tutmak suretiyle zirai ürünü işleyen mükellefler, çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Bu kişiler, çiftçi dışındaki kişilerden satın aldıkları zirai ürünler için yapılması gereken gelir vergisi tevkifatından da müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ayrıca, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapılmamış olması halinde, kiralanan sınai işletmenin sahip ve yöneticileri de ödenmemiş vergiden müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.¹²⁹

e. Müteselsil Sorumluluğun Belirlenmesi

Ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisinin müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi dairesi bir vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapamayacaktır.

¹²⁹ “sahibi olduğu fabrikayı kardeşine kiralayan kişi, kardeşinin zirai ürün alımları dolayısıyla oluşan gelir (stopaj) vergisi borcundan müteselsilen sorumlu tutulabilir.” **Danıştay 3.dairesinin 11.10.1995 gün 1994/3705 esas ve 1995/2965 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (13 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Müteselsil sorumluluğa dayanarak işlem yapılması istenen vergi inceleme raporlarında, mükellefin ve müteselsil sorumlunun kim olduğu, niçin müteselsil sorumlu olduğu ve müteselsil sorumluluğu gerektiren olay, ayrıntılarıyla belirtilecektir.¹³⁰

Ayrıca, söz konusu gelir vergisi tevkifatı, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılacağından, ödenmemiş vergi dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulacak kişinin, çiftçilerden satın alınan zirai ürünün alış bedeli üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı ile buna bağlı ceza gecikme faizi ve gecikme zammından sorumlu olacağı açık bir şekilde ortaya konulacaktır. Müteselsil sorumluluk ilişkisinin inceleme raporuyla tespit edilmesine ilişkin kural, zirai ürün alımlarında yapılması gereken vergi tevkifatıyla ilgili bir düzenlemedir.

Çiftçilerin, sattıkları zirai ürünlerin alım bedelleri üzerinden tevkifat yapılmaması, çiftçilerin müteselsil sorumlu tutulmalarını gerektirmez.¹³¹ Aynı şekilde nihai tüketicilerin de müteselsil sorumluluğu söz konusu değildir.

C. KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Kurumlar vergisi, esas olarak, sermaye şirketlerini vergilemeye yönelik bir vergi olmakla beraber, iktisadi rekabeti bozmamak, devlete daha çok gelir sağlayabilmek amacıyla sermaye şirketi niteliğinde olmayan kooperatif gibi kimi kurumları da kapsamına alan bir vergi çeşididir.¹³²

Kurumlar vergisinin konusu; kurum kazançlarıdır. Kurum kazançları ise GVK'nın 2.maddesinde sayılan gelir unsurlarından meydana gelmektedir. GVK'nın 2.maddesinde sayılan gelir unsurları;

¹³⁰ “Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun uygulanabilmesi için, vergi tevkifatı yapılmadığının inceleme raporu düzenlenmek suretiyle somut olarak ortaya konulması gereklidir. Müteselsil sorumluluk koşullarının oluşmadığı durumlarda tarhiyat yapılamaz.” **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 22.03.1996 gün 19965/76 esas ve 1996/82 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹³¹ “...olayda mal alımlarının doğrudan üretim yapan çiftçiden mi yoksa başka kişi yada kuruluşlardan mı yapıldığı konusunda bir tespit bulunmadığından, davacının müteselsil sorumluluğu olduğunun düşünülmemeyeceği...bu nedenle temyiz isteminin reddine, vergi mahkemesi kararının onanmasına oybirliği ile karar verildi.” **Danıştay 4.dairesinin 30.10.1996 gün 1995/4150 esas ve 1996/3877 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (9 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹³² Uluatam, Kamu Maliyesi..., s.345

- Ticari kazançlar;
- Zirai kazançlar;
- Ücretler;
- Serbest meslek kazançları;
- Gayrimenkul sermaye iratları;
- Menkul sermaye iratları;
- Diğer kazanç ve iratlar' dır.

Kurumlar vergisinin mükellefleri ise KVK'nın 1.maddesine göre;

A) Sermaye şirketleri,

- Anonim şirketler,
- Hisseli komandit şirketler,
- Limited şirketler,
- Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan Yatırım fonları,
- Anonim, hisseli komandit veya Limited şirketler statüsündeki yabancı kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun ve Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında sermaye şirketi addolunur.

B) Kooperatifler,

C) İktisadi kamu müesseseleri,

D) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, (Bu kanunun tatbikatında sendikalar dernek, cemaatler vakıf hükmündedir.)

E) İş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisi açısından müteselsil sorumluluk halleri aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

1.GVK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Hatırlanacağı üzere gelir vergisinde müteselsil sorumluluğa ilişkin açıklamalar yapılırken; Kamu idare ve müesseselerinin, iktisadi kamu müesseselerinin, sair kurumların, ticaret şirketleri, iş ortaklıklarının, derneklerin, vakıfların, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin, kooperatiflerin, yatırım fonu yönetenlerin, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabının, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin,

GVK'nın 94.maddesinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmişti. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun geçici 64.maddesine göre; 31.12.2007 tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı, bunun yanında Gelir Vergisi Kanununun geçici 68.maddesine uyarınca da; 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılması gerektiği ifade edilmişti.

Dikkat edilirse yukarıda sayılan ve tevkifat yapmaya mecbur olanların birçoğu kurumlar vergisi mükellefidir. Yani GVK'nın vergi tevkifatı başlığını taşıyan 94.maddesi sadece gelir vergisi mükelleflerinin değil aynı zamanda kurumlar vergisi mükelleflerinin de uymasını gerektiren hükümler tesis etmiştir.

Dolayısıyla gelir vergisinde müteselsil sorumluluk bahsinde zirai ürün bedelleri ile zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatı ve müteselsil sorumluluk konusuna ilişkin açıklamalar kurumlar vergisi açısından da geçerlidir. Bu nedenle bu konuyla ilgili olarak gelir vergisinde müteselsil sorumluluk başlığı altında yapılan açıklamalar tekrarlanmayacaktır.

2.KVK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

a. Birleşme ve Devir Hallerinde Müteselsil Sorumluluk

Kurumlar vergisinde yer alan müteselsil sorumluluk hallerinden biri KVK'nin devir ve bölünme hallerinde vergilendirme başlığını taşıyan 39.maddesinde düzenlenmiştir.

Esasen TTK'ye göre birleşme; iki veya daha fazla şirketin yeni bir şirket kurması yoluyla veya bir veya daha fazla şirketin mevcut diğer bir şirkete katılması suretiyle tek bir hukuki varlık haline gelmesini ifade eder. Yeni ortaklık kurulması yoluyla birleşme TTK'nin 452.maddesinde devralma yoluyla birleşme ise aynı kanunun 451.maddesinde düzenlenmiştir. İster birleşme ister devralma yoluyla olsun, şirketlerin

birleşmesi nedeniyle tüzelkişilikleri son bulan şirketler bakımından bu işlem tasfiye hükmünde olup, birleşme kararı üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır. (KVK m.36)

Çalışma konusu açısından devir ve bölünmenin müteselsil sorumlulukla ilgili boyutu KVK'nin 39/B maddesinde düzenlenmiştir. KVK'nin 39/B maddesinde yer alan şartlara uyulduğu takdirde vergi hesaplanmaz. KVK'nin 38.maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gerçekleştirilen bölünmelerde, yani tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığı, alacak ve borçlarını mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi durumunda, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesih hale gelen kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilip, doğrudan doğruya bölünmeden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez.

- Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar müştereken imzalayacakları bir bölünme beyannamesini, bölünme tarihinden itibaren on beş gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler ve bu beyannameye bölünme tarihindeki bilanço ve gelir tablosunu, bölünme sözleşmesini ve bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicili Müdürlüğü yazısının bir örneğini bağlarlar.
- Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve bu vecibelerini yerine getireceklerini bölünme beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt ederler. Mahallin en büyük mal memuru bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

Madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, KVK'nin 39/B maddesinden faydalanılabilmesi için bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve bu vecibelerini yerine getireceklerini bölünme

beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt etmeleri gerekmektedir. Nitekim bu husus 16/09/2003 tarihli ve 26231 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Ortak Tebliğ’de de düzenlenmiş ve bölünme sözleşmesinin özellikle; bölünen şirketin bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan şirketlerin müteselsilen sorumlu olduğuna ilişkin hükmü içermesi gerektiği belirtilmiştir.

b.İş Ortaklıkları Açısından Müteselsil Sorumluluk

Kurumlar vergisinde müteselsil sorumluluk konusu söz konusu olduğunda gündeme gelen bir diğer müteselsil sorumluluk hali iş ortaklıkları açısından öngörülmüştür(KV Genel Tebliğ no:31). Anılan tebliğde yer alan düzenlemelere göre iş ortaklıkları, KVK’nin 1.maddesinin A, B, C ve D bentlerinde yazılı kurumların; kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır. Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığı belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi,

İş ortaklığı, devamlılık arzeden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Öte yandan, iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir.

c.Tasfiye Memurlarının Müteselsil Sorumluluğu

Kurumlar vergisinde bir diğer müteselsil sorumluluk hali KVK'nin 34.maddesinde ifadesini bulan tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluğudur. Ancak tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler sadece KVK'nin 34.maddesiyle sınırlı değildir. VUK'ta ve 6183 sayılı AATUHK'de de tasfiye memurlarının sorumluluğuna ilişkin hükümler yer almaktadır.

Belirtilen nedenlerden ötürü konu sistematığı açısından tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluğuna ilişkin açıklamalar kurumlar vergisinde müteselsil sorumluluk başlığı altında değil çalışmanın daha sonraki kısımlarında tasfiye memurlarının müteselsil sorumluluğu başlığı altında ayrıca yapılacaktır.

D. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Motorlu taşıtlar vergisi, motorlu taşıta sahip olmanın ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmesi nedeniyle, servet üzerinden alınan vergilerin bir çeşididir.¹³³

Motorlu taşıtlar vergisinin konusu 197 sayılı Kanunun 5 ve 6.maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler ile liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtlarıdır.

Yine, 197 sayılı kanuna göre motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları

¹³³ Akdoğan, a.g.e., s.242

sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişilerdir. Dolayısıyla bu kanuna göre alınacak vergiden ve buna bağlı alacaklardan, kesilen cezalardan normal olarak mükellefin kendisi sorumludur. Ancak bazı durumlarda alınacak vergiden ve buna bağlı alacaklardan, kesilen cezalardan mükellefle birlikte üçüncü kişilerde müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Satış ve devir işlemlerinden dolayı müteselsil sorumluluk Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun “Bildirme ve Sorumluluk” başlıklı 13/c maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre; “Noterler, trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecburdurlar.”

Yukarıda belirtilen satış ve devir işlemlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.

Fenni muayene işlemlerinden dolayı müteselsil sorumluluk Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 13/d maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde uyarınca; “Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler, liman ve deniz işletme bölge müdürlükleri, belediyeler veya liman başkanlıkları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü taşıtların fenni muayeneleri yapmadan, denize veya uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar. Vergisi ödenmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, denize ve uçuşa elverişli belgesi verilemez.”

Yukarıda belirtilen fenni muayene işlemlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.

E. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Veraset ve intikal vergisi kendi içinde iki tip vergi uygulamasını ifade etmektedir. Bunlardan ilki, veraset sonucu ortaya çıkan servet geçişini, ikincisi ise ivazsız olarak gerçekleşen mal intikallerini vergilendirmeye yöneliktir.¹³⁴

Veraset ve intikal vergisinin konusu; genel olarak hem veraset yoluyla hem de ne şekilde olursa olsun sağlar arasında ivazsız şekilde gerçekleşen mal intikallerinin vergilendirilmesidir.

Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi ise, veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır. Şahsın gerçek yada tüzel kişi olması mükellefiyet açısından önem arz etmez. Dolayısıyla veraset ve intikal vergisinde alınacak vergiden ve buna bağlı alacaklardan, kesilen cezalardan normal olarak verginin mükellefi durumunda olan; veraset yoluyla veya sair suretlerle ivazsız mal iktisap eden kimseler sorumludur.

Veraset ve intikal vergisinde üçüncü kişilerin vergiden ve buna bağlı alacaklardan, kesilen cezalardan müteselsilen sorumlu tutulması ancak kanunla gösterilen hallerde mümkündür.

Kanun koyucu Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda tapu memurlarını belli koşullarda verginin mükellefi ile birlikte verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutmuştur. Anılan kanunun ödeme zamanı başlığını taşıyan 19.maddesine göre;

“ Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir aynı hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.”

¹³⁴ a.g.e., s.244

F. HARÇLAR AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Harçlar, bazı kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katılmaları amacıyla yada kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve zor unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir.¹³⁵

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere harcı vergiden ayıran en önemli özellik; harcın belli bir karşılık için alınmasıdır. Esas olarak harç ödeyen kimselerin; hizmetten sağladıkları özel yararın yanında, hizmetten kaynaklanan toplumsal bir yarar da söz konusudur. Harcın mantığında; harca konu hizmetin topluma yararının maliyetinin genel bütçeden karşılanması, kişilerin sağladığı özel yararın maliyetinin ise kendisine yükletilmesi vardır.

Harçlar Kanununda da harcın karşılıklı olması prensibine uygun olarak harçlar belli konulara ilişkin olarak sınırlı olarak sayılmıştır. Harçlar Kanununa göre alınacak harçlar şu şekildedir;

- Yargı harçları,
- Noter harçları,
- Vergi Yargısı Harçları,
- Tapu ve Kadastro harçları,
- Konsolosluk harçları,
- Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
- Gemi ve liman harçları,
- İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,
- Trafik harçları.

Harçlar Kanununa göre harçların mükellefi; genel olarak yargı harçlarında davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Vasinin hesabının görülmesi dolayısıyla alınacak harçlarda, vesayet altındaki şahsa izafeten vasilerdir. Herhangi bir istek olmaksızın resen yapılacak işlemlere ait harçlar, aksine, hüküm yoksa, lehine işlem yapılan kişilerden alınır.

Ancak Harçlar Kanununda da belli koşulların varlığı durumunda harcın ödenmesinden mükellef dışındaki üçüncü kimseler müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

¹³⁵ Öncel-Çağan-Kumrulu, a.g.e., s.445

Anılan kanunun 127.maddesine göre; “*Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, harçların tamamı peşin olarak ödenmeden harca mevzu olan işlem yapılmaz*”

Yine aynı kanunun 128.maddesine göre; “*Gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.*”¹³⁶

Anılan kanunun 5035 sayılı kanunun 33.maddesiyle eklenen Ek 1.maddesine göre de: “*Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler harçlardan müstesnadır. Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan harç, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınır. Yukarıda belirtilen hususlarda harç istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan harç tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.*”

¹³⁶ “...492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı Tarifenin 20 (a) maddesinin 2 nci fıkrasında tapuda kaydı bulunmayan gayrimenkullerin, zilyetlik devir sözleşmeleri ile devrinde tapu harcı alınacağı...aynı Kanunun 128 inci maddesinde ise gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurların harcın ödenmesinden, mükellefler ile müteselsilen sorumlu oldukları kurala bağlanmıştır. 1512 sayılı Noterlik Kanununun 1 inci maddesinde noterliğin bir kamu hizmeti olduğu belirtilmiş ve aynı Kanunun " noterlerin genel olarak yapacakları işler " başlıklı 60 ıncı maddesinin 4 üncü bendinde, bu kanuna uygun olarak dışarıda yazılıp getirilen kağıtların üzerindeki imza, mühür veya herhangi bir işareti veya tarihi onaylamanın, 5 inci bendinde ise, bu Kanun hükümlerine göre yapılan işlemlerin dairede kalan asıl veya örneklerinden veya getirilen kağıtlardan örnek çıkarıp vermenin noterlerin görevlerinden olduğu, aynı Kanunun 82 nci maddesinde ise bu Kanun hükümlerine göre belgelendirilen işlemlerin resmi sayılacağı kurala bağlanmıştır. Uygulamada bazı durumlarda tapuda kaydı bulunmayan gayrimenkuller noterlik dışında düzenlenen zilyetlik devir sözleşmeleri ile devredilmekte, bununla birlikte kimi zaman sözleşmeye güven duyulmasının sağlanması veya sözleşmenin resmîyet kazanması gibi amaçlarla noterde sözleşmelerin örneğinin çıkarılması yoluna gidilmektedir. Harçlar Kanununa ekli 4 sayılı Tarifenin 20 (a) maddesinde gayrimenkullerin zilyetlik devir sözleşmeleri ile devri, sözleşmenin noterde veya noterlik dışında yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın harca tabi tutulmuş ve hesaplanacak harcın zilyetlik devir sözleşmesi yapılmadan önce beyan edilerek ödenmesi öngörülmüştür.

Bu nedenle, noterlerin gerek kendilerinin düzenleyecekleri ve gerekse daha önceden noterlik dışında düzenlenerek örnek çıkarmak için kendilerine ibraz edilen zilyetlik devir sözleşmeleri ile ilgili işlem yapmadan önce, harcın ödenmesini sağlamak veya harcın ödendiğinin kanıtlanmasını istemek, önlerine gelen bu tip sözleşmelerin birer örneğini listeleyerek Maliye Bakanlığına bildirmekle yükümlü oldukları ve bu yükümlülüğü yerine getirmeyen noterlerin tapu harcının ödenmesinden Harçlar Kanununun 128 inci maddesine göre sözleşmenin taraflarıyla birlikte müteselsilen sorumlu buldukları sonucuna ulaşılmaktadır...” **Danıştay vergi dava daireleri genel kurulunun 12.12.2003 gün 2003/261 esas ve 2003/431 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (13 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar, harç ile ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. “

Harçlar Kanununda yer alan düzenlemeye paralel çeşitli düzenlemeler diğer kanunlarda da yer almaktadır. Örneğin Belediye Gelirleri Kanununun Harçlara İlişkin Müeyyideler başlığını taşıyan 99.maddesine göre;

“Gerekli harçları tamamen almadan iş gören görevliler, harcın ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.”

G. EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Tarihin en eski vergilerinden birisi olarak kabul edilen emlak vergisi, gerçek yada tüzelkişilerin mülkiyetlerinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikli bir servet vergisidir. Bina ve arazilerin ödeme gücünü bir göstergesi sayılması bu tür vergilerin alınmasını haklı kılmaktadır.¹³⁷

Emlak Vergisi genel olarak bütün dünyada mahalli idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilen bir vergidir. Bugün Türkiye'de uygulanan emlak vergisi de benzer bir yapıdadır. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi belediyelere aittir.

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

Kanunda yer alan bina tabiri; yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatların hepsini kapsar. Bina vergisinin mükellefi ise; binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenlerdir.

Arazi tabiri ise; Türkiye sınırları içinde yer alan arazi ve arsaların tamamını kapsar. Belediye sınırları içinde Belediyece parsellenmiş arazi ise arsa sayılır. Arazi vergisinin mükellefi ise; arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziyi malik gibi tasarruf edenlerdir.

¹³⁷ Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi 2, Ekin Kitabevi,5.Baskı, Bursa, 2000, s.209

Buraya kadar yapılan açıklamalar genel olarak emlak vergisinin konusu ve işleyişine ilişkindir. Ancak, çalışma konumuz itibariyle emlak vergisinin ilgili boyutu emlak vergisindeki müteselsil sorumluluk esasıdır. Emlak vergisinde yer alan müteselsil sorumluluk halleri aşağıda belirtilmiştir.

1.Elbirliği Mülkiyette Müteselsil Sorumluluk

Emlak vergisinde müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin ilki Emlak Vergisi Kanununun 3.maddesinde yer almaktadır. Emlak Vergisi Kanununun 3.maddesine göre: “Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.”

Elbirliği mülkiyeti Medeni Kanunun 701.maddesinin ifadesine göre kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların ortaklaşa mülkiyetidir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır. Kanunun ifadesinden de açıkça anlaşılacağı üzere elbirliği mülkiyetinde ortaklardan her birinin payı belli değildir. Her ortağın mülkiyet hakkı mülkiyete konu olan malların tamamını kapsar. Bir ortak kendi payı üzerinde tasarrufta bulunamadığı gibi, ilgili şeyin tamamı üzerinde de tek başına tasarrufta bulunamaz.

Elbirliği mülkiyeti halinde; mülkiyete konu olan şeyin tamamı üzerinde tasarrufta bulunulması, örneğin satılması, aksine bir hüküm bulunmadıkça ortakların oybirliğine bağlıdır.¹³⁸ Bu durum Medeni Kanunun 702.maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“Kanunda veya sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadıkça, gerek yönetim, gerek tasarruf işlemleri için ortakların oybirliğiyle karar vermeleri gerekir. Sözleşmeden doğan topluluk devam ettiği sürece, paylaşma yapılamaz ve bir pay üzerinde tasarrufta bulunulamaz.”

¹³⁸ Turgut Akıntürk, Medeni Hukuk, 9.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul, 2003, s.422,423

2.Devir ve Ferağ Hallerinde Mütessesil Sorumluluk

Emlak Vergisi Kanununda yer alan bir diğer mütessesil sorumluluk hali kanunun 30.maddesinde yer almaktadır. İlgili maddenin son fıkrasına göre devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan mütessesilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır.

Anılan hükümle devir ve ferağı yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, devreden ve devralan için mütessesil sorumluluk esası getirilmiştir. Devralanın ödeyeceği vergiden dolayı devredene rücu hakkı saklı bulunmaktadır. Ayrıca devir ve ferağ işlemi, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15.günü akşamına kadar tapu daireleri tarafından yollama belgeleri ile ilgili belediyelere bildirilecektir. Devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri mevcut mevzuat çerçevesinde belediyeler tarafından yapılacaktır.

Bu hükümle ilgili şu soru akla gelebilir; bina ve araziye devralan kişi sadece bina ve araziye devraldığı kişinin ödememiş olduğu emlak vergisinden mi, yoksa bina ve arazinin geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin tümünden mi sorumludur? Kanımızca bina ve araziye devralan kişi bina ve arazinin geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin tümünden sorumludur. Çünkü kanunun ifadesine göre devralan; “...bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden...” mütessesilen sorumludur. Vergiyi bina ve araziye devreden kişinin mi yoksa devreden kişiden önceki maliklerin mi (eğer varsa) ödemediğinin bir önemi yoktur.

Burada dikkati çeken husus, gayri menkullerin alım-satımı sırasında tapu daireleri tarafından ilgili gayrimenkule ilişkin vergi ilişkisi belgesinin yani “vergi borcu yoktur” kağıdının aranmamasıdır. Bu durumda örneğin değerli bir semtte gayrimenkul alan bir kişi, bu gayrimenkülü aldıktan sonra hiç beklemediği ek bir maliyetle karşılaşabilir. Bu da ilgili gayrimenkulun yıllardır ödenmemiş emlak vergisi borçlarının, ilgili gayrimenkulun yeni sahibi adına tarh edilmesidir. Bu durumda ilgili belediye bu vergi borcunu isterse gayrimenkulun yeni sahibinden tahsil edebilir. Yeni malikin

yapabileceği tek şey özel hukuk hükümlerine göre konuyu mahkemeye taşıması ve rücu hakkını kullanmasıdır.¹³⁹

Bu noktada gayrimenkul alan kişilerin ödenmemiş emlak vergisi borçlarına muhatap olmamaları için tapuda devir işlemi yapılmadan önce mutlaka ilgili gayrimenkulun emlak vergisi yönünden bağlı olduğu belediyeye gidip, bu gayrimenkulün emlak vergi borcu olup, olmadığını araştırması ve pazarlığını bu çerçevede sürdürmesi gerekmektedir.

H. DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Damga vergisi Türk vergi sistemi içinde harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunda değerlendirilmektedir. Bu verginin temelde işlemlere dayalı olarak yapılan bir bölümü, hukuki işlemler üzerinden alınmaktadır. Bu çerçevede damga vergisi uygulamasının hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan evrak ve vesikalar üzerine tesis edildiği ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁰

Damga vergisi, en genel anlamıyla kağıt üzerinde yapılan hukuki işlemlerden alınan bir vergidir. Bu kağıt Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablodaki yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi kağıtların düzenlenmesidir. Kağıdın düzenlenmesinden kasıt, kağıdın imzalanması veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle hüküm ifade eder hale getirilmesidir. Sözleşme sözlü olarak yapılmışsa damga vergisi alınması söz konusu olmaz. Çünkü damga vergisinin konusu yazılı kağıtlardır.

Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik veya konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini,

¹³⁹ Murat Erişti, Emlak Vergisi ve Mütessesil Sorumluluk, http://www.alomaliye.com/murat_eristi_emlak.htm, (29 Ekim 2004 tarihinde erişilmiştir)

Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir. Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit veya işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır. Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisi, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınır.

Bu noktaya kadar damga vergisiyle ilgili genel mahiyette açıklayıcı bilgiler verilmiştir. Damga vergisinin çalışma konusu itibariyle ilgili boyutu; kanunla öngörölmüş çeşitli durumlarda damga vergisinde de müteselsil sorumluluğun söz konusu olmasıdır. Diğer vergilerde olduğu gibi damga vergisinde de; müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme yapılmasının temel nedeni hazinenin gelir kaybına uğramasını engellemektir.

1. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Damga vergisinde müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler Damga Vergisi Kanunu yanında VUK'ta da yer almaktadır. VUK'un 334.maddesine göre; "Damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar."

2. DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Damga Vergisi Kanununda müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemelerden ilki kanunun 11.maddesinde ifadesini bulmuştur. Anılan madde hükmüne göre; "Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler

¹⁴⁰ Ahmet Kırman, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Doğu Matbaacılık ve Ticaret Ltd. Şti., 2.Baskı, Ankara, 1997, s.1

(iskonto ve iştirah senetleri taahhütnamesi- Dispans¹⁴¹ dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kağıtlarda ve keza matlupların (alacak tablosunu ifade eder) devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir. Gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır. Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz (ödünç para veren) ve müstakrizler (ödünç para alan) temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar.”

Damga Vergisi Kanununda müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemelerden bir diğeri anılan kanunun 24.maddesinde yer almaktadır. Vergi ve cezada sorumluluk başlığını taşıyan söz konusu madde hükmüne göre: “Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur. Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması damga vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar. Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyene aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır.”

Damga vergisinin konusunu anılan kanuna ekli (1) sayılı listede yer alan kağıtlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla verginin kişisel bir yönü bulunmamaktadır. Verginin

¹⁴¹ Dispansın sözlük anlamı; istisna, muafiyet, özel müsaade ve ruhsat demektir. Dispans banka dilinde iskonto yaptıran müşterilerden alınan ve iskonto işlemlerinde bankanın hak ve alacaklarını güvence altına alan tek taraflı bir iskonto taahhütnamesidir.

konusu kağıtlar olduğundan, verginin paylara bölünmesi söz konusu değildir. Birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerden her birinin sorumlu olduğu şeklindeki hüküm gayet açıktır.

I. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

Özel tüketim vergisi, dolaylı vergilerin bir çeşidi olup, genellikle devletin gelir sağlamak amacıyla vergilendirdiği talep esnekliği yüksek lüks tüketim malları ile, alışkanlık veren keyif maddelerini hedef almaktadır.¹⁴²

Özel tüketim vergisi 2002 yılında 4760 sayılı kanunla vergi sistemimizde yerini almıştır. Verginin konusu kanuna ekli; (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışdır.

Verginin mükellefi ise, (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Kanunun müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması başlığını taşıyan 13.maddesine göre; “Gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye’deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I) sayılı listedeki malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumludur.

(I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve

¹⁴² Edizdoğan, a.g.e.,s.254

tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344.maddesine göre vergi ziyası cezası uygulanır. (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar.

Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.”

Yine aynı kanunun 14.maddesine göre: “Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumludurlar.”

III.ÇEŞİTLİ KİŞİ VE KURUMLAR AÇISINDAN MÜTESELSİL SORUMLULUK

A. KEFİLLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Kefalet sözleşmesi vergi hukukunda çok fazla yer işgal eden bir konu değildir. Zaten çalışmamızın daha önceki noktalarında da belirttiğimiz üzere; VUK’un 8/3.maddesi uyarınca vergi kanunlarıyla kabul edilen haller hariç, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz.

Kanunlarda kabul edilen hallerden birisi AATUHK’nin 11.maddesinde öngörülmüştür. Buna göre AATUHK’nin 10.maddesine göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli sözleşme ile tesis olunur.

Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi yetkilidir. Amme alacağını ödeyen kefile buna dair bir belge verilir. İşte vergi daireleri tahsil aşamasında vergi alacağını güvence altına almak için AATUHK’nin 11.maddesi hükmüne dayanarak, gerçek veya tüzel kişilerin kefaletini kabul edebilir.

AATUHK'nin uygulanmasında asıl olan 10.maddede sayılan teminatların gösterilmesidir. Bu teminatların sağlanmaması halinde, kanun koyucu, bazı kayıt ve şartlarla şahsi kefaletin de teminat olarak gösterilebileceğini kabul etmektedir. Ancak, şahsi kefaleti ve gösterilen kefil veya kefilleri kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi tamamen serbest bırakılmıştır. Şahsi kefilde aranacak nitelikler şunlar olmalıdır:¹⁴³

- Öncelikle bu şahsın muteber bir şahıs yani mali gücü yüksek ve borç ödemede hüsünüyetli olması esastır. Kefilin mali iktidarının ve borç ödemedeki ahlaki durumunu tayinle ilgili takdir hakkı tahsil dairesine aittir,
- Tahsil dairesi bazı durumlarda bir kefile yetinmeyebilir veya bir şahıs tek başına kefil olmaktan veya kefalet vermektan çekinebilir. Bu gibi hallerde şahsi kefillerin taahhüdü (birden fazla olması) bahis konusu olur. Kanunda bunu önleyici herhangi bir hüküm yoktur. Kaldı ki, birden ziyade kefil gösterilmesi düzenlemenin mantığına daha uygun düşer. Bu takdirde de müteselsil kefalet ve müşterek müteselsil borçluluk vardır,
- Alacaklı tahsil dairesi bu şahsi kefileden veya kefillerden herhangi birisinden müteselsil kefil ve müşterek borçlu sıfatıyla kefalet edilen alacağın tamamının takip ve tahsil edilebilir.

Öte yandan alacaklı tahsil dairesi 11.maddeye dayanılarak gösterilen kefil veya kefilleri, asıl borçluya başvurmadan da doğrudan doğruya kovuşturabilir. Yani tahsil dairesinin bu bakımdan da takibat icrasında seçimlik hakkı vardır. Dilerse önce borçluya müracaat eder, takibat sonuçsuz kaldığında kefillere yönelir. Dilediği takdirde de doğrudan doğruya kefile veya kefillerden her birine ayrı ayrı veyahut bunlardan birisine doğrudan doğruya başvurabilir.

Ancak, 6183 sayılı Kanunun 62.maddesinin son fıkrası ile kanun hükmüne bağlanmış olan ilke, 'tahsil dairesinin alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmesidir.' Bu açıdan, tahsil dairesinin, asıl borçluya başvurmadan doğrudan kefil aleyhine takibata yönelmesi bu genel ilke ile bağdaşmaz.

¹⁴³ Yılmaz Özbacı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş, Ankara, 2004, s.191

Normal olarak başlangıçta asıl borçluya başvurulmalı, kefile, sonuç alınmadığında gidilmelidir.

Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı veya şahısları (kefilleri) kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi serbesttir. Alacaklı tahsil dairesi kefalet müessesesini kabul etmekle beraber:

- Gösterilen şahsı kefil olarak istemeyebilir.
- Gösterilen şahsa herhangi bir itirazı olmamakla beraber birden fazla şahsın kefil olarak gösterilmesini isteyebilir.

AATUHK'nin 11.maddesi vergi hukuku açısından özel hüküm niteliği taşımaktadır. BK açısından kefalet sözleşmesinin yazılı olması ve kefil olunacak miktarın gösterilmesi yeterli iken AATUHK'nin 11.maddesi bu şartlara bir de kefalet sözleşmesinin noter tasdikli olması şartını eklemiştir. Yine aynı madde uyarınca kefiller müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu durumunda olduklarından, borçlunun borcunu ödememesi halinde, onun hakkındaki takibin neticesiz kalmasını beklemeden, doğrudan doğruya kefilin takibi mümkündür.

Borçlunun borcunu ödememesi halinde, onun hakkındaki takibin neticesiz kalmasını beklemeden, doğrudan doğruya kefilin takibi mümkün olmasına rağmen AATUHK'nin 62.maddesine göre tahsil dairesinin alacaklı amme idaresi ile borçlunun menfaatlerini mümkün olduğu kadar telif etmekle mükellef tutulmasından dolayı, tahsil dairesinin öncelikle asıl borçluya gitmesi ve bu takibattan sonuç alınmadığı takdirde, kefile başvurması daha yerinde olacaktır.¹⁴⁴

B. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Genel olarak temsilci, başkasının nam ve hesabına eylemlerde bulunarak, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi yapabilen veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilci, temsil yetkisini aldığı kaynağa göre kanuni temsilci ve iradi temsilci olmak üzere ikiye ayrılır. Kanuni temsilci, temsil yetkisini kanundan alan ve temsil konusunda başka hiçbir açıklamaya ihtiyaç duymayan kişidir. İradi temsilci ise, temsil yetkisini

¹⁴⁴ Özbalcı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü....., s.191

hukuki bir tasarruf olan temsil edilenin irade beyanından alan kişidir.¹⁴⁵ Kanuni temsilci, iradi temsilciden farklı olarak, yetkisini kullanırken temsil ettiği kişinin talimatına bağlı değildir, bağımsız hareket eder.

Vergi hukukunda mükellef veya vergi sorumluları kanundan doğan vergisel ödevleri, kural olarak kendileri tarafından yerine getirilir. Ancak, diğer hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da, bazı durumlarda kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişilerin çeşitli ödevlerinden sorumlu tutuldukları gözlenmektedir.

Vergi kanunlarında, vergi ehliyeti için kanuni ehliyet bir şart olarak benimsenmediğinden, vergi ile ilgili ödevlerin, bizzat mükellef veya vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmesi, her zaman olanaklı olmayabilir. Aynı şekilde; fiziki varlığı olmayan tüzel kişilerin de, vergi ile ilgili ödevlerini, bizzat yerine getirebilmeleri mümkün değildir.

Kendisini oluşturan insanlardan ayrı ve bağımsız bir varlığa sahip olan topluluğa tüzel kişi denir. Tüzel kişiler, tıpkı gerçek kişiler gibi, hak sahibi olur ve borçları yüklenebilirler. Kısacası kendi amaçlarını gerçekleştirmek için, her türlü girişimlerde bulunabilirler.¹⁴⁶

İşte bunun içindir ki; VUK'un 10.maddesinde medeni hakları kullanma ehliyetini haiz bulunmayanlar ile kısıtlı ehliyetlilerin ve tüzel kişilerin bu ödevlerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi öngörülmüştür.

Vergi hukukunda kanuni temsilcinin, temsil ettiği mükellef veya vergi sorumlusunun vergisel ödevlerini onların nam ve hesabına ifa eden kimse olarak nitelenmesi mümkündür.

Kanuni temsil müessesesi vergi hukukunda çok önemli bir yere sahiptir. VUK'un 10.maddesi hükmüne 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 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

¹⁴⁵ Şebnem Pınar Gürgür ve Eren Yeşilyurt, "Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları I", Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, Ekim 2003, s.128

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.”

Anılan madde hükmünde medeni hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyeti) sahip bulunmayanlar ile kısıtlı ehliyetliler ve tüzel kişiler için vergi kanunlarında mükellef ve vergi sorumlusu olarak yükletilen ödevlerinin kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirileceği öngörülmüştür.

Kanuni temsilciler bu ödevlerini yerine getirirken gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar. Zira gerekli özen ve dikkati göstermedikleri takdirde, mükellef veya sorumluların mal varlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacaktır. Ancak bunun için öncelikle mükellef ve sorumlu ile ilgili takibat sonuçlandırılmalıdır.¹⁴⁷

Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin mükellef veya vergi sorumlularına düşen “ödevleri” yerine getirecekleri belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu’na göre mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Mükellef ve vergi sorumlularının ödevleri ise,

¹⁴⁶ Hasan Pulaşlı, Hukukun Temel Esasları, 2.Baskı, Mimoza Yayınevi, Konya, 1994, s.64

¹⁴⁷ “Anonim şirket yönetim kurulu üyesinin şirket borçlarından dolayı takip edilebilmesi için, kamu alacağının şirketten tahsil olanağı kalmadığının aciz fişi ile ortaya konması gerekir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10’uncu maddesi.....uyarınca şirket yönetim kurulu üyesinin şirket borçlarından dolayı takip edilebilmesi için kamu alacağının şirketten tahsil olanağının kalmadığı ortaya konmalıdır...

6183 sayılı Kanunun 75’inci maddesinde “yapılan takip sonunda borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde gösterilerek aciz hali tespit olunur.” denildiğine göre, bu imkansızlık söz konusu hüküm uyarınca borçlu şirket hakkında düzenlenen bir “aciz fişi” ile saptanabilir.

Dosya içeriğinden borçlu anonim şirket hakkında 6183/75’inci madde uyarınca bir “aciz fişi” düzenlenip düzenlenmediği, saptanamamaktadır. Anonim şirketin menkul mallarının haczedildiği, ancak henüz tamamının satılmadığı, icrai takibatın devam ettiği, şirketten tahsil edilemeyen amme alacağının miktarının somut olarak belirlenemediği anlaşılmaktadır. Bu aşamada şirket borcu nedeniyle davacının takibi mümkün olamayacağından davanın reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır.” **Danıştay 4.dairesinin 17.05.1995 gün 1994/5405 esas ve 1995/2105 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (14 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

genel olarak Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabında, 153-257. maddeler arasında düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde sayılan ödevler aşağıdaki gibidir:

- İşe başlamayı bildirme (VUK md. 153)
- Adres değişikliklerinin bildirilmesi (VUK md. 157)
- İş değişikliklerinin bildirilmesi (VUK md. 158)
- İşletmede değişikliğin bildirilmesi (VUK md. 159)
- İş bırakmanın bildirilmesi (VUK md. 160)
- Bina ve arazideki değişikliklerin bildirilmesi (VUK md. 167)
- Defter tutma (VUK md. 171-214)
- Kayıt nizamı (VUK md. 215-219)
- Defterlerin tasdiki (VUK md. 220-226)
- Kayıtların tevsiki (VUK md. 227-228)
- Fatura ve fatura yerine geçen vesika düzenlenmesi (VUK md. 229-mükerrer md. 242)
- Ekim ve sayım beyanı (VUK md. 243-246)
- Vergi karnesi (VUK md. 247-252)
- Muhafaza ve ibraz (VUK md. 253-256)
- Diğer ödevler (VUK md. 257)

Kanuni temsilciler, şahsi mal varlıklarından mükellef adına ödemek zorunda kaldıkları vergilerin aslı için mükellef veya sorumluya müracaat hakkına sahiptirler. Buna karşın cezalar için rücu hakları bulunmamaktadır. (Ancak tüzelkişilerin kanuni temsilcilerinin VUK'un 333.maddesine göre ödemiş oldukları vergi aslı gibi vergi cezaları açısından da tüzelkişiliğe başvurma hakları vardır.)

Küçük ve kısıtlıların temsili durumunda, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmeyenlerin temsilcilerin malvarlıklarına gidilebilmektedir. Ancak bu kişiler vergi aslı için asıl mükellefe rücu edebilirler. Vergi cezasında ise VUK'un 332.maddesine göre velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş bulunanlar kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya mahatap tutulmazlar. Muhatap veli, vasi veya

kayımdır. Cezalar da bunların adına kesilecek ve bu kişiler ödedikleri cezaları asıl mükellefe rücu edemeyeceklerdir.

Gecikme zammı ve gecikme faizi açısından bakıldığında, gecikme faizi VUK'un 112.maddesinde düzenlendiği üzere, zamanında tahakkuk ettirilmeyen veya eksik tahakkuk ettirilen vergilere uygulanan bir müeyyidedir. Gecikme zammı ise 6183 sayılı kanunun 51.maddesiyle düzenlenmiş olup ödemenin zamanında yapılmaması veya eksik yapılması nedeniyle vergi alacağına uygulanan faizdir.

VUK, kanuni temsilcilerin vergilendirmeyle ilgili ödevlerini yerine getirmemesi halinde ve asıl mükelleflerin varlıklarından alınamayan vergi alacağını kanuni temsilcilerin varlıklarından alınabileceğini ve kanuni temsilcilerin asıl mükellefe rücu edebileceğini, buna karşın vergi cezasının rücu edilemeyeceğini hüküm altına almıştır. Gecikme zammı ve gecikme faizi ise bir cezadan çok mali birer müeyyidedir ve bu alacakların vergiye bağlı ferî alacaklar arasında yer aldığı şeklindeki anlayış genel kabul görmektedir. Bu nedenle gecikme zammı veya gecikme faizi VUK'un 332.maddesine girmezler ve asıl mükellefe rücu edilebilirler.¹⁴⁸

Tüzel kişilerin temsili açısından bakıldığında vergi aslı ve cezalar açısından küçük ve kısıtlıların temsiliinde yapılan açıklamalar geçerlidir. VUK'un 333.maddesi uyarınca tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden kaynaklanacak vergi ve cezaları tüzel kişi adına kesilecektir. İkinci fıkrasında ise, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında 10.maddedeki hükümlerinin vergi cezaları için de uygulanacağı belirtilmiş, kanuni temsilcilerinin mal varlığından alınacak cezalar için de asıl mükellef tüzel kişisine rücu hakkı tanınmıştır.

Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için asıl mükellefin vergi borcunun ödenmemesine kanuni temsilcinin sebep olması gerekir. VUK'un 10.maddesinde yer alan "...yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar..." şeklindeki ifade bu görüşü desteklemektedir.

¹⁴⁸ "Tüzel kişilerin yasal temsilcilerinin sorumluluğu gecikme zammını da kapsadığından, yasal temsilcinin bu verginin zamanında ödenmemesi olmasında kasıt ve ihmali varsa, hakkında şahsen takip yapılmasında yasaya aykırılık yoktur." **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 01.05.1992 gün 1991/421 esas ve 1992/148 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (14 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Ancak kanuni temsilcinin bu görevi yerine getirmeme konusunda kasıtlı olup olmadığının belirlenmesine ihtiyaç yoktur. Burada amaç hazinenin gelir kaybına uğramasını engellemektir. Yani kanuni temsilcinin vergisel ödevini yerine getirmemesi idari vergi suçunun oluşması için yeterlidir. Ayrıca kasıt veya taksiri aramaya gerek yoktur. Ancak hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren adli bir vergi suçu da oluşmuşsa şüphesiz kanuni temsilcinin kastı olup olmadığı araştırılmalıdır.¹⁴⁹

Bunlara ek olarak, kanuni temsilciler vergi mükellefi veya sorumlularının varlıklarından kısmen veya tamamen alınamayan vergi borçlarından tüm malvarlıklarıyla sorumludurlar. Öte yandan kanunda açık bir hüküm olmamasına rağmen, kanuni temsilcilerin sorumluluğu müteselsil bir sorumluluktur. Yani vergi idaresi koşullar oluştuğunda kanuni temsilcilerden dilediğine başvurabilir.¹⁵⁰

Çalışmamızın konusu itibariyle vergi hukukunda kanuni temsil müessesesinin ilgili boyutu, kanuni temsilcilerin kendi aralarında müteselsil sorumluluğudur. Örneğin TTK'nin 317.maddesinde anonim şirketin yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Yani anonim şirketlerin kanuni temsilcisi yönetim kuruludur. Ve aynı kanunun 312.maddesine göre yönetim kurulu en az 3 kişiden oluşur. Koşullar oluştuğunda vergi idaresi ödenmeyen vergi borçları için bu kişilerden dilediğine başvurabilecektir. Yani bu kişiler müteselsilen sorumludurlar. Dolayısıyla yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu borçları dolayısıyla ikinci derecede, bir başka ifade ile şirket mal varlığından tahsil edilememesi kaydıyla, şahsi mal varlıklarıyla da sınırsız ve müteselsil sorumludurlar.¹⁵¹ Ayrıca bu kişilerin kastının bulunup bulunmadığı aranılmaz.¹⁵² Bu durum genel kuraldır. Yani kural olarak anonim şirket

¹⁴⁹ İdari-Adli vergi suçları karşılaştırması için bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s.15

¹⁵⁰ İ.Halil Bağdımlı, “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 119, Ağustos 1998, s.65

¹⁵¹ Bumin Doğrusöz, “Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 139, Temmuz 2004, s.23

¹⁵² “Anonim şirketlerin yönetim kurulu şirketin vergi borçlarından ve cezalarından sorumludurlar. Verginin ödenmemiş olması kasıt ve ihmallerinin var olduğunun kabulü için yeterlidir.” **Danıştay 3.dairesinin 14.01.1998 gün 1987/2187 esas ve 1988/96 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (15 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

“Anonim şirketlerin zamanında ödenmeyen vergileri yönetim kurulu üyelerinin her birinden tahsil edilebilir.” **Danıştay 4. Dairesinin 15.02.1978 gün 1977/2292 esas ve 1978/486 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (15 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Ancak şirket sözleşmesinde TTK'da belirtilen esaslara uyulması kaydıyla yönetim kurulu üyelerinin müteselsil sorumluluktan kurtulması mümkündür.

Türk Ticaret Kanununun “vazifelerin azalar arasındaki taksimi” başlıklı 319.maddesi; yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin; esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kurula veya yönetim kuruluna verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla Murahhas üyeler veya şirkette pay sahibi olmasalar bile sorumlu müdürlere devredilebileceğine ilişkindir.¹⁵³ 319. madde ile anonim şirketlerin temsili ile ilgili olarak özel bir düzenleme getirilmiştir. Anılan madde uyarınca özel bir belirleme yapılmamışsa 317.madde uyarınca şirketi temsile yetkili kurulun, yönetim kurulu olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus da idare ve temsil salâhiyeti verilen kişi ya da kişilerden birinin mutlak surette yönetim kurulu üyelerinden birisi olmasıdır.

¹⁵³ “Uyuşmazlık, yönetim kurulu üyesi olmayan davacının, vergi borcu bulunan anonim şirketin yetkili müdürü ve ortağı olması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10.maddesi gereğince malvarlığına uygulanan ihtiyati haciz işlemini iptal eden vergi mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır...Türk Ticaret Kanununun 319.maddesinin 2.bendinde, esas mukavele ile temsil salâhiyetinin ve idare işlerinin hepsinin veya bazılarının idare meclisi azası olan Murahhas üyeler veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakılması için umumi heyete veya idare meclisine salâhiyet verilebileceği bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317 nci madde hükmünün tatbik olunacağı belirtilmiş olup, ...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10.maddesinde de, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır.

.....Şirketinin ana sözleşmesinin incelenmesinden, şirket ana sözleşmesinin idare ve temsil başlıklı 14.maddesinde, yönetim kurulunun şirket işlerinin yürütmesi için müdür veya müdürler seçebileceği ve ilk toplantıdan sonra keyfiyetin tescil ve ilan ettirileceği hükmünün yer aldığı, 35.maddesinde de, ana sözleşmede yazılı olmayan hususlar hakkında Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin uygulanacağını öngörüldüğü, ...davacı'nın adı geçen şirkete ... tarihinde yönetim kurulu başkanlığına, ... tarihinde de, şirket genel müdürlüğüne getirildiği bu işlemlerin tescil ettirildiği ve halen genel müdür olarak görev yaptığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, Türk Ticaret Kanununun yukarıda açıklanan 319.maddesi kapsamında...genel müdür olarak görevlendirilen davacının, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 342.maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10.maddesi hükmü karşısında şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması gerekeceğinden, ihtiyati haciz işlemini iptal eden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, ...Vergi Mahkemesinin....kararının bozulmasına,....oybirliğiyle karar verildi.” **Danıştay**

Öte yandan, Türk Ticaret Kanunu'nun "Tescil" başlıklı 323. maddesinde, idare meclisinin şirketi temsile salâhiyetli kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildireceği, temsil salâhiyetine müteallik kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretinin de sicil memuruna verilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre;

- Şirketi temsil yetkisine ilişkin noter tasdikli yetkili organ (yönetim kurulu veya genel kurul) kararı,
- Şirketi temsil yetkisi verilen kişilerin kimler olduğu,

hususlarının ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmiş olması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar dahilinde, bir anonim şirketin yönetim kurulu üyelerinin belirlenip sorumlu tutulabilmesi için;

- Öncelikle şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı,
- Esas sözleşmede şirketi temsile yetkili üye belirlenmemiş ise sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula yönetim kurulu üyesi olması şartıyla murahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği,
- Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil salâhiyetinin; yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, hususları, tescil ve ilanın yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne bakılarak belirlenecektir.

