

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

YÜKSEKLİSANS TEZİ
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KESENLERİN
SORUMLULUĞU

MELİKE DEMİR TORUN

2501140517

DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ
DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU

İSTANBUL-2020



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : MELİKE DEMİR TORUN Numarası : 2501140517
Anabilim Dalı / Anasat Dalı / Programı : KAMU HUKUKU Danışmanı : DOÇ.DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU
Tez Savunma Tarihi : 24.02.2020 Saati : 09.00
Tez Başlığı : TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış,
Sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜNE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1-PROF. DR. ESRA EKMEKÇİ ÇALICIOĞLU		Kabul
2-PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		Red
3-PROF. DR. BEKİR MAHMUT KAŞIKCI		Red
4-PROF. DR. TAHİR İRFAN BARLASS		Kabul
5-DOÇ. DR. ERDEM ATEŞAĞAOĞLU		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
------------------	------	-------------------------------------

ÖZ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ KESENLERİN SORUMLULUĞU

Melike DEMİR TORUN

Bu çalışmada, sorumluluk kavramı açıklanarak Türk Vergi Sistemi içerisinde sorumluluğun görünüm şekilleri incelenmiştir. Vergisel anlamda sorumluluk, 213 sayılı Kanun ve 6183 sayılı Kanun hükümleri kapsamında değerlendirilmiştir. Vergi sorumluluğu uygulamasının yaygın olarak kullanıldığı tevkifat sistemi, 213 sayılı Kanun, 6183 sayılı Kanun, 193 sayılı Kanun, 5520 sayılı Kanun ve 3065 sayılı Kanun’da yer alan hükümler yer verilerek açıklanmıştır. Tevkifat uygulamasının vergi tahsilatı anlamında olumlu ve olumsuz etkileri değerlendirilmiştir. Çalışmamızda, doktrinde yer alan görüşlerden, bu alanda yazılmış eserlerden ve yargı kararlarından faydalanılmıştır.

Anahtar Sözcükler: sorumluluk, vergi sorumluluğu, vergi mükellefi, vergi tevkifatı yapanların sorumluluğu, müteselsil sorumluluk, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, tevkifat, vergi tevkifatı

ABSTRACT
TAXPAYERS RESPONSIBILITY IN TURKISH TAX LAW

Melike DEMİR TORUN

In this thesis, the term of responsibility is explained and the forms of responsibility in Turkish Tax System are examined. Tax liability is evaluated within the scope of the provisions of the Law No. 213 and the Law No. 6183. The withholding system, where tax liability practice is widely used, is explained by including the provisions of the Law No. 213, Law No. 6183, Law No. 193, Law No. 5520 and Law No. 3065. The positive and negative effects of withholding in terms of tax collection were evaluated. In this study, the opinions in the doctrine, the works written in this field and the judicial decisions were utilized.

Keywords: responsibility, tax liability, taxpayer, taxpayers responsibility, joint liability, responsibility of legal representatives, withholding, withholding tax

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, sorumluluğa ilişkin kavramların vergi hukukuna yansımaları incelenirken vergisel anlamda sorumluluk anlatılmaya çalışılmıştır. Vergide sorumluluğa ilişkin sınırların ve kanuni tanımlamaların belirlenmesinin vergi tahsilatına etkisi büyüktür. Bu doğrultuda vergi sorumluluğuna ilişkin kanuni düzenlemelere yer verilerek doktrindeki fikir ayrılıkları incelenmiştir. Vergi sorumluluğunun en çok görüldüğü uygulama alanlarından biri olan tevkifat sistemi ele alınmıştır. Bu sistemin vergi tahsilatına etkisi ve ne oranda gerekli olduğu, geniş bir uygulama alanının mevcut olmasının fayda ve zararları irdelenmiştir.. Akabinde doktrinde yer alan tevkifata dair olumlu ve olumsuz görüşlere yer verilmiştir.

Yukarıda yer verdiğim hususların yanı sıra, çalışmalarım esnasında tasniflendirmenin ve konular arası geçişlerin konuyu anlatmak açısından önemini fark ettim. Anlatmayı amaçladığım konuyu açık ve anlaşılır kılmak için incelenen konular arasında bağ kurulmasının önemini kavradım. Hukuk alanında farklı doktrinsel görüşleri barındıran konularda; tutarlı ve ihtilafa yol açmayacak şekilde yorum getirmenin gerekliliğini fark ettim.