Yapılan bu açıklamalara göre, kamu alacağının anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin tetkik olunması, temsil salâhiyetinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya bir kaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salâhiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakıldığına anlaşıldığı halde kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir.

Danıştay bir kararında,¹⁵⁴ yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatını üyelikle değil, temsil yetkisi ile kazandıklarını, bu nedenle yönetim kurulu üyelerine şirketi temsile yönelik herhangi bir yetki verilmemesi halinde, söz konusu üyelerin şirketin vadesinde ödenmeyen vergi ve ceza borçlarından sorumlu tutulmayacağına karar vermiştir.

Görüleceği üzere şirket yönetim kurulu üyelerinin amme alacağından sorumlu tutulabilmeleri için temsil yetkilerinin bulunması gerekmektedir.

Kanuni temsilcilerin kendi aralarındaki müteselsil sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler genel olarak 387 nolu tahsilat genel tebliğinde yer almaktadır. İlgili tebliğe göre; 6183 sayılı kanunun amme borçlusu saydığı kanuni temsilciler; gerçek ya da tüzel kişileri veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri kanunen temsil etmeye yetkili olan kişiler olup, bu kişilerin kimler olduğu ve sorumluluklarının şekli Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuatta belirlenmiştir.

Buna göre, bu mevzuatta belirlenen tüzel kişiliği haiz kuruluşlar için ayrıca Ticaret Siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmelerinde ve bu sözleşmelerde aynı usulle yapılan değişikliklerde tayin edilen kanuni temsilciler, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35.maddesi ile amme alacağının ödenmesinden de sorumlu tutulmuşlardır.

Kanunun 54. ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda amme borçlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, yukarıda belirtildiği şekilde tayin olunan kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsili cihetine gidilecektir.

Maddede yer alan "... mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları ..." hükmü, amme borçlusu hakkında 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip muameleleri sonucunda; amme borçlusunun haczi kabil herhangi bir mal

¹⁵⁴ **Danıştay 3.dairesinin 998/2761 esas ve 1999/2128 sayılı kararı,**
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (13 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir.

Amme borçlusunun mal varlığından "... tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları..." ifadesi ise amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluştuğu halleri kapsamaktadır.¹⁵⁵

¹⁵⁵ *Danıştay kimi kararlarında borcun şirketten tahsilinin imkansız hale gelmesini,yasal takip yollarının tümünün tüketilmesini şart koşarken* ("Şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin takip edilebilmesi için, borcun şirketin tahsilinin imkansız hale gelmesi gerekmektedir. Vergi dairesince sadece ...'da bulunan bazı bankalara, tapu müdürlüklerine ve belediyelere yazılan yazılar sonucu şirketin malvarlığının bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Ancak, kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlu şirketin adresi bilinmesine rağmen, şirket nezdinde mal varlığı bulunmadığı yolunda bir tespit yapılmadığı gibi, şirket adına haciz işlemi de tesis edilmemiştir. Bu durumda, borçlu şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden, kanuni temsilciye müracaat edilmesinde isabet bulunmamaktadır." **Danıştay 4.dairesinin 02.06.1998 gün 1997/5017 esas ve 1998/2378 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (12 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Kimi kararlarında da sadece bu yönde bir izlenim edilmesini yeterli görmüştür, (...Danıştay'ın yerleşik içtihatlarına göre de şirket yönetim kurulu üyelerinin, şirketçe ödenmeyen amme alacağından sorumlu tutulabilmeleri için bu aşamanın tamamlanmış olması gerektiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla söz konusu madde hükmüne göre bu asamaya geçilebilmesi için öncelikle şirket tüzel kişiliğine ait bir mal varlığının olmadığı veya borcunu karşılamaya yetmeyeceği bulgularının saptanabilmesi gerekmektedir.

Olayda ise, borçlu şirketin amme alacağım karşılamaya yetecek bir mal varlığı bulunmadığı hususu yukarıda anılan 6183 sayılı Kanununun 75. maddesine uygun bir biçimde tespit edilmemiş olsa da, idarece, ödeme emrinin düzenlenmesinden sonra hiçbir girişimde bulunmayan anonim şirket hakkında yapılan araştırmada borçlu şirketi bulmak mümkün olmadığı gibi herhangi bir mal varlığının bulunmadığı hususu da tespit edilmiştir.

Kaldı ki, şirket adına düzenlenen ödeme emri şirket yönetim kurulu baş başkanı sıfatıyla davacıya tebliğ edilmiş olmasına karşın 6183 sayılı Kanunda öngörülen 7 günlük süre içinde ödeme yapılmaması, dava açılmaması ve mal bildiriminde de bulunulmaması yasa ile kanuni temsilciye yüklenen yükümlülüklerin yerine getirilmemiş olması yanında şirketin bir mal varlığına sahip olmadığına da karine teşkil etmektedir. Kaldı ki kanuni yükümlülüklerim yerine getirmediği açık olan davacı tarafından temyiz aşamasında dahi söz konusu amme alacağının şirket mal varlığından karşılanabileceğine dair herhangi bir iddia ileri sürülmediği ve bu konuya ilişkin herhangi bir belge ve kanıtta ibraz edilmediği ihtilafsızdır.

Tüm bu tespitler karşısında, şirket tüzel kişiliği nezdinde 6183 sayılı Kanunda yer alan tüm takip yollarının tüketilmemiş olduğu iddiasıyla şirket yönetim kurulu üyesi olan davacı hakkında takibata geçilemeyeceğinin ileri sürülmesinin, yasanın lafzen yorumlanması sonucu tüzel kişilikten tahsil olanağı

Buna göre, amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip muameleleri sonucunda yukarıda belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların oluştuğu kabul edilecek ve takip muamelesine kanuni temsilciler adına 6183 sayılı Kanunun 55.maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Amme borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre kanuni temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacak ve müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında tahsil edilemeyen amme alacağının tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe geçilecektir.¹⁵⁶

C. TASFİYE MEMURLARININ MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Türk Ticaret Kanununa göre tasfiye; tüzel kişiliği haiz şirketlerin fesih ve infisahı üzerine, şirket mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının tayin ve tespiti ile alacaklarının tahsil, mevcutlarının nakde tahvil edilerek kanun ve ana sözleşme hükmüne göre dağıtılmasını temin eden muamelelerdir. Yani işletmenin mevcutlarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi ve kalanın ortaklara paylaşılması işlemlerinin tamamına tasfiye denir.

kalmadığı anlaşılan amme alacağının tahsilinin sürüncemede bırakılmasına neden olacağı açıktır...Her ne kadar dosyada, şirketin hukuki varlığının ortadan kalktığı yolunda bir belge bulunmamakta ise de, anonim şirketin bilinen adresinde bulunamaması, yeni bir adres bildirilmemesi, faaliyetinin sürdüğü ve mal varlığının olduğu yolunda iddia ileri sürülmemesi ve kanıt getirilmemesi karşısında şirketin fiili varlığından söz edilemeyeceğine göre, kamu alacağının tahsili için böyle bir tüzel kişilik hakkında tüm takip yollarının tüketilmediğinden söz ederek yasal temsilcinin sorumluluktan arındırılması yasa hükümlerinin uygulandıkları olaylardan ve getiriliş amacından soyutlanarak lafzen yorumu anlamını taşır.

Bu durumda...ödeme emrini, şirket hakkında 6183 sayılı Kanunda yeralan tüm takip ve tahsil yollarının tüketilmediği dolayısıyla bu aşamada şirket yönetim kurulunda görev yapan şahıslar nezdinde takibata geçilmesinin yerinde bulunmadığı gerekçesiyle iptal eden mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüne Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına oyçokluğu ile karar verildi. **Danıştay 11.dairesinin 11.03.1996 gün 1996/1780 esas ve 1996/1030 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (15 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁵⁶ "...Şirketin vergi borçları için yasal temsilcilere ayrı ayrı gönderilen ödeme emirlerine karşı ortak dilekçeyle dava açılmaz..." **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 04.11.1988 gün 1988/115 esas ve 1988/123 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (16 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Tüzel kişilerin mal varlığının tasfiyesi "tasfiye memuru" adı verilen kişiler tarafından yapılır. Tasfiye memuru tayin edildikten sonra tüzel kişinin tasfiyeye ilişkin bütün hukuki ilişkileri onun tarafından yürütülür. Tasfiye memuru, tüzel kişinin alacaklılarını çağırır borçlarını öder. Alacaklarını tahsil eder bunun sonunda bir envanter yani tasfiye bilançosu yaparak tüzel kişinin safi mal varlığını ortaya çıkarır.

Tasfiye memurunun kim olacağı, tüzel kişinin tüzüğü veya tüzel kişi bir ticaret ortaklığı değil ise ortaklık sözleşmesinde belirtileceği gibi sonradan bir kararla da seçilebilir. Mirasın tasfiyesi halinde tasfiye memuru mahkeme tarafından seçilir. (MK m.634) Tasfiye memuru tüzel kişinin temsilcisi olarak, davalarda onu temsil eder.

Tasfiye döneminde tüzel kişilik devam etmekte fakat bazı değişiklikler hayata geçmektedir. Bunlar;

- Tasfiye döneminde tasfiye işlemlerini yürütmek için yeni bir organ olan tasfiye memur ya da memurları yaratılmıştır,
- Üçüncü kişilerin yanılmasını önlemek amacıyla ticaret şirket unvanının "tasfiye halinde" ibaresi eklenilerek kullanılması zorunludur,
- Şirketlerdeki amaç yerini tasfiye amacına bırakır,
- Organlar varlıklarını sürdürmekle beraber yetki ve görevlerinde sınırlamalar getirilir.

Tasfiye işleri özel bir organ olan tasfiye memur ya da memurları tarafından yürütülür. İşte, vergi kanunları da tüzel kişilerin tasfiye dönemindeki kanuni temsilcisi pozisyonunda olan tasfiye memurlarına çeşitli ödevler yüklemiştir. Bu ödevler genel olarak VUK'ta, KVK'de ve AATUHK'de yer almıştır. Aşağıda bu kanunlar açısından tasfiye memurlarının sorumluluğu ve müteselsilen sorumlu tutuldukları haller ayrı ayrı irdelenecektir.

1. VUK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN

VUK'un kanuni temsilcilerin ödevi başlığını taşıyan 10.maddesi hükümleri tasfiye haline giren şirketlerin kanuni temsilcileri için de geçerlidir. Söz konusu maddede geçen, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir şeklindeki ifade, tasfiye haline giren tüzel kişiler için de geçerli olup, bu ödevlerin kanuni temsilciler tarafından

yerine getirilmesi zorunludur. Yine aynı maddenin son fıkrası hükmüne göre tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

Yine VUK'un 333.maddesi uyarınca tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden kaynaklanacak vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Çünkü tasfiye döneminde de tüzelkişilik devam etmektedir. Ancak tasfiye dönemine ilişkin olarak oluşan vergi ve buna bağlı alacaklar şirket tüzelkişiliğinden alınamadığı takdirde; tasfiye döneminde kanuni temsilci pozisyonuna gelen tasfiye memurlarından talep edilebilecektir. KVK'nin 30.maddesine göre tasfiye dönemi kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar, bu tarihten aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ayrı bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

2.KVK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN

KVK'nin 34.maddesi ile konulmuş olan özel sorumluluk hükmüne göre, tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan İcra İflas Kanununun 206.maddesinin 6.sirasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi bir durumda vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

KVK'nin 34.maddesinde atıf yapılan İcra İflas Kanununun 206.maddesinin dördüncü fıkrası¹⁵⁷ 4949 sayılı kanunun 52.maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre teminatlı olup da rehinle karşılanmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından, aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur:

- Birinci sıra:

¹⁵⁷ Anılan fıkranın değişmeden önceki halinde; "Teminatlı olupta rehinle kapatılmamış olan veya teminatsız bulunan alacaklar masa mallarının satış tutarından aşağıdaki sıra ile verilmek üzere kaydolunur" dendiikten sonra alacaklar 5.sırası devlet alacaklarına ait olmak üzere 6 sıra halinde sayılmaktaydı.

1- İşçilerin, iş ilişkisine dayanan ve iflâsın açılmasından önceki bir yıl içinde tahakkuk etmiş ihbar ve kıdem tazminatları dahil alacakları ile iflâs nedeniyle iş ilişkisinin sona ermesi üzerine hak etmiş oldukları ihbar ve kıdem tazminatları,

2- İşverenlerin, işçiler için yardım sandıkları veya sair yardım teşkilatı kurulması veya bunların yaşatılması maksadıyla meydana gelmiş ve tüzel kişilik kazanmış bulunan tesislere veya derneklere olan borçları,

3- İflâsın açılmasından önceki son bir yıl içinde tahakkuk etmiş olan ve nakden ifası gereken aile hukukundan doğan her türlü nafaka alacakları,

- İkinci sıra:

Velâyet ve vesayet nedeniyle malları borçlunun idaresine bırakılan kimselerin bu ilişki nedeniyle doğmuş olan tüm alacakları; ancak bu alacaklar, iflâs, vesayet veya velâyetin devam ettiği müddet yahut bunların bitmesini takip eden yıl içinde açılırsa imtiyazlı alacak olarak kabul olunur. Bir davanın veya takibin devam ettiği müddet hesaba katılmaz.

- Üçüncü sıra: Özel kanunlarında imtiyazlı olduğu belirtilen alacaklar,

- Dördüncü sıra: İmtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklar,

Dikkat edilirse yapılan değişiklikten sonra alacaklar 4 sıra halinde sayılmıştır. Yani şu halde tasfiye memurları; öncelikle İcra İflas Kanununun 206.maddesindeki ilk dört sıradaki alacakları ödemek durumundadır. Daha sonra kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödeyebilir veyahut bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayrabilirler.

Tasfiye memurları bu zorunluluğa uymadıkları takdirde, söz konusu vergilerin asıl ve zamlarından ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Verginin aslı ve zamları, kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranılabilir (cezalar aranmaz) ve ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunmaz. Ancak, bu gibi hallerde vergi cezaları, yine tasfiye memurlarından alınır.

Tasfiye memurları ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaşırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

KVK'nin 34.maddesinin bir sonucu tasfiye memurlarının vergi cezaları için rücu haklarının bulunmamasıdır. Çünkü anılan madde uyarınca, tasfiye memurları, ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaşırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilecekken cezalar için rücu hakları yoktur.

3.AATUHK HÜKÜMLERİ AÇISINDAN

AATUHK'nin 32.maddesine göre, tüzel kişilerin tasfiyesinde, bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu yasa hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili yükümlülükler tasfiye memurlarına; hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla, yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessillerinin tasfiyesinde ise bunların yükümlülükleri tasfiyeyi yürütenlere geçer.

AATUHK'in 33.maddesi uyarınca da, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek zorundadırlar.

Kanunun söz konusu 33.maddesi uyarınca tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere karşılık ayırmadan, tasfiye karını dağıtamazlar veya başka bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde, tahakkuk etmiş veya edecek amme alacaklarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacaktırlar. Ancak bu sorumluluk yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemeyecektir.

D.MİRASÇILARIN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Miras esasen bir kimsenin ölümü yada gaipliğine karar verilmesi halinde, ölen yada gaipliğine karar verilen kimsenin mirasçılara kalan mamelekini ifade eder. Miras tereke olarak da ifade edilebilmektedir. Miras murisin mallarını kapsadığı gibi aynı zamanda borçlarını da kapsar. Murisin ölümü yada gaipliğine karar verilmesiyle birlikte malvarlığı, mirasçılara intikal eder. Tüzel kişiler için ölüm söz konusu olmadığından muris de olamazlar.

Mirasçı ölmüş yada gaipliğine karar verilmiş bulunan bir kimsenin mirasının (terekenin) intikal ettiği gerçek veya tüzel kişidir. Mirasçı olabilmek için hak ehliyeti yeterlidir; ayrıca fiil ehliyetine gerek yoktur.¹⁵⁸ Medeni Kanunda iki türlü mirasçılık düzenlenmiştir. Bu mirasçılık türlerinden ilki olan yasal mirasçılık doğrudan doğruya yasadan doğan mirasçılıktır.¹⁵⁹ Yasal mirasçılar, mirasçının kan hısımları (altsoyu, ana ve babası, büyük ana ve büyük babası, evlilik dışında doğmuş ve soybağı tanıma veya hâkim hükmüyle kurulmuş olanlar), sağ kalan eşi, evlatlığı ve devlettir. Kanuni mirasçılıkta muristen önce ölen kanuni mirasçının yerine varsa hayattaki furuu geçer. Buna kök içerisinde halefiyet denmektedir. Kanuni mirasçılar, devletin mirasçılığı dışında daima gerçek kişidir.

Mirasçılık türlerinden ikincisi olan atanmış mirasçı ise murisin, ölüme bağlı bir tasarrufla kendisine mirasçı atadığı kimselerdir. Bu tür mirasçılıkta, muris sağlığında ölüme bağlı bir tasarruf yapmak suretiyle kanuni mirasçılar yanında başka mirasçılar tayin etmektedir. Murisin, bir kimseye onu mirasçı atamaksızın belirli bir mal bırakma yoluyla kazandırmada bulunması da mümkündür. Bu durum atanmış mirasçılık kapsamına girmez.

Mirasın mirasçı tarafından kabul zorunluluğu yoktur. Mirasçılar, murisin ölümünden ve kendisinin mirasçı olduğunu öğrendiği tarihten itibaren 3 ay içinde mirası reddedebilir. Yasal ve atanmış mirasçılar, mirası reddedebilirler. Müddeti içinde mirası reddetmeyen mirasçı, mirası kabul etmiş sayılır.

İster kanuni ister atanmış olsun kendilerine miras kalan mirasçıların vergi kanunları açısından önemli ödevleri bulunmaktadır. Çeşitli vergi kanunlarında bu

¹⁵⁸ “Temyiz dilekçesinde, murisin vefat ettiği 04.09.1991 tarihinde ana rahminde bulunan ve 05.01.1992 tarihinde sağ olarak doğan çocuğun da mirasçı olarak kabulü suretiyle vergilemenin buna göre yapılması gerektiği ileri sürülmekte ise de, dosyadaki bilgi ve belgelerden; murisin vefatı üzerine, yasal süresi içinde davalı vergi dairesine verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde mirasçı olarak 3 kişinin gösterildiği, davalı idarece de vergilemenin buna göre yapıldığı, tarhiyatın yapıldığı tarihten sonra doğan mirasçıdan vergi dairesinin haberdar olmadığı, zira, davacı tarafından vergi dairesine bu yolda yapılmış bir bildirimde bulunmadığı anlaşılmış olup, tarhiyat, yapıldığı tarih itibarıyla yerindedir...213 sayılı VUK’un düzeltme hükümlerine göre vergi dairesine yapılacak başvuru üzerine vergilemenin bu duruma göre yeniden yapılacağı tabiidir. Ancak, vergi dairesine yapılacak bu başvurunun reddi halinde söz konusu ret işleminin yerel mahkemede dava konusu yapılması mümkündür.” **Danıştay 7.dairesinin 09.11.1994 gün 1992/7889 esas ve 1994/5368 sayılı kararı,** <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (16 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁵⁹ A.Şeref Gözübüyük, Hukuka Giriş ve Hukuka Girişin Temel Kavramları, 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.108

ödevlere ilişkin özel hükümler yer almasına rağmen bu konuda genel hüküm esas olarak VUK'un 12.maddesinde belirtilmiştir. Anılan maddeye göre “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.”¹⁶⁰ Madde hükmü analiz edildiğinde şu sonuçlar çıkmaktadır;

- öncelikle murisin ödevlerinin mirasçılara geçebilmesi için, mirasçılar mirası reddetmemiş olmalıdır,
- murisin vergiye ilişkin ödevlerinden mirası reddetmemiş olmak kaydıyla hem yasal hem de atanmış mirasçılar sorumludur. Öte yandan daha önce de belirtildiği üzere, kendilerine belirli mal bırakılmış olanlar mirasçı olarak kabul edilmediklerinden, bu kimselerin murisin vergiye ilişkin ödevlerinden sorumlu olmaları söz konusu olmayacaktır,
- mirasçılardan sorumlu oldukları ödevler maddi ödevler yanında şekle ve usule ilişkin ödevleri de kapsar,
- mirasçılar ölenin sadece vergi borçlarından sorumludurlar, cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca cezalardan sorumlu tutulamayacaklardır.¹⁶¹ VUK'un

¹⁶⁰ “..Ölen mükellef adına salınan vergilerden, mirasçılar hisseleri oranında sorumludurlar. Bu sorumlulukları dolayısıyla, mirasçılardan, ölüm nedeniyle işlemde kalkan dosyaların yenilenmesini isteme hakları bulunmaktadır. Dava sonucuna göre de, mirasçılar adına yeniden ihbarname düzenlenmesi mümkündür...” **Danıştay 9.dairesinin 21.05.1985 gün 1985/1329 esas ve 1986/1880 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (16 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁶¹ “ Murisin işine ait defter ve belgelerin incelenmek üzere ibraz edilmemesi nedeniyle beyannamelerde indirim konusu yapılan KDV mahsupları kabul edilmeyerek davacı adına 1991 yılı Ocak ile Aralık dönemleri için KDV salınmış, kaçakçılık cezaları kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla; 213 sayılı VUK'un 12'nci maddesinde, ölüm halinde mükelleflere ait ödevlerin, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçeceği, ancak mirasçılardan her birisinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacaklarının hükmüne bağlandığı, olayda, davacı tarafından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi üzerine, inceleme elemanınca ilgili dönemde aynı işi yapan üç mükellefin beyanları esas alınmak suretiyle VUK'un 30'uncu maddesi uyarınca dönem matrahının re'sen takdirinde kanuna aykırılık görülmediği gibi yıl içinde indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin de KDV Kanununun 34'üncü maddesine göre kabulünün mümkün olmayacağı, diğer taraftan VUK'nun 372'nci maddesinde, ölüm halinde vergi cezasının düşeceği hükmüne bağlanmış ise de, olayda vergi kaybı varis olan davacının fiilinden kaynaklandığından, re'sen salınan vergi için mirasçı adına vergi kesilmesinde kanuna aykırılık görülmediği ancak dosyaya bağlı veraset ilamından anlaşıldığı üzere davacının mirastaki payının 3/8 olması sebebiyle VUK'nun yukarıda açıklanan 12'nci maddesi hükmü gereğince bu pay miktarı üzerinden tarhiyatı tadilen onanmıştır. Malmüdürlüğünce; yapılan tarhiyatın yasal olduğu ileri sürülerek, kararın bozulması istenilmektedir.

Vergi mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.” **Danıştay 11.dairesinin 18.05.1995 gün 1995/2123 esas ve 1995/1514 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (17 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

372.maddesinde “ölüm halinde vergi cezası düşer” denilmektedir. Kanun koyucunun, ölüm durumunda vergi cezası düşer demesindeki amacı, cezayı sadece suç işleyene çektirmek, diğer bir deyimle mirasçılara çektirmemektir.

- Mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olduklarından, kendi hisselerine düşen vergi borcu mirastan kendilerine düşen mal ve hakları aşıya dahi sorumlulukları kendi nispetlerine ulaşıncaya kadar devam edecektir,¹⁶²
- Medeni hukuk alanında mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları halde, vergi hukuku açısından ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumludurlar.