7.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı Kanun ile dijital hizmet vergisine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bahsi geçen kanunun tez çalışmamızın Enstitüye teslim tarihinden sonra yayımlanması nedeniyle dijital hizmet vergisine ilişkin değerlendirmelere çalışmamızda yer verilememiştir.

Bu çalışma için en çok teşekkürü öğrencisi olmaktan gurur duyduğum Doç. Dr. Erdem ATEŞAĞAOĞLU'na borçluyum. Tez jürimde bulunarak beni onurlandıran değerli jüri üyelerine de teşekkürü bir borç bilirim.

İstanbul-2020

Melike Demir Torun

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR LİSTESİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ

I. SORUMLULUK KAVRAMI	3
II. SORUMLULUK MÜESSESİNİN HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ.....	5
A. Siyasi Sorumluluk	5
B. Cezai Sorumluluk	6
C. Hukuki Sorumluluk	7
1. Medeni Sorumluluk.....	7
2. İdari Sorumluluk.....	8
III. KAYNAK YÖNÜNDEN HUKUKİ SORUMLULUK	10
A. Sözleşme Sorumluluğu.....	11
B. Sözleşme Dışı Sorumluluk	12
1. Kusur Sorumluluğu	13
a. Özel Hukuk Kapsamında.....	13
b. Kamu Hukuku Kapsamında	14
2. Kusursuz Sorumluluk	15
a. Borçlar Hukukunda Kusursuz Sorumluluk Halleri	16
b. İdare Hukukunda Kusursuz Sorumluluk Halleri.....	18
IV. KONU YÖNÜNDEN HUKUKİ SORUMLULUK.....	19
A. Kişi ile Sorumluluk.....	20
B. Malvarlığı ile Sorumluluk	20

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUK UYGULAMASINDAKİ YERİ

I. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE VERGİ SORUMLULARININ HAKLARI	21
II. MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	23
III. VERGİ HUKUKUNDA MÜTESELSİL SORUMLULUK	24
A. Mükellefler Arasında Müteselsil Sorumluluk	26
B. Mükellef ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Müteselsil Sorumluluk.....	27
C. Vergi Sorumluları Arasındaki Sorumluluk	27
D. Vergi Sorumlusu İle Alım-Satıma Taraf Olanlar Ve Aracılık Eden Kuruluşların Müteselsil Sorumluluğu	28
IV. VERGİ TEVKİFATININ VERGİ HUKUKUNDAKİ SORUMLULUK HALLERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	29
A. Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu.....	29
1. Küçüklerin veya Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu	36
2. Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu	37
3. Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Vergi Sorumluluğu	42
4. Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye’deki Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu.....	44
B. Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu	45
C. Limited Şirket Ortaklarının Vergi Sorumluluğu	47
D. Kaynakta Vergi Tevkifatı Yapanların Sorumluluğunun İncelenmesi	48
E. Tevkifata İlişkin Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümlerin Sorumluluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi	49