¹⁶² Mirasçıların ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olmaları şeklindeki VUK’ un 12.maddesinde yer alan hükme benzer bir hükümde AATUHK’ nin 35..maddesinde limited şirketlerin ortakları açısından yer almaktadır.

AATUHK’ nin 35..maddesi hükmüne göre “Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.”

TTK’nin 503.maddesine göre limited şirket “ İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortakların mes’uliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkettir.” Yukarıdaki maddenin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere limited şirket ortağının şirket borcundan dolayı sorumluluğu, şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye ile sınırlıdır. 6183 sayılı Kanunun yukarıda anılan 35 inci maddesi ile amme borçları açısından bu esası değiştirmekte; başka bir deyimle ortakların şahsi sorumluluğu genişletmek suretiyle amme alacağının kısmen de olsa korunması cihetine gitmektedir. Sonuç olarak, 35 inci madde ile, limited şirket ortağı, şirketin ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklığa koyduğu veya koymayı üstlendiği sermayeden ayrı olarak, aynı miktar üzerinden doğrudan doğruya şahsen sorumlu tutulmuş olmaktadır. Ortakların 35 inci madde uyarınca, amme borcundan ötürü şahsen amme borçlusunu olarak takip edilebilmesi için amme alacağının şirketin mal varlığından tahsil imkanının kalmamış olması lazımdır.

11.12.1998 tarih ve 23550 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 405 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği’nde amme alacağının limited şirketten tahsil imkanı bulunmaması;

- Şirketin haczedilen mal varlığının, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin amme alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen amme alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,
- Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,
- Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde amme alacağının iflas yoluyla takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,
- Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması, gibi alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı haller olarak sayılmıştır.

Diğer taraftan mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olmalarına rağmen; mirasçıların ölen kimsenin vergiyle ilgili şekli ödevlerine ilişkin sorumlulukları kanunda açık bir hüküm yer almamasına rağmen müteselsil bir sorumluluktur. Çünkü şekli ödevlerin miras hisseleri nispetinde dağıtılması mümkün değildir. VUK'un 16.maddesine göre:

“Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir.”

Örneğin, mükellef bay (A) 10.02.2004 tarihinde vefat etmiş olsun. Mükellefin şubat 2004 dönemine ilişkin KDV beyannamesinin normal şartlarda 20.03.2004 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Ancak mükellefin ölümü nedeniyle VUK' un 16.maddesi hükmü uyarınca beyanname verme süresi 3 ay uzayacağından sözü geçen KDV beyannamesinin mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından 20.06.2004 tarihine kadar verilmesi gerekmektedir. Mirasçılar bu beyannamenin verilmesinden müteselsilen sorumludurlar. Mirasçılar eğer bu beyannameyi zamanında vermemişlerse bu durum VUK' un 352.maddesi uyarınca 1.derece genel usulsüzlük cezasını gerektireceğinden, bu durumu tespit eden vergi idaresi, mirasçılardan herhangi biri adına bu cezayı kesebilecektir. Ayrıca bu cezanın tahsili için borçlulardan dilediğine herhangi bir sıra gözetmek zorunda olmaksızın müracaat edebilecektir. Mirasçılar cezanın ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar.¹⁶³

E.YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin varlık nedeni, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmektir.

¹⁶³ Ancak doktrinde; mirasçıların muris adına yapması gereken ödevleri yerine getirmemeleri halinde, mirasçılar adına kesilecek olan cezalardan hisseleri oranında sorumlu olduklarına dair görüşlerde mevcuttur. (bkz. Sarılı, a.g.e., s.235)

Yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları VUK'un mükerrer 227.maddesi ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12.maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenmiş bulunmaktadır. VUK'un mükerrer 227.maddesine göre: "Maliye Bakanlığı; vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya ve vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, yetkilidir."

Anılan madde hükmüne göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Yine 3568 sayılı Kanunun 12.maddesi hükmüne göre; "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar."

Yani diğer bir deyişle, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

Yukarıdaki hükme dayanılarak çıkarılan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7.maddesinde yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler şu şekilde belirtilmiştir:

1. Gelir Vergisi Yönünden :

- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesi ile ilgili olarak verilen muhtasar beyannameler,
- Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80.maddesi ve 82.maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri,

2. Kurumlar Vergisi Yönünden :

- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 24.maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 22.maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,
- Geçici vergi bildirimleri,

3. Katma Değer Vergisi Yönünden,

- Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- Maliye Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler,

4. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10.maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler,
- Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki,

5. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

- 6183 sayılı Kanunun 48.maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları" ,

- 6183 sayılı Kanununun 105.maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,

6. Damga Vergisi Yönünden:

- 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22.maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23.maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler,

7. Mali Mevzuatta Yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden:

- Yatırım indirimi,
- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası,
- Yeniden değerlendirme,
- Stok değerlendirme,
- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası,
- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,
- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemlerdir.

Yeminli mali müşavirler; gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi tasdiki (tam tasdik) işlemlerinde beyannamede yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğruluğundan; KDV iadesi, indirim, istisna ve muafiyetten yararlanma ve yeniden değerlemeye ilişkin (özel amaçlı) tasdik raporlarında iade edilecek KDV, indirim, istisna, yeniden değerlendirme (kurumlar tarafından sermayeye eklenecek değer artış fonu) rakamlarının doğruluğundan ve muafiyet raporlarında muafiyet şartlarının varlığının doğruluğundan sorumludurlar. KDV iade raporları düzenleyen YMM'ler tarafından yapılacak incelemelerde:

- Mal hareketlerinin izlenmesinde alış ve satış faturaları yanında sevk irsaliyelerinden, nakliye giderleri ile ilgili faturalardan ve benzeri belgelerden yararlanılacaktır.
- Mal bedelinin ödenmesi ile ilgili nakit akımı izlenecektir. Eğer mal bedeli ödenmemişse borç-alacak ilişkisi irdelenecek, buna ilişkin senet vb. belgelerin varlığı tespit edilecektir.

- İmalatçılarda, malın miktarı yönünden kapasite raporu ve harcanan enerji miktarı gibi veriler kullanılarak, üretim kapasitesi ile gerçekleşen üretim miktarı, analitik inceleme yöntemleriyle karşılaştırılacaktır.
- Faturada yer alan bilgiler, gümrük beyannamelerinde ve döviz alım belgelerinde yer alan bilgilerle karşılaştırılacak, miktar ve fiyat yönünden muhtemel uyumsuzluklar tespit edilecektir.
- İşin niteliğine ve işletmenin türüne göre, tasdike dayanak olan belgelerin sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olup olmadığı araştırılacaktır.
- Belgelerin hukuki geçerliliği saptandıktan sonra, ilgili mevzuat hükümlerine göre tasdik işlemi yapılacaktır.¹⁶⁴

Yine aynı yönetmeliğin 20.maddesinde yer alan düzenlemeye göre; yönetmelik kapsamına giren tasdik işlemlerinden imza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan dolayısıyla tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdikın doğruluğundan sorumludurlar.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Ömer Duman, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s.395,396

¹⁶⁵ "...Davacının düzenlediği tasdik raporu nedeniyle sorumlu tutulduğu husus, bu rapora konu olan alış belgelerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının tespitine bağlı bulunmaktadır. Bu tespit ise, söz konusu belgelerin gerçek mahiyete uygun olup olmadıklarının araştırılmasını gerektirdiğinden; ancak, üçüncü kişilerin defter ve belgeleri üzerinde yapılacak karşıt incelemeyle ulaşılabilecek bir sonuçtur. Oysa; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kamu görevlilerini gösteren 135'inci maddesinde sayılanlar arasında yeminli mali müşavirlere yer verilmediği gibi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda da, yeminli mali müşavirlere, yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadıklarının üçüncü kişiler nezdinde karşıt incelemeler yaparak araştırma görev ve yetkisini veren bir kural bulunmamaktadır.

Her ne kadar; 3568 sayılı Kanunun 12'inci maddesinde yer alan "yeminli mali müşavirlerin gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik edecekleri belirtilmiş; aynı maddenin ikinci fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasların, gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve nevileri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği" hükmüne dayanılarak, 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulan, Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 8'inci maddesinde, yeminli mali müşavirlere tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt inceleme yetkisi veren düzenleme yapılmış ve 8.11.1995 gün ve 22457 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan (19) Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde de, yeminli mali müşavirlerin karşıt inceleme yapma yetkileri olduğu belirtilmişse de, anılan Genel Tebliğin hükmü, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 22.10.1999 gün ve E:1999/89; K:1999/439 sayılı kararıyla, 3568 sayılı Kanunda yükümlü kayıtlarına esas olan belgelerin gerçeği ifade edip etmediğini karşıt inceleme ile araştırma görev ve yetkisini, yeminli mali müşavirlere veren bir kural yer almadığı; yönetmelikte yer alan

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yeminli mali müşavirlerin sorumlulukları yapılan tasdik kapsamı ile sınırlı olup, sorumluluk tasdik işleminin yapılması ile başlar.¹⁶⁶ Sorumluluğun başlaması, açısından mükellef ile meslek elemanı arasında yapılan tasdik sözleşmesi önem arz etmektedir. 3568 sayılı Kanun tebliğlerinde belirlenen tasdik konularından hangisi için sözleşme imzalanmışsa meslek elemanının sorumluluğu da o konuda verilecek tasdik raporu ile sınırlı olacaktır.

Yazının önceki bölümünde zikredilen kanun maddesinde yer alan "... beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları,

hükümlerin de, bu biçimde bir incelemeye olanak sağlayacak nitelikte olmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Bu hukuki durum karşısında;...yeminli mali müşavirlerin sahip olmadıkları yetkinin kullanılmasından dolayı sorumlu tutulmaları hukuken olanaklı değildir. **Danıştay 7.dairesinin 30.01.2004 gün 2002/2514 esas ve 2004/200 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (18 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁶⁶ "...Yeminli mali müşavir tasdik doğru olmaması nedeniyle ziyaa uğratılan vergi ve bunun cezasından "mükellefle birlikte" sorumlu tutulduğundan, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Kanun koyucunun amacı bu olsaydı, maddeye "mükelleflerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezalar yönünden" sorumluluğa işaret eden bir ibareye yer verirdi. 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için, önce vergi mükellefi hakkında tarhiyat yapıp bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra yeminli mali müşavirin takibi için gerekli işlemlerinin kabulüne olanak vermemektedir.

Sorumluluğun "müteselsil" olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağını sağlar. Hatta aynı anda sorumluların ikisinin birden takibine de bir engel yoktur. Kuşkusuz söz konusu hüküm, vergi mükellefiyetini ve mükellefi değiştirmemiştir...

Temyiz istemine konu olan mahkeme kararında yeminli mali müşavirin sorumluluğunun verginin ödenmesi safhasıyla ilgili olduğu, vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmesinden sonra başlayabileceği yolundaki görüş ve gerekçeler yerinde görülmemiştir. Ancak, olayda davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece tarhiyatın terkinine karar verilmiş olup, bu karara yönelik temyiz istemi de Danıştay 4.Dairesinin 19.12.1994 günlü ve E.1993/4890; K.1994/6113 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Mükellef şirket davası nedeniyle kaldırılmış olan vergi ve cezadan davacının 3568 sayılı Kanunun 12'nci maddesi uyarınca sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir. Mahkeme kararı bu nedenle yerindedir." **Danıştay 4.dairesinin 19.12.1994 gün 1993/5656 esas ve 1994/6122 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (5 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Ancak Danıştayın yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerektiğine yönelik kararları da mevcuttur.

"...müşterek ve müteselsil sorumlu olarak yeminli mali müşavirler hakkında takibata geçilebilmesi için, ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile ziyaa uğratılan vergi ve cezaların miktarı ve mahiyeti kesinleşmeden yeminli mali müşavirden istenmesi mümkün değildir. Olayda takibe konu vergi alacağının mükellef yönünden kesinleşmediği ve bu hususla ilgili olarak vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilaf yaratıldığı anlaşıldığından; henüz tahakkuku kesinleşmemiş olan vergi ve cezaların tahsili için yeminli mali müşavir adına düzenlenen ödeme emrinde yasal isabet görülmemiştir..." **Danıştay 4.dairesinin 31.10.2002 gün 2001/3313 esas ve 2002/3372 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (18 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

imzaladıkları beyannamelerde ve düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak...." hükmünden de anlaşılacağı üzere sorumluluk;

- Tam tasdik kapsamında tasdik olunan (imzalanan) beyannamelerde yer alan matrah ve vergiye ilişkin rakamların doğru olmaması,
- Düzenlenen tasdik raporlarında (indirim ve istisna, yeniden değerlendirme vb) yer alan bilgilerin yasal defter ve belgelerde yer alan bilgileri yansıtmaması,
- Yukarıda açıklanan nedenlerle bir vergi ziyana sebebiyet verildiğinin inceleme elemanları tarafından tespit edilmesi, halinde gündeme gelecektir.

Müteselsil sorumluluğun bir gereği olarak yeminli mali müşavirlere vergi tarhiyatı yapılması mümkündür.¹⁶⁷

Yeminli mali müşavirlerin tasdik ettikleri konularla ilgili olarak ortaya çıkan vergi kayıpları nedeniyle sorumlu tutulmaları sonucunda gerektiğinde mallarına ihtiyati haciz konulması da mümkündür. Zira müştereken ve müteselsilen sorumlu olmanın

¹⁶⁷ “....Uyuşmazlık, düzenlediği KDV iadesi tasdik raporuna dayanılarak haksız KDV iadesi alındığından bahisle, YMM olan davacı adına 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesindeki kurala dayanılarak müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla kaçakçılık cezalı KDV tarhiyatı yapılmasından doğmuştur.

....3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesinde, yeminli mali müşavirlerin “mükelleflerin varlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergi ve cezalardan” değil, “zıyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan” mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlandığından, bu sorumluluğun ancak vadesi geldiği halde ödenmemiş vergi borçlarının tahsili için öngörüldüğünü söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla, 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesinin açık ifadesi, yeminli mali müşavirlerin hatalı tasdik işleminden kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle takibi için, vergi mükellefi hakkında yapılacak tarhiyatın kesinleşerek kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye olanak vermemektedir.

Sorumluluğun müteselsil olması, idarenin vergi alacağı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilmesi olanağı sağladığı gibi, aynı anda sorumluların her ikisinin birden takibi de mümkündür. Mükellef ve yeminli mali müşavir aynı borç için takip edildiklerinde vergi borcunun herhangi bir nedenle ortadan kalkması halinde, yeminli mali müşavirin de borçtan kurtulacağı tabiidir...Bu nedenle, temyiz istemine konu olan mahkeme kararındaki, yeminli mali müşavirlerin sorumluluğunun verginin mükellef adına tarh edilip kesinleşmesinden sonra, tahsil safhasında söz konusu olduğu ve vergi mükellefi olmayan yeminli mali müşavirler adına vergi tarh edilemeyeceği yolundaki gerekçe yerinde görülmemiştir. Ancak, olayda, davacının müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmasına neden olan vergilemeye ilişkin olarak mükellef şirket tarafından açılan davada mahkemece Danıştay Dokuzuncu Dairesinin bozma kararına uyularak tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesi üzerine, vergi dairesinin düzeltme fişiyle vergi cezalarını terkin ettiği anlaşıldığından, yeminli mali müşavir olan davacının da, 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesine dayanan sorumluluktan kurtulduğunun kabulü gerekir.” **Danıştay 7.dairesinin 13.12.1995 gün 1994/4568 esas ve 1995/197 sayılı kararı,** <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (18 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

sonucu gerektiğinde sorumlulardan her birinin malvarlığına gidilebilmesidir. Kanun koyucu, tasdik kapsamı ile sınırlı olarak yeminli mali müşaviri asıl yükümlü ile birlikte müteselsil olarak sorumlu tuttuğuna göre, bu sınır içerisinde ihtiyati haciz uygulanabileceğini kabul etmek gerekir. Çünkü, sonuçta yeminli mali müşavirler de tasdik ettikleri hususların gerçeği yansıtmaması durumunda, ortaya çıkan fark itibariyle vergi idaresine karşı, kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan bir kamu borçlusu sıfatıyla sorumlu olabileceklerdir. Buna bağlı olarak da kamu alacağını korumaya yönelik hükümlerin, bu arada ihtiyati haciz işleminin muhatabı olabileceklerdir.¹⁶⁸

Tasdik raporu tanzim eden yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna ilişkin olarak 30.7.1996 tarih ve 22359 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3568 sayılı Kanuna ilişkin 18 sıra nolu Genel Tebliğ' de aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

Beyanname ve eklerini tasdik eden yeminli mali müşavirler, tasdik ettikleri beyanname ve eklerinde yer alan bütün bilgilerle bunların dayanağını teşkil eden defter kayıtları ve belgelerdeki bilgilerin doğruluğu ile beyannamesini tasdik ettikleri mükelleflerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmasından sorumludurlar.

Belgelerin yasal süresi içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuata uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamındadır. Bu bilgi ve belgeler esas alınarak mükelleflerin vergi ve benzeri mali yükümlülüklerinin doğru olarak hesaplanması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna dahildir.

¹⁶⁸ “Uyuşmazlık, düzenlediği tasdik raporuna dayanılarak ihracat istisnası nedeniyle KDV iadesi alan ihracatçı firmanın muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığından bahisle 3568 sayılı Kanunun 12’nci maddesinin 4’üncü fıkrası hükmü uyarınca, müşterek ve müteselsil sorumlu sıfatıyla yeminli mali müşavirin mallarına uygulanan ihtiyati haciz işleminden doğmuştur.

Borçlar Kanunu’nun müşterek borçluların mesuliyetini düzenleyen 142’nci maddesinde; alacaklının, müteselsil borçluların cümlesinden veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte muhayer olduğu, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların mesuliyetinin devam edeceği hükme bağlanmıştır.

Çok geniş yetkilerle donatılmış bulunan yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik yasa ve yönetmelik hükümleriyle amaçlanan doğrultuda olmaması sonucu zıya uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları anlaşılmakta olup, idarenin vergi alacağının tahsili için sorumlulardan yalnız birisine müracaat edilebileceği gibi, aynı anda her ikisine de başvurulabileceği açıktır.” **Danıştay 11.dairesinin 20.02.1995 gün 1995/247 esas ve 1995/310 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (19 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Bu çerçevede yeniden değerlendirme, amortisman tutarları, yatırım indirimi, her türlü istisna ve muafiyet tutarları ve benzeri tutarların vergi mevzuatı çerçevesinde doğru olarak tespit edilmesi, aktif ve pasif kıymetlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak değerlemelerinin yapılması, kaydi envanterin sağlanması ve randıman tespitlerinin yapılması yeminli mali müşavirlerin sorumluluğundadır.

Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanlarınca, yapılacak vergi incelemesi sonucunda bir matrah veya vergi farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, yeminli mali müşavirlerin sorumluluklarının tespiti amacıyla, bulunan matrah veya vergi farkı ile yeminli mali müşavirlerin yukarıda belirtilen sorumlulukları arasındaki ilişkiyi, inceleme raporunda net bir şekilde ortaya koyacaklardır.

F.ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ ÜRETİMİ VE İTHALATI YAPAN KURULUŞLARIN MÜTESELSİL SORUMLULUĞU

3100 sayılı kanunun kapsamını belirleyen 1.maddesine göre; satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler. Ödeme kaydedici cihazlar kullanılarak verilen satış fişleri ve rulolar satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarların fatura vermek mecburiyetinde olmadıkları satışların ve yaptıkları işlerin belgelendirilmesinde kullanılır ve fatura yerine geçer. Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü meslekî kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlara veya bunlara ait veya tabi müesseselere ödeme kaydedici cihazlar kullanma mecburiyeti getirme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Ödeme kaydedici cihaz kullanımını düzenleyen 3100 sayılı kanunun ceza ve sorumluluk başlığını taşıyan mükerrer 8/3.maddesinde ödeme kaydedici cihazları üreten ve bunların ithalatını yapan kuruluşların müteselsil sorumluluğuna yer verilmiştir. Anılan madde hükmüne göre; 3100 sayılı kanunun uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığında onay alan ödeme kaydedici cihazları üreten ve ithal eden kuruluşlar,

kurmuş oldukları satış ve bakım-onarım servisleri ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MÜTESELSİL SORUMLUNUN HAKLARI

Vergi idaresine karşı vergiye ilişkin maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden dolayı müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin, sahip oldukları haklarını savunabilmeleri için bazı vergisel müesseselere başvurması doğaldır. Vergi idaresi, müteselsil sorumlu tutulan kişileri, verginin asıl mükellefinin yerine getirmekle sorumlu olduğu ödevlerden sorumlu tutabildiğine göre; müteselsil sorumlu tutulan kişilerin de asıl mükellefin başvurabileceği kanuni müesseselerden yararlanabileceği söylenebilir. Yani vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişiler vergisel ödevin bulunduğu aşamada vergi idaresiyle ilişki içinde bulunan vergi mükellefi yada sorumlusunun vergi idaresine karşı sahip olduğu bütün hak ve yetkilere sahiptir.¹⁶⁹ Çalışmamızın bu bölümü itibariyle öncelikle vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin vergi idaresine karşı kullanabileceği müesseselerin vergi hukuku açısından genel bir açıklamasına yer verip sonra da adı geçen kişilerin bu müesseselerden yararlanabilme olanaklarını tartışacağız.

1. VERGİ HATASININ DÜZELTİLMESİ TALEBİ

Vergisel uyuşmazlıkların çözümü, idari yada yargısal yollarla sağlanabilmektedir. İdari çözüm yolları arasında vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi önemli bir yer tutar. Vergisel açıdan düzeltme, vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatanın ilgili vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlemdir. Düzeltme işlemi ancak bir vergi hatasının tespit edilmesi durumunda gerçekleştirilebilecektir. Vergi hatası'nın tanımı VUK'un 116.maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre; vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi

¹⁶⁹ Bu noktada vergisel ödevlerden müteselsil sorumlu tutulan kişilerin, bazı hallerde verginin asıl mükellefleri arasında yer aldığı gözden kaçırılmamalıdır. Örneğin emlak vergisinde “İştirak halinde mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.” Yani vergiden müteselsilen sorumlu tutulan kişiler aynı zamanda verginin bizzat kanuni mükellefidir.

veya alınmasıdır.¹⁷⁰ Vergi hataları, hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere, ikiye ayrılır.

Hesap hataları şunlardır:

- Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.
- Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.
- Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Vergilendirme hataları ise şunlardır:

- Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır.
- Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.
- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir :

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Mükellefin müracaatı ile,

¹⁷⁰ “İktisap tarihinden 5 yıl geçtikten sonra parsellenerek satılan arsalardan elde edilen gelirin ticari kazanç olarak beyan edilmesi, vergilendirme hatasına girdiğinden ödenen vergiler düzeltme yoluyla geri istenebilir.” **Danıştay 13.dairesinin 20.10.1976 gün 1975/2728 esas ve 1976/2921 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (19 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

- Hatanın teftiş veya vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması.

İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları saklıdır. Yükümlü lehine yapılan re'sen düzeltme işlemi, VUK'un 120. maddesinin verdiği yetkiye dayalı olarak ilgili vergi dairesi müdürünce düzeltme fişine geçirilir ve düzeltme fişinin bir örneği ilgiliye tebliğ edilir. Yükümlü bu durumda fazladan ödemiş olduğu miktarı geri almak için düzeltme fişinin tebliği tarihinden itibaren 1 yıl içinde başvurmak zorundadır. Mükellefin bu süre içinde gerekli başvuruyu yapmaması durumunda, alacak hakkı düşer. Burada öngörülen başvuru süresi, hak düşürücü süre niteliğindedir.¹⁷¹

Vergi hatalarının vergi idaresince re'sen düzeltilmesine ilişkin temel kural, VUK'un 121. maddesinde yer almaktadır. Buna göre, vergi idaresi, üzerinde tereddüt bulunmayan açık ve mutlak vergi hatalarını kendiliğinden düzeltir.¹⁷² Böylece gerçekleştirilen düzeltme işlemi yükümlü lehine yada aleyhine sonuç vermiş olabilir. Yapılan düzeltme işlemi, yükümlü aleyhine sonuçlanmışsa yani, yükümlü açısından ek bir vergi borcu söz konusu ise, durumun yine yükümlüye tebliği gerekir. Yükümlü bu durumda, 30 günlük olağan dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahip olur (VUK Md.121). Yükümlü süresi içinde dava açma yolunu seçmediği takdirde, düzeltme yoluyla salınan ek vergi, tebliğ tarihinden itibaren 30 gün geçince tahakkuk eder, tahakkuk taksit zamanı geçmeden gerçekleşmişse taksit süresi içinde; taksit süresi geçtikten sonra gerçekleştiği takdirde ise geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödenir. (VUK Md. 112/1).