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERGİ TEVKİFATI SİSTEMİ VE TÜRK VERGİ
MEVZUATINDAKİ UYGULAMALARI

I. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN TEVKİFATA İLİŞKİN KAVRAMLAR.....	56
A. Vergi Tevkifatı ve Kaynakta Tevkifat Tekniği	56
B. Aracı Mükellef-Aracı Ödeyici-Vergi Taşıyıcısı	57
C. Vergi Tevkifatı Yapanların Hak ve Yetkileri.....	58
II. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN TEVKİFATA İLİŞKİN HÜKÜMLER.....	61
A. VUK Kapsamında Tevkifat Müessesesi	61
B. AATUHK Kapsamında Tevkifat Müessesesi	64
C. Gelir Vergisi Kanunu'nda Tevkifat Müessesesi	65
1. Kanuni Dayanaklar.....	65
2. Vergi Tevkifatı Neticesinde Tahsil Edilen Vergilerin Ödenmesi, Beyanı ile Mahsup ve İadesi	66
a. Beyanı ve Ödenmesi.....	66
b. Mahsup ve İadesi.....	67
3. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler.....	68
a. Ücret Ödemelerinde Vergi Tevkifatı.....	70
b. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı	71
c. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Tevkifatı	72
d. Menkul Sermaye İratlarında Vergi Tevkifatı	72
e. Ticari Kazançlarda Vergi Tevkifatı.....	73
f. Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı	74
D. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Tevkifat Müessesesi	76
1. Kanuni Dayanaklar.....	76
2. Vergi Tevkifatı Neticesinde Tahsil Edilen Vergilerin Ödenmesi, Beyanı ile Mahsup ve İadesi	76
a. Beyanı ve Ödenmesi.....	76
b. Mahsup ve İade.....	77
3. Tam Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Vergi Tevkifatı.....	79
4. Dar Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Vergi Tevkifatı.....	80

E. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tevkifat Müessesesi	81
1. Kanuni Dayanaklar.....	81
2. Vergi Tevkifatı Neticesinde Tahsil Edilen Vergilerin Ödenmesi, Beyanı ile Mahsup ve İadesi	82
a. Beyanı ve Ödenmesi	82
b. Mahsup ve İade.....	85
3. Tam Tevkifat Uygulaması.....	86
4. Kısmi Tevkifat Uygulaması	88

IV.BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUĞUNA DAİR HUKUKİ DEĞERLENDİRME

I. GİRİŞ	92
II. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI İLE MÜCADELEDE VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	92
III. VERGİ TEVKİFATININ VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜ	94
IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASINA DAİR DEĞERLENDİRMELER.....	95
A. Tevkifat Uygulamasının Olumlu Yönleri	96
1. İdare Açısından.....	98
a. Verginin Tahsilinde Sürat Sağlanması	98
b. Vergi Kaybını Azaltması.....	98
c. Vergi İdaresinin Masraflarını Azaltması ve İşlerini Kolaylaştırması.....	99
d. Hazinesin Vergi Alacağını Güvence Altına Alması	100
2. Mükellef Açısından	100
a. Mükelleflerin Büyük Bir Kısmını Şekli Yükümlülükten Kurtarması	100
b. Mükelleflerin Üzerindeki Vergi Yükünü Hafifletmesi	101
B. Tevkifat Uygulamasının Olumsuz Yönleri	101
1. Artan Oranlı Vergilemenin Sınırlı Olarak Uygulanabilmesi	101
2. Uygulama Alanının Sınırlı Olması.....	102
3. Geçici Bir Tahsil Usulü Olması ve Vergi İdaresine Ek Yükler Getirmesi.....	102

4. Mükellefler Arası Eşitliği Zedelemesi	103
C. Tevkifat Uygulamasının Daha İşlevsel Hale Getirilmesi Adına Yapılabilecekler	104
1. Kişi Yönünden.....	104
2. Konu Yönünden	105
SONUÇ.....	108
KAYNAKÇA	115



KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

a.g.e. : Adı Geçen Eser

a.g.m. : Adı Geçen Makale

A.Ş. : Anonim Şirket

AÜHFD : Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

AY : Anayasa

Bkz. : Bakınız

Bs. : Baskı

c. : Cilt

Çev. : Çeviren

D. : Dairesi

Dan. : Danıştay

Der. : Dergi

DVK : 488 Sayılı Damga Vergi Kanunu

E. : Esas

GVK : 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

İSMMMO : İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

İÜHFM : İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası

K. : Karar

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

KDVUGT : Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KVK : 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

L.T.D. : Limited Şirket

Mah. : Mahkemesi

md. : Madde

MHD : Mali Hukuk Dergisi

MTVK : 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

ÖTVK : 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBB	: Türkiye Barolar Birliği
TBK	: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
Üni.	: Üniversite
vd.	: Ve Diğerleri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	: 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Yay.	: Yayın
Y.	: Yıl

GİRİŞ

Çalışmamız kapsamında asıl amaçlanan vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin kanuni düzenlemelere yer verilerek, uygulamadaki görünüm şekillerini incelemektir. Vergi kesenlerin sorumluluğuna geçilmeden önce konunun anlaşılır olması adına vergi sorumluluğuna ilişkin hususlara yer verilmiştir. Vergisel anlamda sorumluluğa ilişkin düzenlemeler vergi mevzuatında geniş bir şekilde yer almaktadır. Özellikle Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun başta olmak üzere vergisel anlamda sorumluluğun yer aldığı diğer kanun hükümlerine de çalışmamızda yer verilmiştir. Çalışmamız genelinde kesinti ibaresi yerine onunla benzer anlamı taşıyan tevkifat kelimesinin kullanımı tercih edilmiştir. Tevkifat kelimesinin bu kurumu açıklamakta daha doğru olacağı ve uygulamanın özüne de daha uygun olduğu düşünülmektedir.

Çalışmamız dört bölümünden oluşmaktadır. Vergi sorumluluğu ve vergi kesenlerin sorumluluğu hususlarına değinilmeden önce genel bir kavram olan sorumluluk kavramı incelenecektir. Birinci bölümde sorumluluk kavramı açıklanarak ana hukuk dallarından olan Borçlar, Medeni, Ceza ve İdare hukukunda sorumluluğun hangi anlamlara geldiği hususu incelenecektir.

Özel hukuk alanında sorumluluğun kaynakları açıklanarak vergi hukukundaki sorumluluk ile benzeyen yönlerine değinilecektir. Akabinde sorumluluğun konusunu oluşturan ibarelere yer verilerek sorumluluk konusu anlaşılır kılınmaya çalışacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, mali hukukun bir alt dalı olan Türk Vergi Hukuku bakımından vergi kesenlerin sorumluluk uygulamasındaki yerine değinilecektir. Vergi sorumluluğunun ve müteselsil sorumluluğun hukuki niteliğine yer verilerek, Türk Vergi Sisteminde yer alan başlıca sorumluluk halleri incelenecektir. Uygulamada özellikle kanuni temsilcilerin sorumluluğunu kapsamı ile ilgili var olan doktrinsel görüşlere ve fikir ayrılıklarına yer verilerek kendi görüşlerimiz açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde ise, Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kesenlerin sorumluluğu müessesine yer verilerek, vergi sistemimizde hangi yöntemlerle uygulamaya geçirildiği incelenecektir. Vergi kesenlerin sorumluluğunun yer aldığı

Vergi Usul Kanunun 11 inci maddesi gerekçesi ve maddenin üç ve dördüncü fıkraları ile ilgili Anayasa Mahkemesine yapılan iptal başvurusuna yer verilerek, madde kapsamında ele alınan müteselsil sorumluluğunun kusura dayanıp dayanmadığı incelenecektir.

Son olarak dördüncü bölümde, tevkifat sistemine yönelik düzenlemelerin vergi kayıp ve kaçağının önlemesindeki rolü ve etkileri araştırılarak vergi kesintisi müessesinin vergide gönüllü uyuma etkisi ve vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanların kayıt dışılık ile mücadelede etkinliği hususları araştırılacaktır. Uygulamada yer alan tevkifat sisteminin faydaları ve zararları irdelenerek bu sistemin daha faydalı ve sürdürülebilir hale getirilmesi için yapılabilecekler kişi ve konu yönünden ele alınacaktır.

Bir diğer deyişle, vergi kesintisi müessesinin amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için vergi kesenlere yüklenen sorumlulukların ortaya konulması amaçlanmaktadır. Söz konusu müessesenin vergi kayıp ve kaçağının önlenmesine katkısı araştırılarak kayıt dışı ekonomi ile mücadelede işlerliği saptanmaya çalışılacaktır.

Çalışma konusu araştırılırken ilgili husus hakkında yazılan kitap, tez, makale ve süreli yayınlardan yararlanılmıştır. Söz konusu hususla ilgili okunulan kaynaklardan alınan bilgiler, karşılaştırılmalı olarak aktarılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUK SİSTEMİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ

Bu bölümde, sorumluluk (mesuliyet) kavramının Türk hukuk sistemi içerisinde nasıl şekillendiği ve farklı hukuk dallarında hangi anlamlara geldiği hususlarına değinilecektir. Türk hukuk sistemindeki sorumluluk kavramı açıklanırken öncelikle sorumluluğun ne anlama geldiği izah edilecek ve bunun akabinde sorumluluğun türlerine yer verilecektir.