Düzeltilme işlemi, VUK'un 121. maddesindeki şartların oluşması durumunda vergi idaresince resen yapılabileceği gibi, yükümlünün isteği üzerine de gerçekleştirilebilir. Yükümlünün düzeltme istemini dava açma süresi içinde yapması ile bu istemi dava açma süresi geçtikten sonra yapması durumlarını birbirinden ayrı olarak ele almak gerekir.

¹⁷¹ Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", Vergi Dünyası dergisi Sayı: 167, Temmuz 1995, s. 138

¹⁷² "KDV beyannamesine yürürlükteki oran yerine önceki oranın yazılması durumunda resen düzeltme yapılması yükümlü beyanının değiştirilmesi olarak görülemez." **Danıştay 7.dairesinin 15.04.1993 gün 1989/1504 esas ve 1993/1463 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (20 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Düzeltilme isteminin dava açma süresi içinde yapılması durumunda 2577 Sayılı İYUK'un 11. maddesi uyarınca, dava açma süresinin işlemesi durur.

Anılan maddenin ikinci bendine göre, idarenin 60 gün içinde cevap vermemesi halinde istek reddedilmiş sayılır. İsteğin reddedilmesi ya da yukarıda anılan hüküm uyarınca reddedilmiş sayılması durumunda dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvuru tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır (İYUK m.11/3)

VUK'un 126. maddesinde öngörülen düzeltme zamanaşımı süresi aşılmamak kaydıyla, düzeltme isteminin dava açma süresi geçtikten sonra da yapılması olanaklıdır.

Yükümlü, dava açma süresini geçtikten sonra, yapılan vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğu iddiasıyla düzeltme isteminde bulunduğu takdirde, yine yasanın öngördüğü süreçleri izlemek şartıyla, konuyu yargı organı önüne götürmek olanağına sahiptir.

VUK'un 124. maddesinin birinci fıkrasına göre, dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme istemi reddedilenler, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurabilirler. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, şikayet başvurusunun, il özel idare vergileri hakkında valiliğe, belediye vergileri hakkında ise belediye başkanlığına yöneltilmesi gerekir. İYUK'un 11. maddesi uyarınca, şikayet başvurusunun reddi yada Maliye Bakanlığı'nın 60 gün içinde cevap vermemesi nedeniyle reddedilmiş sayılması halinde ise yükümlü İYUK'un 37/b maddesi gereğince 30 günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Düzeltme ve şikayet yoluyla açılacak dava, niteliği ve konusu itibarıyla, olağan anlamdaki vergi davasından farklı niteliktedir.

Konuya ilişkin bir Danıştay Kararı'nda "*Şikayet başvurularının reddi üzerine açılacak davalar, 2576 ve 2577 Sayılı Kanunlarda 'vergi tarhi' üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen vergi davasından konusu itibarıyla ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir*" denilmektedir.¹⁷³ Bir başka Danıştay kararında ise, "*Düzeltilme ve şikayet isteminin reddi yolunda kurulan işleme karşı açılan dava iptal davasıdır*" denilmektedir.¹⁷⁴

¹⁷³ Danıştay 4.dairesinin 7.2.1996 gün 1995/663 esas ve 1996/389 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (20 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁷⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 17.5.1996 gün 1995/74 esas ve 1996/234 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (20 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Vergi hatalarının düzeltilmesi konusunda VUK'ta yer alan hükümlerden müteselsil sorumlu tutulan kişilerin de düzeltme zamanaşımı süresinde yararlanabileceği muhakkaktır. Bu konuyu örneklendirmek gerekirse; KDV açısından müteselsil sorumluluğu incelediğimiz başlık altında belirttiğimiz üzere, adi ortaklıklarda ortaklar verginin ödenmesi bakımından müteselsilen sorumludurlar(KDVK m.44). KDV esas itibariyle beyana dayanan bir vergidir. KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda KDV beyannamesi ortaklık adına düzenlenecek ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle vergi dairesine ibraz edilecektir. Ortaklardan birisi tarafından imzalanarak vergi dairesine ibraz edilen beyanname üzerine KDV tarh edilmiş olsun. Tarh edilen bu KDV'ye karşı düzeltme zamanaşımı süresi içinde bizzat beyannameyi ibraz eden ortak düzeltme talebinde bulunabileceği gibi verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulan diğer ortaklarda yukarıda belirtilen esas ve usuller dairesinde düzeltme talebinde bulunabilir.

2. PİŞMANLIK VE ISLAH TALEP ETME

Vergi hukukunda mükelleflerin, vergi kanunlarına aykırı hareketlerini vergi idaresinin henüz bilgisi dışında iken, durumu kendiliğinden bildirebilme ve böyle bir durumda vergi cezası kesilmemesi imkanı mevcut bulunmaktadır. Bu imkanı sağlayan müessese pişmanlık ve ıslah müessesesidir.

Pişmanlıkla beyan ve ödeme için VUK'un 371. maddesinde, 5 şart öngörülmüştür. Bu şartlar sırasıyla şu şekildedir.

Pişmanlıkta ilk şart, mükellefin durumu haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından bir resmi makama ihbarda bulunulmamış olmasıdır. İhbarın pişmanlığı önlemesi için, dilekçe veya tutanağın resmi kayıtlara geçirilmiş olması gereklidir. Resmi makam ifadesi çok geniş bir ifadedir. Yani İhbar, ister mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine, isterse Maliye Bakanlığı, savcılık veya diğer bir resmi makama yapılmış olsun, resmi kayıtlara geçirilmiş olmak şartıyla, pişmanlık talebini geçersiz kılar.¹⁷⁵

¹⁷⁵ “Pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için pişmanlık dilekçesinin verildiği tarihten önce bir muhbir tarafından resmi mercilere ihbarda bulunulmamış olması gerekmektedir. Davacı kurum yetkilileri 24.06.1996 tarihli dilekçeyle katma değer vergisi iadelerini haksız yere aldıklarını belirterek söz konusu vergiyi pişmanlık hükümlerinden yararlanarak ödemişlerse de; (...) Emniyeti Mali Şube Müdürlüğüne yürütülmekte olan, devletten haksız katma değer vergisi almak konulu tahkikatla ilgili çalışmalara esas

Pişmanlıkta ikinci şart, haber verme tarihinden önce incelemeye başlanmamış olması ve takdir komisyonuna başvurulmamış¹⁷⁶ olmasıdır. Haber verme dilekçesi, mükellef nezdinde yetkili memurlar tarafından herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna sevk edildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olmalıdır. Posta ile taahhütlü olarak gönderilen haber verme dilekçelerinde, postaya verildiği tarihin dikkate alınması gerekir.

İncelemenin türü ve kapsamı ile ilgili kanunda herhangi bir ifadeye yer verilmemiş olmasından dolayı; incelemenin türü ve kapsamı önemli değildir. Kanunda herhangi bir vergi incelemesinin pişmanlık talebini önleyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle tam, kısa veya karşıt incelemeden, herhangi birine başlanmış olması halinde, pişmanlık talebinde bulunulamaz.

Pişmanlıkta üçüncü şart, hiç verilmemiş olan beyannamelerin 15 gün içinde verilmesidir. Beyannamenin, haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak 15 gün içinde verilmesi gerekir. Haber verme dilekçesinin posta ile gönderildiği hallerde, haber verme tarihi, taahhütlü gönderilmişse, postaya verildiği, adi posta olarak gönderilmişse, dilekçenin vergi dairesine gelip kayıtlara geçtiği tarihtir. 15 günlük sürenin hesabında bu hususun göz önünde tutulması gerekecektir.

Pişmanlıkta dördüncü şart, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin durumu haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde tamamlanması veya düzeltilmesidir. Haber verme dilekçesi, daha önce yapılan eksik veya yanlış beyanla ilgili olduğu takdirde, 15 günlük sürede eksikliğin tamamlanması veya yanlışlığın düzeltilmesi gerekir. Bu beyannamedeki matrah üzerinden hesaplanan vergiden evvelce salınmış olan vergi düşüldükten sonra, kalan tutar mükelleften tahsil edilir.

olmak üzere yükümlü şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilen 18.06.1996 tarih ve 14868/96 sayılı yazıda yükümlü şirketin, "... şimdikiye kadar aldığı katma değer vergisi iadesi tutarının bildirilmesi, eğer varsa vergi denetim raporunun gönderilmesi ve firmanın şu anda katma değer vergisi iadesi talebi mevcutsa, tahkikat tamamlanıncaya kadar ödeme yapılmaması" gerektiği bildirilmiş olup, söz konusu yazının ihbar niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır." **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 13.10.2000 gün 2000/160 esas ve 2000/297 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (20 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁷⁶ "Yükümlünün beyannamesini vermemiş olması nedeniyle takdir komisyonuna sevkinden sonra pişmanlıkla beyanname vermesi halinde dönem matrahının re'sen takdiri yerindedir" **Danıştay 9.dairesinin 08.05.2002 gün 2000/5708 esas ve 2002/1936 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (21 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Pişmanlıkta beşinci ve son şart dilekçenin verildiği tarihten itibaren 15 gün içinde vergi ve pişmanlık zammı ödenmesidir. Pişmanlık talebinde bulunan mükelleflerin haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük süre içinde haber verdiği vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanları, pişmanlık zammı ile birlikte ödemesi gerekir. Vergi aslı ve pişmanlık zammı, bu süre içinde ödenmez veya eksik ödenirse, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkar; cezalı tarhiyat yapılır.

Pişmanlığın geçerliliği yönünden, 15 gün içinde pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi gereken vergi, haber verme tarihinde ödeme vadesi geçmiş olanlardır. Pişmanlık talebi, haber verme tarihinde ödeme vadesi gelmemiş vergi taksitlerinin kanuni vadesinden önce ödenmesini gerektirmez. Haber verme dilekçesine göre, 15 gün içinde ödenmesi gereken vergi aslı ve pişmanlık zammının tecil edilmesine imkan yoktur. Ancak, vergi aslının vadesi daha sonra gelecek taksitleri varsa, beyannamenin pişmanlıkla verilmiş olması, bu taksitler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tecil yapılmasını önlemez. Kanunda, pişmanlıkla bildirilen matraha isabet eden vergilerden vadesi gelmiş olanlara, her ay ve kesri için 6183 sayılı Kanun uyarınca alınacak gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanacağı belirtilmiştir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesi gündeme geldiğinde uygulamada karşılaşılan problemlerden birisi, pişmanlık beyannamelerinin ihtirazi kayıtla verilip verilemeyeceği konusudur. VUK'un 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış ise de, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/3. maddesinde, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelerin dava konusu yapılabileceği öngörülmüştür. Bu itibarla, mükelleflerin ihtirazi kayıtla verdikleri beyannameler üzerine tarh edilen vergileri dava konusu yapmaları mümkündür.¹⁷⁷ Ancak vadesi geçmiş vergilerin ve pişmanlık zammının

¹⁷⁷ “...pişmanlık hükümlerine göre verilen beyannamelere ihtirazi kayıt şerhi konulmasına da hukuki ve yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu bakımdan pişmanlıkla verilen beyannameler üzerine dava açılmasını sağlamak yönünden ihtirazi kayıt koymak olanağı mevcut bulunduğundan, mahkeme kararının pişmanlıkla verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulmasının Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen pişmanlık ve ıslah müessesesinin amacıyla bağdaşmadığı yönündeki gerekçesinde hukuki isabet görülmemiştir...” **Danıştay 3.dairesinin 06.05.1998 gün 1997/2273 esas ve 1998/1603 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (21 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Ancak Danıştay'ın aksi yönde kararları da mevcuttur.

“...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde, beyana dayanan vergilerde, kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere maddede yazılı kayıt ve şartlarla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları

ödenmeyip, dava konusu yapılması pişmanlık müessesinin mantığıyla bağdaşmaz. Çünkü kanuna göre;pişmanlık müessesinden yararlanma şartlarından birisi; pişmanlık talebinde bulunan mükelleflerin haber verme tarihinden başlayarak 15 günlük süre içinde haber verdiği vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanları, pişmanlık zammını ödemesidir. Eğer vergi aslı ve pişmanlık zammı, bu süre içinde ödenmez veya eksik ödenirse, pişmanlık talebi geçerli olmaktan çıkar; cezalı tarhiyat yapılır. Bu nedenden dolayı; mükellef eğer ihtirazi kayıtla verdiği pişmanlık beyannamesi ile beyan ettiği matrahlar ve bu matrahlar üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açacaksa, pişmanlık müessesinden yararlanma şansını kaybetmemesi için; vergilerden ödeme vadesi geçmiş olanları ve pişmanlık zammını ödeyerek dava açmalıdır.

Kanımızca mükelleflerin pişmanlık beyannamelerini de ihtirazi kayıtla vermelerinde ve bu şekilde pişmanlık hükümlerine göre tarh edilen vergileri de dava konusu yapmalarında bir beis yoktur. Mükellefler dava açma haklarını saklı tutmak

kesilemeyeceği kurala bağlanmış, madde hükmüyle, vergi ziyana bağlı suçları kendiliğinden vergi dairesine haber veren, başka bir anlatımla, işlediği suçtan pişmanlık duyan yükümlülere belli şartları yerine getirme kaydıyla belirtilen suçlara ait cezaların uygulanmasının önlenmesi amaçlanmıştır. Dava konusu olayda, davacı şirket tarafından 1999 yılı kurum kazancına isabet eden yatırım indirimi esas alınarak 4.11.2000 günü pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemiyle ihtirazi kayıtla verilen muhtasar beyanname üzerinden düzenlenen tahakkuk fişi ve ceza ihbarnamesi dava konusu edilmiştir. Yukarıda açıklanan kanun hükmüyle pişmanlık hükümlerinden faydalanan mükelleflere yalnızca ceza kesilmesi engellenmiştir. Pişmanlık hükümlerinden faydalanmanın herhangi bir kayıt ve şarta bağlanması yasa hükmünün amacına ters düşmekte olup, pişmanlıkla verilen beyanname içeriği vergilerin dava konusu edilmesi pişmanlıktan vazgeçilmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durumda, pişmanlık hükümlerine göre verilen beyanname üzerine düzenlenen tahakkuk fişine karşı dava açılması mümkün olmadığından bu kısma ilişkin olarak davanın reddi gerekirken işin esası hakkında karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir...” **Danıştay 3.dairesinin 28.01.2003 gün 2001/4236 esas ve 2003/453 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (21 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

“...Kanun koyucu'nun ceza uygulamasından vazgeçme karşılığında getirmiş olduğu koşullardan biri ve en önemlisi, kanuna aykırı davranışın ilgili makamlara kendiliğinden bildirilmiş olmasıdır. Burada kastedilen, mükellefin, dıştan gelen herhangi bir korku, baskı veya tehdit olmaksızın, yapmış olduğu davranışın vergi kanunlarına aykırılığının farkına kendiliğinden vararak, dürüst bir vergi mükellefi gibi davranma bilinç, istek ve istenci ile hareket etmiş olmasıdır. Mükellefin içinde bulunduğu bu durum, Ceza Hukukundan Vergi Ceza Hukukuna geçen "faal nedamet hali"nden başka birşey değildir. Hukuk Düzeninde, "nedamet" duygusunun sonuç doğurabilmesi, koşulsuz olmasına bağlıdır. Hiç kimse, yapmış olduğu kanuna aykırı davranışı, belli bir koşulun gerçekleşmesi halinde kabul ve bundan nedamet duyacağını söyleyerek, bu bildirim dolayısıyla Hukuk Düzeninin sağlamış olduğu avantajlardan yararlanamaz. Oysa..."ihtirazi kayıt", beyanın hukuki sonuç doğurabilmesi için mükellefçe ileri sürülen bir koşuldur. Bu anlamda, Vergi Usul Kanununun anılan 371'inci maddesi uyarınca pişmanlıkla beyanda bulunarak, maddede öngörülen diğer koşulları usule uygun biçimde yerine getirmek suretiyle pişmanlık müessesesinin hukuki sonuçlarından, yani sağlamış olduğu cezai avantajlardan yararlanan davacı Şirketin, beyannameye koymuş olduğu ihtirazi kaydın geçerliliğinin kabulüne olanak yoktur... ...” **Danıştay 7.dairesinin 27.11.2000 gün 2002/248 esas ve 2002/3792 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (21 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

amacıyla pişmanlık beyannamelerini ihtirazi kayıtla verebilirler. Ancak İYUK'un 27.maddesi uyarınca ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.

Pişmanlık ve ıslah müessesesiyle ilgili tartışmalı bir diğer konu; pişmanlık talebinin vergi idaresi tarafından kabul edilmemesinin dava konusu edilip edilemeyeceğidir. Genel olarak idare hukuku açısından bakıldığında; idare tarafından tesis edilen işlemlerin idari dava konusu yapılabilmesi için söz konusu idari işlemin, kesin ve yürütülmesi gereken bir mahiyette olması gerektiği gibi aynı zamanda sözkonusu işlem sonucu menfaat ihlali olması yada hakkın muhtel olması gerekmektedir.

VUK'un 371. maddesinde yer alan pişmanlık müessesinden yararlanmak suretiyle kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından pişmanlık talebinin çeşitli nedenler ile kabul edilmemesi söz konusu olabilir. Bu durumda pişmanlık talebinin kabul edilmemesi şekildeki idari tasarrufun dava konusu edilebilmesi için, idari işlemler ile ilgili olarak dava açılmasına ilişkin şartların değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre pişmanlık talebinin kabul edilmemesi durumunda idari dava açılmasına ilişkin menfaat ihlali ya da hakkın muhtel olması şartının gerçekleştiği ortadadır. Ancak acaba pişmanlık talebinin reddedilmesi kesin ve yürütülmesi gereken sonuç doğurucu bir idari işlem midir?

Bir kamu hizmetinin yürütülmesi için, idarenin tek yanlı iradesi ile kamu hukuku esaslarına dayanarak almış olduğu ve ilgililerin hukuki durumlarını etkileyen kararları idari işlem niteliğindedir.¹⁷⁸ Vergi hukukunda idari işlem, vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuksal statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan irade açıklamalarıdır.¹⁷⁹ Vergi idaresi tarafından tesis edilen işlemlerin kesin ve yürütülmesi gereken icrai bir nitelik taşıması durumunda idari dava konusu yapılması mümkün değildir.

¹⁷⁸ Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulunun 03.05.1985 gün 1985/80 esas ve 1985/71 sayılı kararı,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (22 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁷⁹ Danıştay 4.dairesinin 16.10.1991 gün 1988/4887 esas ve 1991/3142 sayılı kararı,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (22 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Danıştay'ın bir kararına göre; vergisel mahiyetteki idari işlemler açısından kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemde söz edebilmek için idari işlemin, sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması başka bir deyişle tahakkuk fişinin ya da ihbarnamenin düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda olmak üzere vergi idaresi tarafından pişmanlık talebinin reddedilmesi durumunda, ortada kesin ve yürütülmesi gereken zorunlu bir işlem olmaması nedeniyle idari dava açılması mümkün değildir.¹⁸⁰

Ancak görüşümüze göre, pişmanlık talebinin reddedilmesi olumsuz nitelikte bir idari işlemdir. İdari yargılama düzeninde yönetsel işlemin olumlu yada olumsuz olmasının, iptal davası açısından bir önemi yoktur. Her iki türdeki yönetsel işlem de iptal davasına konu olur. Olumsuz işlem ise, yönetimin bir istemi reddetmesi, lehe olan bir durumdan yararlandırmamasıdır. Dolayısıyla pişmanlık talebinin reddedilmesi yolundaki işlemlere dava açılabilmesi mümkündür.¹⁸¹

Konuya vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanabilme olanağı açısından yaklaşırsak, bu kişilerin belli koşullar altında bu hükümlerden yararlanabilme olanağına sahip oldukları görülmektedir. Bu konuya bir örnek vermek gerekirse; mirasçıların şekli ödevlere ilişkin müteselsil sorumluluğu başlığı altındaki açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere; mirası reddetmemiş mirasçılarının ölen kimsenin vergiyle ilgili şekli ödevlerine ilişkin sorumluluklarının, kanunda açık bir hüküm yer almamasına rağmen müteselsil bir sorumluluk olduğunu belirtmiştik. Çünkü şekli ödevlerin miras hisseleri nispetinde

¹⁸⁰ “.....vergi uyumsuzluğuna konu olabilmesi için, sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi ya da inceleme raporuna veya takdir komisyonu kararına istinaden ihbarname düzenlenmesi gerektiği sonucuna varıldığı, bu itibarla pişmanlık talebinin kabulü yönünde karar verilmesi istemiyle vergi mahkemesinde dava açılmayacağından 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin 1/b bendi uyarınca kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan bir idari işleme karşı açılan davanın incelenmeksizin reddedilmesi gerektiği gerekçesiyle reddeden Zonguldak Vergi Mahkemesinin 27.05.1999 tarih ve 1999/203 sayılı kararının; vergi dairesinin ret cevabının kesin bir işlem olduğu ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.Temyiz edilen Zonguldak vergi Mahkemesinin 27.05.1999 tarih ve 1999/203 sayılı kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin 1. fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisi bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına, 14.12.2000 tarihinde oybirliği ile karar verildi.” **Danıştay 9.dairesinin 14.12.2000 gün 1999/4322 esas ve 2000/4002 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (22 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁸¹ Aksi yöndeki görüş için bkz. Cem Tekin, “Pişmanlık Talebinin Reddedilmesinin İdari Dava Konusu Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2004, Sayı 134

dağıtılması mümkün değildir. VUK'un 16.maddesine hükmü uyarınca, kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kişilerin ölen kimse adına beyanname verme sürelerine üç ay eklenir. Kişiler bu süre içerisinde beyannameleri vermezlerse, pişmanlık ve ıslah müessesesinde öngörülen şartları taşımak kaydıyla, anılan müesseseden yararlanabilirler. Hatta mirasçılardan birisi tarafından eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının bir diğer mirasçı tarafından pişmanlık ve ıslah müessesesi kapsamında düzeltilebileceği iddia edilebilir.

3.YANILMAYA İLİŞKİN HÜKÜMLERDEN YARARLANMA TALEBİ

Yanılma, kelime anlamı itibariyle kişinin; bir şeye ilişkin nitelik ve nicelik bakımından sahip olduğu eksik yada yanlış bilgi yüzünden aldanması halidir. Bu halin sonucunda arzu edilmeyen davranışlar oluşabilmektedir.

Vergi hukukunda yanılma kanımızca; devletin vergi alanında yetkili kıldığı makamların, yorumlarında yada ilgili kimselere verdiği bilgilerde kişileri yanlış yönlendirmesini ifade eder. Sözü edilen makamlar, kişilere belli konularda yanlış izahat vermiş olabilirler yada kişilere verdiği izahatlarda (yorumlarda) zaman içinde değişikliklere gidebilirler . İşte kanun koyucu bu gibi durumlarda idareden kaynaklanan nedenlerden dolayı vergisel ödevlerden yükümlü tutulan kişilerin zarara uğramasını engellemek için VUK'un 369.maddesinde, yetkili makamların yükümlünün kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları¹⁸² yada bir hükmün uygulanma tarzı hususunda yetkili makamların görüş ve kanaatini değiştirmiş veya bu hükme ait bir içtihadın değişmiş olması¹⁸³ halinde vergi cezası kesilmeyeceğini hükme bağlamıştır.

¹⁸² "...Olayda, yükümlü şirketin ... günlü dilekçesi üzerine verilen Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığının ... gün ve ...sayılı yazısında; peşin olarak tahsil edilen katma değer vergisinin sözleşme sürelerine göre eşit taksitler halinde beyan edilmesi gerektiği şeklinde bir görüş belirtilmemiş olmakla birlikte, sözleşme yapmakla sözleşme döneminin tamamı için değil, hizmetten yararlandıkça vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği, bu itibarla her bir takvim ayına ilişkin hizmet bedeli için kanuni süre içinde fatura düzenlenmesi ve izleyen ayın 25'ine kadar beyan edilmesi şeklinde yoruma açık bir izahata dayanılarak, peşin olarak alınan verginin aylık dönemler halinde beyan edildiğinin anlaşıldığı, böylece yukarıda değinilen kanun hükmünde belirtilen yanılma halinin mevcut olduğu anlaşıldığından, yükümlü şirket adına kesilen cezada ve cezanın onanmasında yasal yönden isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kısmen kabulü ile ...Vergi Mahkemesinin ... ve ... sayılı kararının ağır kusur cezasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, vergi aslı ile usulsüzlük cezasına ilişkin kısmının ise onanmasına karar verildi." **Danıştay 11.dairesinin 15.11.1999 gün 1999/2460 esas ve 1999/4201 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (22 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁸³ "...Bu durumda, vergilendirilen konu hakkında içtihat değişikliği olduğundan yükümlünün yanıltıldığı

Yönetmelik yorumlarında vergi idaresinin tebliğlerindeki yanlışları Danıştay kararlarıyla düzeltme olanağı mevcuttur. Ancak, vergi idaresinden vergisel konularda alınacak açıklama yazılarında vergi idaresinin bir yanlışlığı söz konusuysa, görüş alan kişilere bir ayrıcalık tanınmıştır. Ayrıcalık, vergi yönetiminin kişiye verdiği açıklama ve görüşün, yükümlünün bu açıklama ve görüşlere uygun hareket etmesi halinde vergi idaresini bağlamasıdır.¹⁸⁴

Vergi idaresinin yükümlülere kişisel olarak bilgi vermeleri genellikle mukteza (özelge) yoluyla olmaktadır. Özelge, vergi yükümlüsünün tereddüt ettiği vergisel konularda, vergi idaresinden yazılı bilgi istemine karşılık olarak, vergi idaresince verilen yazılı görüştür. Özelgeler, vergi yükümlüsünün, vergi mevzuatının sık aralıklarla değişmesi, değişen sosyo-ekonomik koşullara göre vergisel alanda karışıklıkların artması gibi nedenlerle vergi idaresinden idari görüş istemeleri sonucu, kişiye ve konuya özgü vergi idaresi yanıtlarıdır. Vergi yükümlülere özelgelerle verilen görüşlere uyup uymamada tamamen serbesttir. Özelge vergi idaresini bağlamasına rağmen, vergi yükümlüsünü bağlamaz. Ancak özelge kişiseldir yani; özelge istemeyen vergi yükümlüsü özelgeyi örnek alarak benzeri bir olayın çözümünde kullanamaz.

Özelgenin yasal dayanağı “Mükellefler, Maliye Bakanlığında veya Maliye Bakanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında izahat isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin

kabul edilerek yukarıda anılan Kanun maddesi hükmü uyarınca yükümlü dernek adına ceza uygulanamayacağından, mahkemece cezanın kusura çevrilerek onanmasında isabet görülmemiştir...”

Danıştay 11.dairesinin 03.11.1998 gün 1998/863 esas ve 1998/3606 sayılı kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (22 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁸⁴ “...Olayda, yükümlü şirketin dilekçesi üzerine verilen (...) Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yazısında peşin olarak tahsil edilen katma değer vergisinin sözleşme sürelerine göre eşit taksitler halinde beyan edilmesi gerektiği şeklinde bir görüş belirtilmemiş olmakla birlikte, sözleşme yapmakla sözleşme döneminin tamamı için değil, hizmetten yararlandıkça vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği bu itibarla herbir takvim ayına ilişkin hizmet bedeli için kanuni süre içinde fatura düzenlenmesi ve izleyen ayın 25'ine kadar beyan edilmesi şeklinde yoruma açık bir izahata dayanılarak, peşin olarak alınan verginin aylık dönemler halinde beyan edildiğinin anlaşıldığı, böylece yukarıda değinilen kanun hükmünde belirtilen yanlış halinin mevcut olduğu anlaşıldığından, yükümlü şirket adına kesilen cezada ve cezanın onanmasında yasal yönden isabet görülmemiştir...” **Danıştay 11.dairesinin 15.11.1999 gün 1999/2460 esas ve 1999/4201 sayılı kararı,** <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (19 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza kesilmez” şeklinde hüküm tesis eden VUK’un 413.maddesidir. Ancak vergi idaresinin ilgili kişilere verdiği özelgelere karşı ilgili kişilerin dava açma hakkı yoktur. Çünkü özgelcer “icrai” değil “istişari” niteliktedir.¹⁸⁵

Şüphesiz vergi idaresinin görüşünü ve açıklamalarını içeren yazılar özgelcerle sınırlı değildir. Genel tebliğler gibi çeşitli düzenleyici ve açıklayıcı metinlerde vergi idaresinin görüşünü yansıtır. Bu metinlerin özgelceden farkı kişisel değil, genel nitelikte oluşlarıdır. İşte vergi yükümlüleri belirtilen özel ve genel nitelikteki açıklama ve düzenlemelere uygun davranmışlarsa, bu davranışları cezayı gerektirse dahi ceza kesilemez. Konuya vergi idaresi tarafından çıkarılan sirküerler açısından yaklaşacak olursak; özgelcerle ilgili açıklamaları yaparken belirttiğimiz üzere, yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirküerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı gerektirse dahi ceza kesilmez. Maliye Bakanlığı, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tayin edilen muktezalardan özellik arz edenleri periyodik olarak sirküer halinde yayımlayacak, ayrıca mukteza taleplerinin sirküerle cevaplandırılması yoluna gidebilecektir. Durumları sirküerle yayımlanan olaya uyan ve yapılan açıklamalar doğrultusunda işlem yapan mükellefler adına VUK’un 413.maddesi uyarınca herhangi bir cezai işlem yapılmayacaktır.

¹⁸⁵ “...Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemlerin idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleridir. Belirli konularda bilgi edinmek için idareye soruları sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari bir davaya konu edilmesi mümkün değildir.

Olayda, davacı banka tarafından iptali istenilen Defterdarlığı Muhasebe Müdürlüğü işleminin, 213 sayılı Kanunun 124. maddesi kapsamında "düzeltme talebinin" reddine ilişkin bir işlem değil, aynı kanun yukarıda anılan 413. maddesi uyarınca, 2. icra Müdürlüğünün vergi sorumlusu sıfatıyla yaptığı başvuru üzerine davacı bankanın iade istemi hakkında verilen bir "mütalaa" niteliğinde olduğu anlaşılınca, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan sözkonusu işleme karşı açılan davanın, bu yönden reddi gerekirken, mahkemece işin esasına girilerek yazılı gerekçe ile hüküm tesisinde isabet bulunmamakla birlikte, davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararı sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür. Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin reddine, mahkeme kararının onanmasına oybirliği ile karar verildi.” **Danıştay 7.dairesinin 26.05.1998 gün 1997/2574 esas ve 1998/2036 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (23 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Yanılma müessesine çalışma konumuz açısından yaklaşırsak, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belli koşullarda bu müesseseden istifade edebileceklerini görürüz.

Vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin, kendi adlarına vergi idaresine tereddüt ettikleri konulara ilişkin olarak yaptıkları başvurulara vergi idaresinin verdiği cevapların, vergi idaresini başvuruyu yapan kişiye karşı bağladığı açıktır. Ancak acaba vergi idaresinin verdiği cevaplar, vergi idaresini vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumlu tutulan diğer kişilere karşı da bağlar mı?

Kanımızca bu soruya olumlu cevap vermek gerekir. Çalışmamızın muhtelif yerlerinde belirttiğimiz üzere “KDV açısından adi ortaklıklarda ortaklar verginin ödenmesi bakımından müteselsilen sorumludurlar.” Örneğin x adi ortaklığının ortaklarından birisi KDV ile ilgili olarak tereddüt ettiği bir hususta vergi idaresinden görüş istemiş olsun. Kanımızca vergi idaresinin bu başvuruya karşılık olarak vereceği mukteza, idareyi başvuruyu yapan yükümlüye karşı bağlayacağı gibi, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden müteselsilen sorumlu tutulan diğer kişilere karşı da bağlar. Çünkü eğer başvuruyu yapan yükümlü muktezaya uygun davranmazsa, bu davranışının sonuçlarına sadece kendisi değil müteselsilen sorumlu tutulan diğer kişilerde katlanacaktır. O halde muktezaya uygun davranış sonucu ortaya çıkan sonuçlardan da sadece başvuruyu yapan kişinin değil, müteselsilen sorumlu tutulan diğer kişilerin de faydalanması gerekir. Hakkaniyetin gereği de budur.

4.TECİL TALEBİ

Kamu otoritesi kamu alacaklarını tahsil ederken mükelleflere bazı kolaylıklar sağlamaktadır. Bu kolaylıklardan birisi tecil müessesesidir. Kamu otoritesi tecil müessesesiyle;¹⁸⁶

- Verginin tamamını mükelleften (zor durumu nedeniyle) bir kerede alamayacağı hallerde taksitlendirerek alma olanağına kavuşur. Faiz aldığı için herhangi bir gelir kaybı olmaz.

¹⁸⁶ Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000, s. 172

- Kaynak israfını önler. Çünkü zor durumda olan mükellefin tecilden yararlanmaması halinde, iş yerini kapatması mükellef statüsünü yitirmesine neden olur ki bu da verginin kaynağının kurutulması sonucunu doğurur.
- Bu yolla kayıt dışılığın önüne geçebilir.
- Mükelleflerin içinde buldukları zor durum nedeniyle kamu borçlarını ödemeye tepki duymaları, suçlu duruma düşmeleri ve bu duruma alışmalarını önler.

Tecil esasen amme borcunun ödeme vadesinin ertelenmesini ifade eder. Tecil müessesesi AATUHK'nin önemli ve işlerlik taşıyan müesseselerinden biridir. Tecil asli ve ferî amme alacaklarının hepsi için istenebilir. Beyan üzerine tahakkuk eden alacaklar için tecil istenebileceği gibi ikmalen ve re'sen salınan vergiler ve cezaları da kesinleşmesi üzerine tecile tabi tutulabilir.

Tecil borcun normal ödeme vadesinden başlayarak en çok iki yıl süre ile yapılabilir. Bu süreden daha uzun tecil yapılması mümkün değildir.

Tecil yetkisi alacaklı amme idaresi amirindedir. Devlete ait alacaklarda ilgili bakanlar, il özel idarelerine ait alacaklarda vali, belediyelere ait alacaklarda belediye başkanlarıncı kullanılır. Ancak, AATUHK'nin 48 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre bu yetkinin tamamen veya kısmen devri mümkündür. VUK'un kapsamına giren Devlete ait alacaklarda vergi dairesi müdürleri ve defterdarlara kısmi yetki devri yapılmıştır.

Alacaklı amme idaresi tecil talebini kabul etmek mecburiyetinde değildir. Yani idarenin bu konuda takdir hakkı vardır. Ancak, 249 seri no.lu Tahsilat Genel tebliğinde, vergi daireleri tarafından tecilin reddi yolunda verilen kararlarının defterdar, defterdarlar tarafından verilen red kararlarının ise Bakanlıkça, borçlunun talebi üzerine yeniden tetkike tabi tutulacağı açıklanmıştır. Tecille ilgili şartlar şöyledir:

- Borçlunun yazılı talepte bulunması: Tecil yapılması borçlunun dilekçe ile talepte bulunmasına bağlıdır. Yazılı talep olmadan tecil isteği incelenmez. Tecil dilekçelerinin bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekir. Borç tutarı itibariyle vergi dairesinin yetkisini aşan istekler defterdarlığa, defterdarlığın da yetkisini aşan istekler Bakanlığa intikal ettirilir. Tecil süresi itibariyle vergi dairesi veya defterdarlık yetkisi dışında kalan hallerde ise,

yetki dahilindeki süre itibariyle tecil isteyip istemediğinin borçludan sorulacağı, kabul ettiğinde işlemin ona göre sonuçlandırılacağı, aksi halde isteğin gene Bakanlığa intikal ettirileceği 249 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Dilekçede, borcun nevi ve miktarı ve tecil nedenleri belirtilir. Teklif edilen tecil süresi taksit tutarı ve vadeleri gösterilir.

- Çok zor durum şartı : Tecil yapılması için; amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veya haczedilmiş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecek olmalıdır.
- Teminat gösterilmesi şartı: Tecil yapılması için üçüncü şart, borçlunun tecilini istediği borç için teminat göstermesidir. Tecil isteği, daha önce ihtiyati veya kesin haciz uygulanmış bir borçla ilgili ise haczedilmiş mallar teminat yerine geçecektir. Borcun tecilinde teminat gösterilememesi halinde, şahsi kefalet gösterilmesi de mümkündür. Ancak, şahsi kefaleti idare kabul edip etmemekte serbesttir.
- Faiz şartı: AATUHK'nın 48. maddesine göre tecil uygulanabilmesi için gerekli koşullardan biri de borçlunun faiz ödeme mecburiyetinde olmasıdır. Ancak, söz konusu maddede tecil faizi hakkında bir düzenleme getirilmemiş, taksit zamanları ve diğer şartların tecile yetkili makamlarca saptanacağı hükme bağlanmıştır. Böylece tecil faiz oranının tespiti konusunda idareye kanunen takdir hakkı tanınmış olmaktadır.
- Tecil 'de süre: Tecil normal vadeden başlayarak en fazla iki yıl için yapılabilir.
- İyiniyet ilkesi: Yukarıda değindiğimiz gibi, tecili yapıp yapmamak hususunda idare tam yetkiye sahiptir. Tecil için kanunun aradığı şartlar arasında bulunmamakla beraber, İdare takdir yetkisini kullanmada, şart niteliğinde ayrı bir ölçü de geliştirilmiştir. Bu, borçlunun borç ödemede gösterdiği hüsnüniyet durumudur. Bu çerçevede, borçlunun öteden beri ödemelerindeki tutumu ve tecil talebinde bulunurken teklif ettiği ödeme planı dahilinde, İdarenin cevabını beklemeden kendiliğinden taksitlerini ödeyip ödemediğine bakılmaktadır. 249 seri nolu Tahsilat Genel Tebliğinin 4.bölümünde bu

hususla yapılan açıklama şöyledir. “Tecil hakkında karar verilirken borçlunun öteden beri borçlarını ödemede hüsünüyet sahibi olup olmadığına bakılacak ve ayrıca borçlunun tecil talebi tarihi ile tecilin yapıldığı tarih arasında geçen müddet zarfında tecil talebinde ileri sürdüğü taksit şartlarına göre kendiliğinden ödemede bulunup bulunmadığı da göz önünde bulundurulacak ve borçlunun tecil talebinin kabulünü beklemeden ödemeye başlanması ve devam etmesi hüsünüyetinin bir delili olarak alınacaktır.”

Tecil müessesesine çalışma konumuz açısından yaklaşırsak, vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin tecil müessesinde öngörülen şartlara uygun olarak bu müesseseden yararlanabilecekleri açıktır. Örneğin 31 seri nolu kurumlar vergisi genel tebliğinde yer alan düzenlemeyle iş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezaların müteselsilen ortaklardan aranması öngörülmektedir. Bu nokta itibariyle ortaklardan her biri müteselsilen sorumlu tutuldukları vergi ve cezaların tecili için kanunda öngörülen şartlara uygun olarak tecil talebinde bulunabileceklerdir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere tecil talebini kabul edip etmeme hususunda idare takdir yetkisine sahiptir.

5.TERKİN TALEBİ

Terkinin vergi hukuku açısından tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir verginin, tahakkuk kaydının iptali veya mükellefe red ve iadesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Verginin terkinine sebebiyet veren haller ile ilgili genel düzenleme VUK’un 115. maddesinde yer almaktadır. Anılan madde hükmü uyarınca:

Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

- Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
- Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezaları;

Maliye Bakanlığınca zararlı mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.

Madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere doğal afetler yüzünden zarara uğrayan mükelleflerin, afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili vergi borçları ve vergi cezaları terkin edilir. Bunun için, afet yüzünden genel varlığın en az üçte biri kaybedilmiş olmalıdır. Yani mükelleflerin gelir kaynağı varlıklarının tamamı kaybedilmiş olmakla birlikte, bu kayıp mükelleflerin varlığının üçte birinden az ise terkin yapılamaz.

Anılan maddede, doğal afetlerle ilgili olarak terkin edilecek vergilerin çeşitleri bakımından herhangi bir sınırlama yapılmamıştır. “Afetin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları” şeklinde genel bir ifade kullanılmıştır.¹⁸⁷ Ancak madde hükmünden yer alan ifade uyarınca; mükelleflerin varlığının bir unsuru haline dönüşmeyen (mükelleflerin gelir kaynağı ile ilgisi bulunmayan) vergiler ve buna ilişkin cezalar, varlıkta meydana gelen zarar nedeniyle terkin edilmez. Bu vergilere örnek olarak sorumlu sıfatıyla ödenen vergiler ve katma değer vergisi gösterilebilir.¹⁸⁸

Terkin için, afetten zarar gören mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine veya mahalli idare heyetine başvurması gerekir.¹⁸⁹

¹⁸⁷ “Olayda, sadece mesleki bilgiye dayanmayan avukatlık mesleğinin icrasında kullanılan demirbaşların 1/3'ünün ... tarihinde işyerinde kundaklama sonucu çıkan yangında yandığının Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu düzenlenen raporlarla ve Vergi Dairesi Müdürlüğüne ... tarihinde yapılan yoklama sonucu düzenlenen yoklama fişi ile tespit edildiği anlaşıldığından, salt davacının demirbaşlarının defterlerinde kayıtlı olmaması nedeniyle zarar görmediği kabul edilemeyeceğinden İlçe İdare Kurulunca vergi borçlarının terkinini isteminin reddine karar verilmesinde ve bu karara dayanılarak işlem tesisinde yasal isabet bulunmamaktadır ...” **Danıştay 3.dairesinin 31.5.2000 gün 1998/3239 esas ve 2000/2096 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (23 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁸⁸ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, HUD Yayınları, İstanbul, 2001, s.715

¹⁸⁹ “...7.1.1993 tarihinde Antalya'daki kar yağışı sonucu seralarda meydana gelen hasarın tesbitine ilişkin zararın 1.239.184.595.-lira olduğu yolundaki takdir komisyonu kararının davacı şirkete duyurulmasına ilişkin işleme karşı açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 115.maddesinde; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzır hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden, varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının, mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen arazi vergisi borçları ve vergi cezalarının Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin edileceği, zarar derecesinin ve ilgili bulunduğu gelir kaynağının mahalli idare heyetlerinin yaptıracağı tahkikat üzerine tespit ettirileceğinin hükme bağlandığı, olayda, davacı şirketin serasında 7.1.1993 tarihinde yağın kar yağışı sonucu plastik çiçek seralarının yıkılması sonucunda serada ve çiçeklerde zarar meydana geldiğinin anlaşıldığı, davacı şirketçe kar yağışı yapılan başvuru üzerine Antalya 4.Asliye Hukuk Mahkemesince Yüksek Ziraat Mühendisi tarafından mahallinde tapu fen elemanı ve mahkeme heyeti ile yapılan keşif ve inceleme sonucu düzenlenen raporda, zararın seranın konstrüksiyonunda, çiçeklerde, yağmurlama ve aydınlatma sistemlerinde olmak üzere toplam 4.912.283.500.-lira olduğunun tespit edildiği, yine Antalya Ticaret ve Sanayi Odasına yapılan başvuru sonucunda oda tarafından görevlendirilen bilirkişilerce düzenlenen ekspertiz raporunda zararın,

Terkinle ilgili başvurunun hangi sürede yapılacağı konusunda, anılan maddede herhangi bir hüküm yoktur. Normal olarak, afet dolayısıyla kısmen veya tamamen terkin edilecek verginin, normal ödeme vadesi gelmeden başvurunun yapılması uygun olur. Ancak, terkinin mümkün olduğu halde, afetin vukuundan sonra ödenmiş olan vergiler de mükellefe iade edildiği için, teorik olarak, zamanaşımı süresinin sonuna kadar talepte bulunabilirler.

VUK'ta terkin sebebiyet veren haller ile ilgili bir diğer hüküm tahakkuktan vazgeçme başlığı altında mükerrer 115. madde ile getirilmiştir. İlgili madde hükmü uyarınca bir verginin tarh ve tahsil giderleri, vergi tutarını aşarsa, devlet o verginin tahsilinden vazgeçebilir.

Terkine sebebiyet veren hallere ilişkin hükümler VUK yanında AATUHK'de de yer almaktadır. Terkin sebebiyet veren hallere ilişkin hükümler, AATUHK'nin 105 ve 106. maddeleri içinde düzenlenmiştir. AATUHK'de yer alan terkin sebebiyet veren hallere ilişkin hükümler kamu alacakları için uygulanacaktır. Kamu alacağı kavramı vergi borcu ve cezasını da içine alan geniş bir kavramdır. Konunun bu yönüyle VUK'un 115 ve mükerrer 115.maddelerinin AATUHK'nin 105 ve 106.maddeleri karşısında özel hüküm niteliğini taşıdığı iddia edilebilir.

AATUHK'nin 105. maddesi doğal afetler nedeniyle yapılacak terkin işlemlerini düzenlemektedir. AATUHK'de terkin sebebiyet veren haller ile ilgili diğer bir hüküm tahsil imkansızlığı sebebiyle terkin başlığı altında 106.maddede düzenlenmiştir. Buna göre yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alaktan fazla bulunduğu anlaşılan amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisini haiz olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenilmeksizin terkin olunabilir.

5.420.000.000.-lira olduğunun belirtildiği, idarece olayın takdir komisyonuna sevkı yanında görevlendirdiği, vergi kontrol memuru tarafından davacı şirketin defter ve belgeleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda (sera sistemindeki tesislerin) aktifte kayıtlı değerlerden birikmiş amortismanlar düşülmek suretiyle meydana gelen zararın 1.239.184.595.-lira olduğu kabul edilerek aynı miktarın takdir komisyonunca takdir edildiğinin anlaşıldığı...Antalya Ticaret ve Sanayi Odasının görevlendirilen üç kişilik bilirkişi heyeti tarafından tespit edilen zarar miktarı, ziraat mühendisince belirlenen miktara yakın bulunduğundan bu rakamların ortalaması alınarak bir takdirin yapılması uygun iken vergi kontrol memuru raporuna itibar edilmesinin yerinde olmadığı gibi Vergi Usul Kanununun 115.maddesindeki son fıkra hükmü uyarınca zarar derecesi mahalli idare heyetlerince belirleneceğinden takdir komisyonu kararı mahalli idare heyeti tespitine dayanmadığından bu yönüyle de kanuna uygun bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararının...onanmasına karar verildi. ...” **Danıştay 3.dairesinin 2.11.1995 gün 1994/5331 esas ve 1995/3422 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (23 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Terkine sebebiyet veren hallere ilişkin anılan hükümler dışında verginin, VUK'un 116-123. maddeleri arasında düzenlenen hataların düzeltilmesi yoluyla terkinin yanında¹⁹⁰ vergi yargı organlarının verecekleri kararlar uyarınca terkinin de mümkündür.¹⁹¹

Vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belli koşullar altında terkin hükümlerinden faydalanabileceklerini görürüz. Örneğin özel tüketim vergisinde müteselsil sorumluluk bahsinde açıkladığımız üzere özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Ancak adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumludurlar.