I. SORUMLULUK KAVRAMI

Sorumluluğun sözlük anlamı; “Uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme; tazminatla yükümlü tutulma; işlenmiş olan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme.”¹ şeklindedir.

Hukuk dilinde sorumluluk birbirinden farklı anlamlara gelmektedir. Bir diğer anlamıyla sorumluluk, zarara sebebiyet verenin tespit edilmesine yarayan bu doğrultuda zarar görenin (mağdurun) zarar verenden mağduriyetinin giderilmesini talep etme hakkını düzenleyen kurallar bütünüdür.²

Medeni Hukukta sorumluluk, bir yönüyle alacaklının hakkını alabilmesi için borçluya ait malvarlığına cebri icra yolu ile el koyabilmesini diğer yönüyle de borçlunun bunlara katlanma zorunluluğunu ifade eder.³

Borçlar Hukukunda sorumluluk borcun müeyyidesi olduğundan edimini ifa etmeyen borçluya ait malvarlığına alacaklının devlet organları aracılığıyla el koyabilme yetkisine sahip olması sorumluluk olarak ifade edilir. Borçlu, borçlanmış olduğu edimi yerine getireceğini malvarlığı ile garanti etmektedir. Alacaklının talebi doğrultusunda icra organları vasıtasıyla borçlunun malvarlığına cebri icra yolu ile el

¹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara, Yetkin Hukuk Yayınları, 2006, sayfa 618.

² Mustafa Kılıçoğlu, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşme Dışı Sorumluluk**, Cilt I, Turhan Kitabevi, s.1.

³ Selahattin Sulhi Tekinay vd., **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 7. Baskı., İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s. 27.

konulabilir.^{4 5} Bu şekilde ifa edilmeyen edim karşılığında devlet organları vasıtasıyla borçlunun malvarlığına el koyularak alacaklı tatmin edilir.⁶ Günümüz hukukunda borçlu, alacaklısına karşı yalnızca malvarlığı ile sorumlu olup kural olarak borçlunun şahıs varlığı ile sorumluluğu yoluna gidilememektedir.⁷

İdare hukukunda sorumluluk, idarenin eylem ve işlemlerinden doğmuş olan zararların tazminini ifade etmekte olup bu sorumluluk pek tabi vergi idaresi için de geçerlidir.⁸ Bir diğer deyişle, kişilerin muhatap oldukları zararın idarenin etkinliğinden kaynaklanması halinde tazmin yükümlülüğü idarenin sorumluluğundadır.⁹

Vergi hukukunda sorumluluğun ne ifade ettiğine bakılacak olursa, vergi borcunun ödenmesinden veya şekli görevlerin yerine getirilmesinden kaynaklanan ödevlerin vergi idaresine karşı yerine getirilmesi vergisel sorumluluk olarak ifade edilir. Daha geniş anlamıyla vergisel sorumluluk vergiyi doğuran olayla bağı olmayan üçüncü şahısların kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi idaresi nezdinde muhatap tutulmalarını; bazı durumlarda

⁴ “Kural, alacaklının Devletin (Mahkeme, İcra Makamları) yardımı ile alacağını zorla elde edebilmesidir. Fakat bazı istisnai sayılabilecek hallerde, alacaklı hakkını borçlunun rızası aranmadan elde etmek için Devlet kuvvetlerine muhtaç değildir. Bunun en iyi örneği takastır. Borçlar Kanununda Borcun ve Borçların Sona Erme Halleri arasında düzenlenen (B.K. md. 139) takastan maksat şudur; İki kişi, karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimleri birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç muaccel ise her biri alacağını borcuyla takas edebilir. Alacaklardan biri çekişmeli olsa bile takas ileri sürülebilir. Zamanaşımına uğramış bir alacağın takası, ancak takas edilebileceği anda henüz zamanaşımına uğramamış olması koşuluyla ileri sürülebilir.” Necip Kocayusufpaşaoğlu, **Borçlar Hukukuna Giriş: Hukuki İşlem-Sözleşme**, 4’üncü Basıdan 7. Tıpkı Bası, İstanbul, 2017, Filiz Kitabevi, s. 28.