Özel tüketim vergisinde adi ortaklığın ortaklarından her biri verginin borçlusu durumundadır. Her birinin borcu diğerinden bağımsızdır. Vergi idaresi alacağı tahsili için ortaklardan dilediğine başvurabilir. Ortaklardan birisinin meydana gelen bir yangın yüzünden varlıklarının üçte ikisini kaybettiğini farzedelim. Bu ortağın VUK'un 115. maddesi hükmü uyarınca bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezalarının Maliye Bakanlığı'nca zararla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin edilmesi gerekmektedir. Burada şöyle bir soru gündeme gelebilir. Acaba vergi borcunun doğal afetler nedeniyle ortaklardan birisi açısından terkin edilmesi vergi borcunun diğer ortaklar içinde terkin edilmesini gerektirir mi? Kanımızca bu soruya olumsuz cevap vermek gerekir. Çünkü terkin nedeni müteselsil sorumlulardan tümü için değil sadece birisi için gerçekleşmiştir. Müteselsil sorumlulardan vergi borcu terkin edilen kişinin, terkenden sonra kalan vergi borcu için diğer ortaklarla müteselsil sorumluluğu devam etmektedir.

¹⁹⁰ "...Düzeltilme hükümlerine göre bir verginin terkininden sonra aynı konuda tekrar tarhiyat yapılması yeni bir tarh işlemi hükmündedir..." **Danıştay 9.dairesinin 12.2.1991 gün 1989/3882 esas ve 1991/335 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (21 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

¹⁹¹ "...Verginin tam ve doğru olarak hesaplanmasıyla Vergi Dairesi'nin görevli olması nedeniyle mükellefin beyannamesinde beyan ettiği miktara göre vergiyi eksik göstermiş olması vergi ziyanına sebebiyet verdiği şeklinde kabul edilemez. Eksik yatırılan verginin de taksit süreleri içinde ödenmiş olduğu gerekçesiyle tarhiyatın terkinin yolunda verilen kararda kanuna aykırılık bulunmamaktadır..." **Danıştay 3.dairesinin 12.2.1991 gün 1989/4104 esas ve 1991/441 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (24 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

6.ZAMANAŞIMI İDDİASINDA BULUNMA

Zamanaşımı, “bir alacağın doğumunu takip eden ve kanunla belirtilmiş olan süre içinde alacaklının, hakkını istememesi veya borçluyu dava etmemesi nedeniyle hak isteme veya dava açma olanağının ortadan kalkması” dır.¹⁹² Genel anlamıyla zamanaşımı, bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması demektir. Zamanaşımı “kazandırıcı zamanaşımı” olabileceği “hak düşürücü zamanaşımı” da olabilir. Vergi hukukunda zamanaşımı belirli bir zaman içinde tarh ve tahsil edilmeyen vergi borcunun ortadan kalkmasına denir. Dolayısıyla vergi hukukundaki zamanaşımı özel hukuktaki hak düşürücü zamanaşımına benzemektedir.¹⁹³

Vergi hukukunda zamanaşımına yer verilmekle;¹⁹⁴

- vergi idaresinin alacaklarını daha özenle izlemeye yöneltilebileceği,
- devlet ile mükellef arasında alacak borç ilişkisini çok uzun zaman askıda bırakmanın ortaya çıkarabileceği belirsizliğin giderilebileceği,
- mükelleflerin defter ve belgeleri yıllarca saklamak külfetinden ve vergi idaresinin incelemelerinden korunacağı,
- yargı organları gecikmiş davaların aşırı yükünden kurtaracağı umulmaktadır.

Bu yararlarına karşılık zamanaşımı, ödevlerini düzenli yapan ve vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin aleyhine bir mahiyet arz etmektedir. Çünkü vergisel ödevlerini zamanında yerine getirmeyen mükellefler zamanaşımından yararlanarak bu yükümlülüklerinden kurtulabileceklerdir.

Vergi hukukunda iki çeşit zamanaşımı bulunmaktadır. Bunlar tahakkuk ve tahsil zamanaşımıdır.

A.TAHAKKUK ZAMANAŞIMI

Tahakkuk zamanaşımı VUK’un 114.maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmüne göre; vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından

¹⁹² Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi : Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 5. baskı, Filiz Kitabevi İstanbul, , 1999, s. 122

¹⁹³ a.g.e., s. 122

başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.¹⁹⁵

VUK'un 114.maddesinde düzenlenen zamanaşımı VUK hükümlerine tabi bütün vergi, resim ve harçlar açısından geçerlidir. Ancak ilgili vergi kanunları ve VUK zamanaşımı süresi açısından özel hükümler koymuş olabilir. Bu özel hükümlerden bazıları şu şekilde belirtilebilir. Vergi kanunlarındaki zamanaşımı sürelerine ilişkin özel hükümlerden bazıları şu şekilde belirtilebilir:

- Şarta bağlı istisna veya muafiyet uygulamaları sonucu kısmen veya tamamen alınmayan vergilere ilişkin zamanaşımı süresi, istisna veya muafiyet şartlarının ihlâl edildiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren başlar, (VUK md.114/3)
- Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı 5 yıldır. Veraset ve intikal vergisi kanununun 20. maddesine göre; Beyanname verildiği takdirde beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde, verilen beyannamede gösterilmeyen mallarda, beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit edildiği tarihte, terekenin tahriri, defter tutma ve resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte, mükellefiyet başlamakta, zamanaşımı ise mükellefiyetin başladığı tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren işlemeye başlamaktadır.
- Emlak vergisinde, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar(EVK md.40).

¹⁹⁴ Arslan, a.g.e, s.114

¹⁹⁵ "...1986 yılı işlemlerinin incelemesi sonucu mal alışlarına ilişkin faturasının bulunmadığı ve döviz alım belgesi tutarım kayıtlarına noksan geçirdiği tespit edilen davacı şirket adına re'sen kurumlar vergisi salınmış, kaçakçılık ve usulsüzlük cezaları kesilmiştir. Ankara 5. Vergi Mahkemesi 4.5.1994 Günlü ve E: 1992/143, K: 1994/557 Sayılı Kararıyla, 1986 yılına ilişkin vergi ve ceza ihbarnamelerinin, beş yıllık zaman aşımı süresi dolduktan sonra 6.1.1992 tarihinde tebliğ edildiğinin anlaşıldığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü inceleme raporuna göre yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir...Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.Bu nedenle, temyiz isteminin reddine oybirliğiyle karar verildi." **Danıştay 4.dairesinin 10.11.1995 gün 1994/5931 esas ve 1995/4585 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (25 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Vergi dairesinin matrah takdiri için, takdir komisyonuna başvurusu, zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı, takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi edildiği günden itibaren işlemeye devam eder. Ayrıca mücbir sebeplerin varlığı durumunda zamanaşımı süresi işlemez.

Ceza kesme açısından zamanaşımı süresi ceza türleri itibariyle farklılıklar göstermektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 374. maddesinde, vergi ziyai cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl olduğu öngörülmüştür. Anılan maddede, Vergi Usul Kanunu'nun 353 ve mükerrer 355. maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl, genel usulsüzlük cezalarında usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl olduğu, hükme bağlanmıştır.

Tarih zamanaşımının konumuzla ilgili boyutuna geldiğimizde; vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin belli koşullar altında vergi idaresine karşı tarih zamanaşımı iddiasında bulunabileceklerini görürüz. Ayrıca vergi idaresi zamanaşımını, müteselsil sorumlu tutulan kişinin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakmaksızın dikkate almalıdır. Bu konuyu örneklendirmek gerekirse;

Çalışmamızın ilgili bölümünde açıkladığımız üzere, yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ayrıca müteselsil sorumluluğun bir gereği olarak yeminli mali müşavirlere vergi tarhiyatı yapılması mümkündür.

Burada üzerinde durulması gereken husus şudur. Kayba uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan yükümlü ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulan YMM'lere vergi tarhiyatı yapılabilmesi için tarih zamanaşımı süresi dolmamış olmalıdır. Kayba uğratılan vergiler ve kesilecek cezalar açısından; vergi idaresi tarih zamanaşımı süresinin dolması nedeniyle verginin asıl yükümlüsü için herhangi bir işlem yapamıyorsa, müteselsilen sorumlu tutulan YMM'ler adına da vergi tarhiyatı yapamayacaktır.

B. TAHSİL ZAMANAŞIMI

Tahsil zamanaşımı, AATUHK'nin 102. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, amme alacağı vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait özel kanunlardaki zamanaşımı hükümleri saklıdır.

AATUHK, tahsil zamanaşımının başlangıcını, amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılının başı olarak belirlenmiştir.

Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi kalkar. Ancak 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinin 2. fıkrasına göre zamanaşımından sonra mükelleflerin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilir.

Tahsil zamanaşımı süresini durduran ve kesen nedenler Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103 ve 104. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

1. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN DURMASI

Tahsil zamanaşımının durması ya da hangi durumlarda işlemeyeceği Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 104. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre tahsil zamanaşımı süresi:

- Vergi yükümlüsünün yabancı ülkede bulunması,
- Hileli iflas etmesi,

- Terekenin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması halinde işlemez. Sayılan hallerde vergi borcu tahsil edilebilir duruma gelmiştir, ancak belirtilen nedenlerden ötürü takibi imkansız veya çok zordur. Bu yüzden sözü geçen durumların, devamı süresince zamanaşımı işlemeyecektir.

2. TAHSİL ZAMANAŞIMI SÜRESİNİN KESİLMESİ

Tahsil zamanaşımı süresini kesen nedenler Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 103. maddesinde 11 bent halinde sayılmıştır. Tahsil zamanaşımı süresini kesen nedenler;

- Ödeme: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 40-44. maddelerindeki şekillere uygun olarak yapılan ödemeler,
- Haciz Uygulaması: Yükümlünün, ödeme süresi içinde borcunu ödememesi halinde menkul ve gayrimenkul malları ile hak ve alacakları üzerine konan haciz (AATUHK Md. 64, 77-79, 88),
- Cebren tahsil ve takip işlemleri sonunda yapılan her çeşit tahsilat,
- Ödeme emri tebliği: bu tebliğ Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesine uygun olarak yapılmalıdır,
- Mal bildirimini, mal edinme ve mal artışlarının bildirilmesi,
- Yukarıda belirtilen işlemlerde herhangi birinin kefile veya yabancı kişi ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması,
- Uyuşmazlık konusu kamu alacaklarında yargı organlarınca bozma kararı verilmesi, bu durumda bozma kararının vergi yükümlüsüne veya vekiline tebliğ edildiği tarihte zamanaşımı kesilir,
- Kamu alacağının teminata bağlanması,¹⁹⁶
- Yargı organlarında yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi,
- İki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile başvurulması halleri,
- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanmasıdır.

Hem vergi idaresi bakımından hem de mükellef bakımından tahsil zamanaşımının önemli sonuçları vardır. Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil edebilme yetkisi kalkar.

Tahsil zamanaşımı süresinin dolması belirtildiği üzere, vergi idaresinin vergiyi tahsil yetkisini ortadan kaldırır. Vergi idaresi tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra, vergi borcunun tahsili için vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişiye karşı

¹⁹⁶ "Tahakkuk ettirilip teminata bağlanan kamu alacaklarında zaman aşımı süresi işlemez." **Danıştay 7.dairesinin 25.10.1999 gün 1998/2055 esas ve 1998/3463 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (25 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

takipte bulunamaz. Ancak zamanaşımından sonra kişilerin rızaen yapacağı ödemeler kabul edilir.

7.UZLAŞMA TALEP ETME YETKİSİ

Vergi hukukunda uzlaşma, adından da anlaşılacağı üzere, mükellef ile vergi idaresinin tarh edilecek veya tarh edilmiş bir verginin ödenecek tutarı üzerinde anlaşmaya varmalarıdır. Uzlaşma müessesesi, yükümlüye sağladığı avantajlar yanında, idareye de amme alacağını biran önce tahsil etme olanağı sağlamaktadır.

VUK'un "Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması" başlığını taşıyan Üçüncü Kısımına dahil bölümlerden biri de, "Uzlaşma" konusuna ayrılmıştır. Uzlaşma kendi içinde tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ikiye ayrılmaktadır.

A.TARHIYAT ÖNCESİ UZLAŞMA

Tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat aşamasından önce idare ile yükümlünün tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalarda uzlaşmasıdır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına;

- vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergilerle,
- Bakanlık vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girer. Ancak, VUK'un 344.maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca¹⁹⁷ vergi ziyayı cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamı dışındadır.

Uzlaşma için nezdinde inceleme yapılan kimsenin bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla (Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunların kanuni temsilcileri marifetiyle) ve yazılı olarak incelemeyi yapan elemana veya bağlı bulunduğu ekip veya grup başkanlığına başvurması şarttır. Uzlaşma talebinin inceleme tutanağında yer alması ilgili merciye yapılmış yazılı başvuru yerine geçer. Nezdinde inceleme yapılan kimseler incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili son tutanağın düzenlenmesine

¹⁹⁷ Bu maddede VUK'un 359.maddesinde yer alan kaçakçılık suçunu oluşturan fiillerle oluşturulan vergi ziyasına atıf yapılmaktadır.

kadar geçen süre içerisinde her zaman uzlaşma talebinde bulunabilirler. İnceleme elemanlarınca yapılacak uzlaşmaya davet hallerinde¹⁹⁸ ise, davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren en geç onbeş gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulabilir. Ancak, incelemenin sonuçlandığı tarihte tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde mükellefe tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunup bulunmadığı sorulmaz ve tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmaya davet edilmez.

Tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanlar verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemezler.¹⁹⁹ Uzlaşmaya varılması halinde yükümlü, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz.²⁰⁰

¹⁹⁸ Uzlaşmaya Davet: Harici bilgilere dayanılarak, mükelleflerin bilgisi dışında yapılan incelemelerde, inceleme elemanı herhangi bir taahhüt altına girmeksizin mükellefi uzlaşma talebinde bulunmaya davet etmesidir.

¹⁹⁹ "...Vergi Usul Kanununun uzlaşma ile ilgili bölümünün ek 11. maddesinin III. fıkrasında ise tarhiyat öncesi uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması halinde mükellefler veya ceza muhatabı olanların verginin tarhından ve cezanın kesilmesinden sonra uzlaşma talep edemeyeceklerinin hüküm altına alındığı, olayda II Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı yazısında vergi dairesi ile yapılan uzlaşma sonrası vergi inceleme raporunda belirtilen vergi ve cezalara karşı davacının tarhiyat öncesi uzlaşma talep ettiğinin, ancak 27.7.1999 tarih ve 127 sayılı tutanak ile uzlaşmanın vaki olmadığı belirlendiği, bu tespit karşısında davacıya 3.1.2000 tarihinde tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamesine karşı davacının II Uzlaşma Komisyonu Başkanlığı'na uzlaşma başvurusunda bulunma hakkı olmadığı gibi başvurunun dava açma süresini uzatması ya da kesmesinden de söz edilemeyeceği, bu esasa göre tebliğ üzerine vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı otuz gün içinde dava açılmamış olması nedeniyle davanın esasın incelenme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle süre aşımı yönünden reddeden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının; yapılan uzlaşma başvurusunun dava açma süresini kestiği, davanın süresinde açıldığı ileri sürülerek bozulması istenilmektedir...Temyiz edilen ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49. maddesinin 1. fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine...oybirliği ile karar verildi." **Danıştay 9.dairesinin 20.03.2001 gün 2000/6366 esas ve 2001/817 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (26 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

²⁰⁰ "...Davacının 1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen inceleme raporunda hesaplanan ve tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla üzerinde uzlaşıp, bu şekilde tahakkuk eden vergi, fon payı, gecikme faizi ve cezaların kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 8. Vergi Mahkemesi...213 sayılı Vergi Usul Kanununun ek 11 inci maddesinde, Maliye Bakanlığının, vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceğinin ve tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakta tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulmayacağı, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden, bu Kanunun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı belirtilmiştir, dosyanın incelenmesinden, davacı şirket hakkında yapılan incelemeler sonucu düzenlenen vergi inceleme raporlarında re'sen tarhiyat öngörülen vergi, fon payı ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talep edildiği ve 1.10.2001 tarihinde uzlaşmanın sağlandığı anlaşıldığından üzerinde uzlaşılan konulara ilişkin olarak davanın esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı şirket, tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilen tutarlarda açık vergilendirme hatası bulunduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir...Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 29.3.2004

Tarhiyat öncesi uzlaşma yönetmeliğinin 15.maddesi uyarınca; kısmi uzlaşma mümkündür. Uzlaşma görüşmeleri sırasında kısmi uzlaşma talebinde bulunulması halinde, tutanağın açıklama bölümünde inceleme raporunda eleştirilen matrah farklarından hangilerinde uzlaşma talep edildiği ve bunlara ilişkin olarak uzlaşılan vergi miktarı belirtilir. Kısmi uzlaşma yapılması durumunda uzlaşma talep edilmeyen veya uzlaşılamayan matrah farkları için gerekli tarhiyat yapılmak üzere inceleme raporu vergi dairesine gönderilir.Ayrıca uzlaşma idare yönünden de kesin olduğundan uzlaşma tutanağındaki vergiyi artırıcı yönde tarhiyat yapılamaz.²⁰¹

Çalışma konumuz çerçevesinde vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin kanunda öngörülen şartlar dahilinde tarhiyat öncesi uzlaşma müessesinden yararlanabileceklerini söyleyebiliriz. Nitekim Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşma talep etmeye mükelleflerin yetkili olduğu belirtilmekle birlikte, yönetmelikte tanımların yer aldığı 4.maddede mükellef tabirinin “kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerle sorumluları, müteselsil sorumluları,” kapsadığı belirtilmiştir.

gününde oybirliğiyle karar verildi.” **Danıştay 9.dairesinin 29.3.2004 gün 2003/769 esas ve 2004/605 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (26 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

²⁰¹ “...Davacı adına, 1995 yılı için re'sen gelir vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, ağır kusur cezası kesilmiştir. ... Vergi Mahkemesi, 213 sayılı Kanunun Ek 6. maddesinde, uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu gereğinin vergi dairelerince derhal yerine getirileceği, mükellef veya adına ceza kesilenin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiç bir merciye şikayette bulunamayacağını belirtildiği, bu hükümlere göre uzlaşmanın amacının matrahla ilgili anlaşmazlığın ortadan kaldırılması olduğu, uzlaşma ile yükümlülerin salınan vergi ve kesilen ceza hakkında uyumsuzluk yaratmayacağı kabul edildiğine göre uzlaşmada taraf olan idare tarafından da uzlaşılan dönem hakkında yeniden inceleme yapılarak cezalı vergi salınmasının amaca ters düştüğü, yükümlü hakkında ilk incelemeye göre bulunan matrah üzerinden yanlış vergi hesaplanmış olmasının yeniden tarhiyat yapılmasını haklı kılmayacağı, uzlaşma idare yönünden de kesin olduğundan uzlaşma tutanağındaki vergiyi artırıcı yönde yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz istemi, Danıştay Dördüncü Dairesinin 4.6.2002 günlü ve E:2001/1515, K:2002/2316 sayılı kararıyla reddedilmiştir. Davalı İdare, yapılan ikinci incelemede matrahla ilgili bir değişiklik olmadığını, sadece yanlış uygulanan vergi oranları nedeniyle vergi salındığını ileri sürerek kararın düzeltilmesini istemektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 54.maddesinde, Danıştay tarafından verilen yargısal kararlar hakkında, bu maddede yazılı sebeplerle kararın düzeltilmesinin istenebileceği belirtilmektedir. Dilekçe sahibinin ileri sürdüğü iddialar, Kanunda belirtilen hallerden hiçbirine uymamaktadır. Bu nedenle, kararın düzeltilmesi isteminin reddine 13.3.2003 gününde oybirliğiyle karar verildi.” **Danıştay 4.dairesinin 13.3.2003 gün 2002/3936 esas ve 2003/611 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (27 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

B.TARHİYAT SONRASI UZLAŞMA

Tarhiyat sonrası uzlaşma bir vergi tarh edildikten veya bir vergi cezası kesildikten sonra, vergi ve ceza üzerindeki uyuşmazlığın yargıya taşınmadan idare ve mükellefin anlaşmasıyla sonuca bağlanmasıdır. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan söz etmek için aşağıdaki durumların varlığı gerekmektedir.

- Vergi ziyama sebebiyet verilmesinin, vergi kanunlarına yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanmış olması,
- Vergi ziyama sebebiyet verilmesinin VUK'un 369. maddede yazılı yanılma halinden kaynaklanmış olması,
- Tarhiyatta Kanun'un 116, 117 ve 118. maddelerinde yazılı vergi hatası veya maddi hata bulunması,
- Tarhiyata konu olan olayla ilgili olarak, yargı organları ve idarenin görüşlerinin farklı olması, ve yukarıda sayılan hususlardan en az birinin mükellef tarafından öne sürülmesi.

Tarhiyat sonrası uzlaşma talebi, vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılmalıdır. Uzlaşmaya varılması halinde yükümlü, uzlaşmaya varılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz. Uzlaşma gerçekleşmezse, ilgili dava açabilir. Dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmışsa bu müddet tutanağın teslim tarihinden itibaren 15 gün uzar.²⁰² Yapılan tarhiyata karşı uzlaşma ve cezalarda indirim

²⁰² “Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda, 15 günlük ek dava açma süresi içinde VUK 376. maddesinde yer alan ceza indiriminden yararlanmak mümkündür.” **Danıştay 4.dairesinin 21.02.1994 gün 1992/1367 esas ve 1994/904 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (27 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

“...Olayda kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve özel usulsüzlük cezası için süresi içinde uzlaşma komisyonuna başvurulduğu anlaşılmış olup, uzlaşma komisyonunca yükümlünün talebinin uzlaşma kapsamında bulunup bulunmadığının öncelikle incelenerek bu konuda bir karar verilmesi gerekirken bu zorunluluğa uyulmaksızın, tarhiyata karşı dava açma süresi geçtikten sonra; ikmalen ve resen tarh edilen vergilere kaçakçılık suçu cezası kesilmesi halinde vergi ve cezanın uzlaşma mevzuu yapılamayacağından bahisle uzlaşma istemi reddedilmiştir.

Uzlaşma müessesesinin, uzlaşma için başvurdukları halde uzlaşmanın gerçekleşmemesi halinde ilgililerin yargıya başvurma haklarını kısıtlamak veya ortadan kaldırmak gibi bir amacı olduğu düşünülemeyeceğinden, uzlaşma talebinin reddi üzerine Ek 7 inci maddede öngörülen 15 günlük süre içinde açılan davanın esas incelenerek sonuca varılması gerekirken davanın süre aşımından reddi yolunda verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır. Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne ...

müesseselerinden sadece birinden faydalanmak mümkündür.²⁰³ Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezalar; uzlaşma vaki olduğu takdirde buna ilişkin düzenlenen ve tebliğ olunan uzlaşma tutanağı vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce tebliğ edilmişse kanuni ödeme zamanlarında, ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmişse ödeme süreleri geçmiş olanlar uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirleyen uzlaşma yönetmeliğinin 7.maddesine göre; tarhiyat sonrası uzlaşmada kısmi uzlaşma talebinde bulunulamaz.

Çalışma konumuz çerçevesinde vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin kanunda öngörülen şartlar dahilinde tarhiyat sonrası uzlaşma müessesinden yararlanabileceklerini söyleyebiliriz. Nitekim Uzlaşma Yönetmeliği'nde uzlaşma talep etmeye mükelleflerin yetkili olduğu belirtilmekle birlikte, yönetmelikte tanımların yer aldığı 4.maddede mükellef tabirinin “kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerle sorumluları, müteselsil sorumluları,” kapsadığı belirtilmiştir. Anılan yönetmeliğin 7.maddesinde uzlaşma talebi için mükellefin bizzat veya resmi vekaletini haiz vekili vasıtasıyla (tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri vasıtasıyla) ve yazı ile yetkili uzlaşma komisyonuna müracaat etmesi öngörülmüştür.

8.TAKAS TALEBİNDE BULUNMA YETKİSİ

Takas esasen birbirine karşı aynı cinsten edimleri borçlanan tarafları, söz konusu karşılıklı borçları fiilen ödemek yükünden kurtaran bir yöntemdir Takas özel hukukta

Vergi Mahkemesinin ... günlü ... sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 9.2.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi...” **Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 09.02.2001 gün 2000/390 esas ve 2001/67 sayılı kararı**,<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (27 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

²⁰³ “Tarhiyat yapıldıktan sonra uzlaşma isteminde bulunan ancak toplantı günü uzlaşmaya katılmayan mükellefin, uzlaşmanın temin edilmediğine dair tutanağın kendisine tebliği üzerine VUK'nun 376. maddesine göre cezada indirimden yararlanması sözkonusu olamaz.” **Danıştay 11.dairesinin 17.11.1997 gün 1996/5556 esas ve 1997/4079 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (28 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

olduğu gibi vergi hukukunda da borçluluğu sona erdiren bir neden olup, aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukukî işlemdir. Takasın gerçekleşebilmesi için gerekli koşullar şunlardır:

- Alacakların karşılıklı olması: Bundan, iki tarafın karşılıklı olarak birbirlerinden alacaklı ve borçlu olmaları anlaşılır. Taraflardan herhangi birinin üçüncü bir kişiden olan alacağı takasa konu olamaz. Keza, kefilin kefaletten doğan borcu ile asıl borçlunun alacaklıdan alacağı arasında da 'karşılıklılık' unsuru bulunmamaktadır (BK Md.119),
- Alacakların aynı nitelikte olması: Takastan söz edebilmek için alacakların aynı nitelikte olması aranır.
- Karşılıklı alacakların muaccel olması: Takasın uygulanabilmesi için alacaklı tarafından ifası istenebilen bir alacağın varlığı gereklidir. Kural olarak takas, alacakların her ikisinin de muaccel olması halinde mümkündür.

Takasın yapılabilmesi için, takası ileri süren tarafın irade beyanına gerek vardır. Bu açıklamaya 'takas beyanı' denir. Bu beyan tek taraflı ve yenilik doğrucu bir nitelik taşır. Borçlar Kanununun 122/2.maddesi hükmüne göre, karşılıklı borçlar takas edilebilecekleri andan itibaren en az borç nispetinde düşer.

AATUHK (m. 23), kamu idarelerince yükümlüden tahsil edilmiş olup, yasal nedenlerle red ve iadesi gereken kamu alacaklarının, yükümlünün reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunacağını öngörmektedir. Bu hükümde mahsup deyimi ile ifade edilmek istenilen şey aslında takas işlemidir.

Vergi hukukunda tarafların takas isteminde bulunabilmesi için yükümlünün alacağının kesinlik kazanmış bulunması ve borcunun da muaccel olması gerekir.

Çalışma konumuz çerçevesinde vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin yukarıda belirtilen şartlar dahilinde takas müessesinden yararlanabileceklerini söyleyebiliriz. Bu konuyu örneklendirmek gerekirse; çalışmamızın önceki bölümlerinde belirttiğimiz üzere; Emlak Vergisi Kanununun 3.maddesine göre: elbirliği halinde mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. AATUHK'nin 23.maddesi uyarınca, eğer bu maliklerden birisinin vergi idaresince yasal nedenlerle red ve iadesi gereken bir kamu alacağı varsa ve malikin

emlak vergisinden doğan vergi borcu muaccel hale gelmişse, malikin red ve iadesi gereken kamu alacağı, reddiyatı yapacak kamu idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunabilir.

9.DAVA AÇMA

Hukuk devletinin temel özelliği, idarenin işlem ve eylemlerinin yargı denetimine tabi olmasıdır. Esasen hukuk devletinin “sine qua non/olmazsa olmaz” unsuru idarenin yargısal denetimidir. Nitekim Anayasamızın ikinci maddesinde hukuk devleti ilkesine yer verilmiş, ve yargı yolu başlıklı 125. maddesinde, "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır" hükmü konulmuştur. Yine Anayasamızın 36. maddesine göre, “Herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkına sahiptir.”

Vergi idaresinden çıkan işlemler de esasen birer idari işlemdir. Ancak bütün idari işlemlerde olduğu gibi, vergilendirme işlemlerinde de yargı yoluna gidilebilmesi için işlemin icrai nitelikte olması gerekir. Bu nedenle, kişiler nezdinde herhangi bir sonuç oluşturmayan, bir başka deyişle sadece idarenin iç işleyişi açısından önem taşıyan işlemlerle, icrai işlemlerin hazırlık işlemleri, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlemlerden olması nedeniyle dava konusu yapılamaz. Örneğin, bir özelge (mukteza), bir yoklama tutanağı veya vergi inceleme raporu, doğrudan dava konusu yapılamaz.²⁰⁴

Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetiminde görevli mahkemeler, vergi mahkemeleridir. Vergilendirme işlemlerine muhatap olan vergi mükellefleri veya vergi sorumlularınca vergi mahkemelerinde dava açılmasına ilişkin süre ve usuller, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda (İYUK) düzenlenmiştir.

Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, özel kanunlarda ayrı süre gösterilmedikçe, kural olarak 30 gündür (İYUK md.7). Kural olarak belirlenen bu sürenin istisnaları vardır. Bu istisnaların birisi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

²⁰⁴ “...Verginin tarhından önce yönetimin bu işleme dayanak oluşturmak üzere yaptığı işlemler, tarh işleminden ayrılarak bağımsız olarak yönetsel davaya konu yapılabilecek nitelik taşımayacağından (...) esasa girilerek karar verilmesinde yasaya uygunluk görülmemiştir.” **Danıştay 4.dairesinin 18.04.1988 gün 1986/2004 esas ve 1988/1564 sayılı kararı**, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (29 Nisan 2005 tarihinde erişilmiştir)

Hakkında Kanun'da yer almıştır. Bu kanuna göre, haklarında ihtiyati haciz uygulananlar ile ihtiyati tahakkuk işlemi üzerine ihtiyat haciz uygulananların ihtiyati hacze karşı açacakları davalarda süre, 7 gündür. Ancak bu süre, ihtiyati haczin sebebine karşı açılacak davalarla ilgilidir. Kişilerin ihtiyati hacze muhatap olamayacakları iddiası ile açacakları davalarda ise süre, genel kurala tabidir. Ödeme emrine karşı açılacak davalarda da, dava açma süresi 7 gün ile sınırlandırılmıştır. Vergi mahkemelerinde dava açılmasına ilişkin süreler, hak düşürücü niteliktedir.

Vergilendirme işlemlerine karşı açılacak davalarda süreler tebliğ, ilan veya yayın tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlar. Sürelerin hesabında tatil günleri süreye dahildir. Ancak sürenin son günü tatil gününe rastlarsa, süre tatil gününü izleyen çalışma gününün bitimine kadar uzar. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yazılı sürelerin son günü adli tatile rastlarsa, bu takdirde süre, adli tatilin bitimini izleyen günden itibaren 7 gün uzamış sayılır. Ancak bu uzama, İYUK dışındaki diğer kanunlarda yazılı süreleri, örneğin yukarıda saydığımız İYUK dışında düzenlenen dava açma sürelerini kapsamaz.

Vergilendirme işlemlerine karşı açılacak davalarda süreler, tebliğ, ilan veya yayın tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlamakla birlikte, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahibine ödemenin yapıldığı, tescile bağlı vergilerde ise tescilin yapıldığı günden itibaren işlemeye başlar.

Vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi, dava dilekçesinin yetkili vergi mahkemesine veya yetkili vergi mahkemesine gönderilmek üzere bulunan yerdeki idare veya vergi mahkemesine, idare ve vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde ise asliye hukuk hakimliklerine, yahut yabancı ülkelerde Türk konsolosluklarına verilmesine bağlıdır. Dava dilekçesinin bu sayılan merci veya makamlara tevdi ile tevdi tarihi itibarıyla dava açılmış sayılır.

Vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişiler belli koşullar altında dava açma hakkına sahiptirler. Daha önce açıklandığı üzere 3568 sayılı Kanun'un 12.maddesine göre; yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde tasdik kapsamı ile sınırlı

olmak üzere ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

YMM'lerin yapacakları tasdik in doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergi ve cezadan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluğun sonucu olarak "mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibi gerekeceği" anlaşılmaktadır. Takibin ne şekilde yapılacağı yolunda bir açıklama yoktur. Ancak uygulamada, tam tasdikten doğan sorumluluğun ödeme emri düzenlenmek suretiyle takip edilmesi yönündeki uygulama yaygındır.

Ödeme emrine karşı açılan davada ödeme emri tebliğ edilen şahıs, böyle borcu olmadığını, veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddialarla sınırlı kalacağından savunma hakkı kısıtlanmaktadır. YMM'ler adına düzenlenecek ödeme emirlerine karşı açılan davaların 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesindeki "Borcum Yoktur" kapsamı içinde esastan incelenmesi Anayasamızın 36. maddesinde belirtildiği gibi, yargı mercileri önünde davacı ve davalı olarak iddia ve savunma hakkının gereğidir.

Yine çalışmamızın ilgili bölümünde de açıkladığımız üzere, anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu borçları dolayısıyla ikinci derecede, bir başka ifade ile şirket mal varlığından tahsil edilememesi kaydıyla, şahsi mal varlıklarıyla da sınırsız ve müteselsil sorumludurlar. Dolayısıyla bu kişiler vergi idaresinin müteselsil sorumluluk hükümlerine dayanarak kendilerine yönelik işlemlerine karşı dava açma yoluna başvurabilirler. Ancak kişilere karşı işlem yapılabilmesi için daha önce belirtildiği üzere bu kişilerin şirketi temsile yetkili olmaları gerekmektedir. Uygulama da vergi idaresinin vergisel ödevlerden müteselsil sorumlu tutulan kişileri doğrudan ödeme emri ile takibe aldığını belirtmiştik. Ödeme emri ile borçludan, tahakkuku itibariyle kesinleşmiş, ödeme vadesi dolmuş bir amme alacağının ödenmesi istenmektedir.

Bu nedenle dava açma nedenleri sınırlıdır ve bunlar AATUHK'nin 58.maddesinde sayılmıştır. Buna göre ödeme emrine karşı, sadece, böyle bir borcun olmadığı, kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğramış olduğu gerekçeleri ile dava açılması mümkün bulunmaktadır. Böyle bir durumda kendisine ödeme emri tebliğ edilen anonim şirket kanuni temsilcisi ilk olarak böyle bir borcun olmadığı iddiasıyla

dava açabilir. Örneğin daha önceden tamamen ödenmiş borç için ilgili tahsil dairesince ödeme emri çıkarılabilir. Bu halde böyle bir borcun olmadığı gerekçesi ile vergi mahkemesinde dava açılır. Yine 58.maddeye göre, dava açma nedenlerinden bir diğeri borcun kısmen ödenmiş olması iddiasıdır. Bu takdirde kısmi bir dava söz konusudur. Bir diğ er neden borcun zamanaşımına uğramış olmasıdır.

Vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişiler kanunda öngörülen şartlar dahilinde, vergi idaresinin genel düzenleyici işlemlerine karşı ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da dava açma hakkına da sahiptirler. Örneğin ilgili bölümde belirttiğimiz üzere; emlak vergisinde, elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Vergi idaresi de zaman zaman emlak vergisiyle ilgili hususlarda emlak vergisi kanunu genel tebliğleri yayınlamaktadır. Elbirliği mülkiyette vergiden müteselsilen sorumlu olan maliklerden her biri ilgili genel tebliğin kendilerini ilgilendiren boyutu varsa ve genel tebliğde yer alan düzenlemeler kanunun çizdiği sınırları aşıyorsa ve/veya kanuni dayanaktan yoksunsa ilgili mevzuatta öngörülen şartlar dahilinde dava açma hakkına sahiptirler.

SONUÇ

Devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tahsilini güvence altına almayı amaçlayan, vergi gelirlerindeki kaybın asgariye indirilmesinde önem arz eden müteselsil sorumluluk müessesesi vergi hukukunda giderek önemi artan bir yer işgal etmektedir. Türk vergi sisteminde özellikle KDV uygulamasında müteselsil sorumluluk konusu sıkça gündeme gelmektedir.

Müteselsil sorumluluk müessesesi vergi alacaklısına, vergiyi daha kolay tahsil etme imkanı sağlamakta, vergi alacaklısının elini güçlendirmekte, aynı anda veya belli aşamalar geçtikten sonra birden fazla vergi borçlusunun her birinin aynı vergi borcundan dolayı takibine olanak sağlamaktadır. Konunun bu yönüyle müteselsil sorumluluk müessesesi, vergi alacağının belli ölçüde güvence altına alınmasını sağlamakta ve vergi kaçakçılığına karşı bir anlamda bir vergi güvenlik müessesesi görevini ifa etmektedir.

Müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin olarak 3418 sayılı kanunun 30.maddesiyle VUK'un 11.maddesine eklenen Maliye Bakanlığına yetki veren beşinci fıkra hükmü vergilemedeki kanunilik prensibi açısından özellikle değerlendirmeye ihtiyaç göstermektedir. Bu hüküm "Maliye 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, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir..." şeklindedir. Anılan fıkra hükmü, "Yasama yetkisi Türk milleti adına TBMM'nindir. Bu yetki devredilemez" şeklinde hüküm koyan anayasamızın 7.maddesi hükmüne, "Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" şeklinde hüküm koyan 38.maddesi hükmüne, "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde hüküm koyan 73.maddesi hükmüne açıkça aykırıdır.

VUK'un 11.maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin KDV yönünden uygulanabilmesi kural olarak mümkün değildir. Çünkü VUK'un 11.maddesinde yer alan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenleme mal alım-satımı ile

hizmet ifası dolayısıyla yapılacak vergi kesintisi ile sınırlıdır. KDV ise özü itibariyle, kesinti yoluyla yapılan bir vergilendirme değildir.

VUK'un 11.maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk müessesesinin KDV yönünden uygulanabilmesi kural olarak mümkün olmamasına rağmen vergi idaresi KDV uygulamalarında sıkça bu maddeye dayanarak uygulamalarda bulunmakta ve çıkardığı tebliğlerle uygulamaya yön vermektedir. Kanımızca vergi idaresinin bu tebliğleri kanuni dayanaktan yoksundur.

Vergisel ödevlerden müteselsilen sorumlu tutulan kişilerin, kanunda öngörülen şartlar dahilinde hak ve menfaatlerini ihlal eden vergilendirme işlemlerine karşı dava açma, vergilendirme işlemlerine karşı hataların düzeltilmesi talebinde bulunma, müteselsilen sorumlu tutulduğu vergiler için hazineden olan alacakları için takas talebinde bulunma, zamanaşımı iddiasında bulunma, tecil ve terkin talebinde bulunma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunma yetkileri vardır. Şüphesiz bu kişilerin bu hakların hangisini kullanıp hangisini kullanamayacağı vergisel sürecin bulunduğu aşamayla doğrudan ilişkilidir.

Türk vergi sisteminde vergi alacağının güvence altına alınması için müteselsil sorumluluk müessesesine ihtiyaç duyulduğu açıktır. Ancak vergi hukukundaki müteselsil sorumluluk müessesesi vergi idaresine keyfi hareket etme serbestisi vermez.

Vergi idaresi, müteselsil sorumluluk kapsamında yaptığı işlem ve uygulamalarında vergi ödevinin anayasamızın siyasi hak ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümünde yer verilmesinin önemini iyi kavramalı, kişi hak ve hürriyetleri ile yakından ilgili olan vergi ödeviyle ilgili düzenlemelerinde kanuni sınırlar içinde kalmalı, kendisine kanunla verilen yetkinin sınırları içerisinde hareket etmeli, keyfi uygulamalardan kaçınmalıdır.

Özellikle vergi incelemesine dayanarak başlatılan müteselsil sorumluluk uygulamalarında vergi idaresi, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit etmeli, vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapmamalıdır. Ancak vergi inceleme raporu sadece şekli bir kriteri yerine getirme aracı olarak da görülmemelidir. Vergi inceleme raporlarında tarafların vergi ziyanına sebebiyet vermek yönündeki organizasyonları mümkün olan azami ölçüde somut olarak ortaya

konulmalıdır. Alım satıma taraf olmak, aynı soy bağına olmak gibi nedenler tek başına müteselsil sorumluluk ilişkisinin varlığı için yeterli kabul edilemez. Burada esas olan tarafların vergi ziyana sebebiyet vermek ve menfaat sağlamak konusunda bir amaç birliği içinde bulunmaları ve bu durumun objektif olarak saptanabilmesidir.

Türk vergi hukukunda vergi alacağının güvence altına alınmasında, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde müteselsil sorumluluk müessesesi vazgeçilmez bir müessesedir. Ancak müteselsil sorumluluk müessesesinin yasal altyapısındaki eksiklikler ve vergi idaresinin bu altyapı eksikliğini birtakım idari işlemlerle tamamlama yönündeki çabaları, müessesenin etkin ve verimli çalışmasını engellemekte bunun yanında vergi idaresi ile vergi yükümlüleri arasındaki uyumsuzlukların artmasına yol açmaktadır. Türk vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesinin daha etkin ve verimli uygulanmasının sağlanması için, gerekli yasal düzenlemelerin daha sağlıklı bir zemine oturtulması ve vergi idaresinin işlemlerinde yasanın çizdiği sınırlar içinde kalması son derece önemlidir.

KAYNAKÇA

- Ağar, Serkan, "İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı", www.idare.gen.tr/tarh.htm, 30 nisan 2005.
- Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, Ankara,1999Yılmaz, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara, 1985
- Akıntürk, Turgut, Borçlar Hukuku, 6. baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998
- Akıntürk, Turgut, Medeni Hukuk, 9.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul, 2003
- Aksoy, Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi : Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 5. baskı, Filiz Kitabevi İstanbul, , 1999
- Aktan, C.Can, "Düz Oranlı Vergi ve Adalet", http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/duzvergi/adilmi.htm, 22 şubat 2004.
- Arslan, Mehmet, Vergi Hukuku, 4.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005
- Aybay, Aydın, Borçlar Hukuku Dersleri, Beta Basım Yayım, Dokuzuncu Bası, İstanbul 1984
- Bağdımlı, İ.Halil, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 119, Ağustos 1998
- Battal, Ahmet, Hukukun Temel Kavramları, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001
- Baykara, Bekir, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk Ve VUK'un 11.Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 222, Şubat 2000
- Bıyık, Recep ve Kıratlı, Aydın, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, HUD Yayınları, İstanbul, 2001
- Bilge, Necip, Hukuk Başlangıcı, 14.Bası, Ankara, 2000
- Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 8.Baskı, Ankara,2004
- Çeken, Hüseyin, "İdari İşlem ve İdari Eylem" http://www.msb.gov.tr/prgs/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=21, 17 şubat 2004.
- Çelik, Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara, 2000
- Çelik, Abdullah, "VUK' Un 11/3' Üncü Maddesinde Düzenlenen Müteselsil Sorumluluk Müessesesinin KDV Yönünden Uygulanabilirliği", Maliye Postası Dergisi, 1 Haziran 2000
- Çolak, Mustafa, Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004
- Doğrusöz, Bumin, "Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, Sayı 139, Temmuz 2004
- Doğrusöz, Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul SMMM Odası Yayınları, İstanbul, 1992
- Dönmez, Recai, "Yeminli Mali Müşavirlere Mesleki Sorumlulukları Çerçevesinde İhtiyati Haciz Uygulanması Sorunu", <http://home.anadolu.edu.tr/~rdonmez/haciz.htm>, 25 aralık 2005.
- Duman, Ömer, Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003

- Eren, Fikret, Borçlar Hukuku-Genel Hükümler, 8.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003
- Edizdoğan, Nihat, Kamu Maliyesi 2, Ekin Kitabevi, 5.Baskı, Bursa, 2000
- Erişti, Murat, Emlak Vergisi ve Mütessesil Sorumluluk, http://www.alomaliye.com/murat_eristi_emlak.htm, 29 ekim 2004.
- Gerçek, Adnan, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003
- Gözler, Kemal, İdare Hukuku, Cilt II, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2003
- Gözübüyük, A.Şeref, Yönetmelik Yargı, Turhan Kitabevi, 13.Baskı, Ankara, 2000
- Özcan, Hüseyin, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, 4.Baskı, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975
- Gözübüyük, A.Şeref, Hukuka Giriş ve Hukuka Girişin Temel Kavramları, 12.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998
- Günay, Fehmi, "Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu", Vergi Sorunları dergisi, Sayı 182, Kasım 2003
- Günday, Metin, İdare Hukuku, 8.Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003
- Gürgür, Şebnem Pınar ve Yeşilyurt, Eren, "Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları I", Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, Ekim 2003
- Hesap Uzmanları Kurulu, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2004
- Karahasan, Mustafa Reşit, Sorumluluk ve Tazminat Hukuku, Ankara, 1981
- Kırman, Ahmet, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Doğu Matbaacılık ve Ticaret Ltd. Şti., 2.Baskı, Ankara, 1997
- Kızılot, Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Cilt I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995
- Koçak, Bülent, "KDV'de Yeni Sorumluluk Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 186, Mart 2004
- Methibay, Yaşar ve Uluatam, Özhan, Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, 5.Baskı, Ankara, 2001
- Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınevi, 10.Baskı, İstanbul, 1998
- Öncel, Mualla, Çağan Nami ve Kumrulu, Ahmet, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 9.baskı, Ankara, 2001
- Özbalcı, Yılmaz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş, Ankara, 2004
- Özbalcı, Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık A.Ş, Ankara, Ağustos 2004
- Öztürk, Bahri, Erdem, Mustafa R. ve Özbek Veli Ö., Ceza Hukuku, Turhan Kitabevi, 3.baskı, Ankara, 2004
- Pehlivan, Osman, Vergi Hukuku, Eser Ofset, Trabzon, 1998
- Pulaşlı, Hasan, Hukukun Temel Esasları, 2.Baskı, Mimoza Yayınevi, Konya, 1994
- Reisoğlu, Safa, Borçlar Hukuku, 12.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998
- Sarılı, Mustafa Ali, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul, 2004
- Seviğ, Veysi, "Vergi suçlarında ceza davası", <http://www.vergiturk.com/makaleler.htm>, 25 nisan 2005
- Sonsuzoğlu, Elif, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usulü ve Yargısal Çözüm", Vergi Dünyası dergisi Sayı: 167, Temmuz 1995

- Şenyüz, Doğan, Türk Vergi Sistemi, 11.Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005
- Şenyüz, Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001
- Şenyüz, Doğan, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım 2002
- Tandoğan, Haluk, Kusura Dayanmayan Sözleşme Dışı Sorumluluk Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 1981
- Tandoğan, Haluk, Türk Mes'uliyet Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No:150, Ajans Türk Matbaası, Ankara, 1961
- Tekin, Cem, "Pişmanlık Talebinin Reddedilmesinin İdari Dava Konusu Edilebilirliği", Yaklaşım Dergisi , Şubat 2004
- Tekkoyun, İsmail ve Tekkoyun, Mehmet, "Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 267, Kasım 2003
- Türk, İsmail, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2002
- Uluatam, Özhan, Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, 7.Baskı, Ankara, 2001
- Vural, Mahmut, "Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründe KDV Sorumluluğu", Maliye Postası Dergisi, Sayı 537, Ocak 2003
- Yaman, Murat "Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Kararları Işığında İdare Hukukunda Sorumluluk, Hizmet Kusuru ve Kusursuz Sorumluluk Kavramları", http://www.msb.gov.tr/prgs/ayim/Ayim_makale_detay.asp?IDNO=54, 16 şubat 2004.
- Zorlu, Selahaddin, Vergi Hukuku, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222, Ankara, 1981

Özgeçmişim

1980 yılında Gaziantep’te doğdum. İlkokul, ortaokul ve lise öğrenimimi burada tamamladım. 2003 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü’nden birincilik derecesiyle mezun oldum. Aynı yıl Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans programına başladım. 2004 yılı sonunda kısa bir süre Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nde Vergi Denetmen Yardımcısı olarak çalıştıktan sonra 2005 yılı başından bu yana dönem birincisi olarak kazandığım Başbakanlık Uzman Yardımcılığı görevime devam etmekteyim.

Prof.Dr.Doğan Şenyüz’ün danışmanlığında “Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri” konulu tez çalışmamı sürdürmekteyim.

Recep KAPLAN