⁵ Yargıtay 3. Hukuk Dairesi’nin 01.03.2017 tarih ve E:2017/1379 K:2017/2220 sayılı kararı, “Takas yolu ile borcun ifa edilebileceği yönünde örnek bir karar olup mezkur karar şu şekildedir; “...Davacı vekili 20.02.2014 tarihinde başlattığı icra takibi ile 3.145,00 TL aidat, doğalgaz ve su bedeli ve 14.000,00 TL kira bedelinin tahsilini istemiştir. Ödeme emrinin davalı kiracıya 26/02/2014 tarihinde tebliği üzerine davalı kiraya veren süresinde yaptığı itirazında borcu olmadığını aksine davacıdan 2.000 TL depozito alacağını bulduğunu, ayrıca davacının elinde davalıya iade etmesi gereken 1600 TL bedelli çek bulunduğunu, davalının kira borcu olmadığını, kira akdinin açıkça imzasına ve içeriğine itiraz ettiklerini bildirmiştir. Davalı sözleşme gereğince davacıya 1000 USD ve 1600 TL lik çek depozito vermiş olup, cevap dilekçesi ile takas ve mahsup talebinde bulunmuştur. Davada davacının kira ve aidat alacağı miktarı nazara alınarak bu miktar üzerinden davalı tarafından ödenen depozito miktarı mahsup edilerek sonucuna göre karar verilmesi gerekirken takas mahsup talebi hakkında olumlu veya olumsuz bir karar verilmeden davanın kısmen kabulüne karar verilmesi doğru değildir....hüküm bu sebeplerle bozulmalıdır.” şeklindedir. 10.09.2018 tarihinde <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> adresinden alınmıştır.

⁶ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 24. bası, Ankara, Yetkin Yay., 2019, s.78.

⁷ Tan Tahsin Zapata, **Borçlar Hukuku**, 7. B.s., Ankara, Savaş Yayınevi, Ocak 2012, s. 22.

⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bs., Ankara, Yetkin Yay., 2011, s.203.

⁹ Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2006, s.559.

ise, asıl vergi borçlusu ile birlikte ya da onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından karşılamalarını ifade etmektedir.¹⁰

Sorumluluk kavramına Türk hukuk sistemi içerisinde yer alan hukuk dallarında ayrı ayrı yer verildiğini ve her birinde ayrıntılı hükümler içerdiğini bu sebeple önem arz eden bir kurum olduğunu görmekteyiz. İlgili çalışmanın konusunu ise sorumluluğun vergi hukuku alanında nasıl şekillendiği oluşturmaktadır.

II. SORUMLULUK MÜESSESİNİN HUKUK SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Hukuksal anlamda sorumluluk kavramını bir müessese olarak incelediğimizde bazı sorunların çözümü anlamında getirilmiş bir uygulama olduğunu görmekteyiz. Vergi hukukundaki boyutunu incelemeden önce genel hukuk alanında düzenleme şekillerini görmek sorumluluk konusunu daha iyi anlamak adına faydalı olacağı düşünülmektedir.

Borçlunun davranışı ile meydana getirdiği zararı karşılaması ve alacaklıya zararını gidermek amacıyla borçlunun malvarlığına başvurma hakkı tanınması bir zorunluluk haline gelmektedir. Bu niteliği ile sorumluluk aynı zamanda borç ilişkilerinin temel objelerinden biri haline gelmiştir.¹¹

Hukukta sorumluluk tipleri ana başlıkları ile siyasi, cezai ve hukuki (mali) olmak üzere üçe ayrılır.

A. Siyasi Sorumluluk

Siyasi sorumluluk, idarecilerin egemene karşı sorumluluğudur.¹² Yeni sistemde Cumhurbaşkanının yürütme yetkisi ve görevinin bulunmasının yanı sıra Cumhurbaşkanı aynı zamanda merkezi idarenin merkez teşkilatıdır. Eski sistemde

¹⁰ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.203.

¹¹ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler/Sözleşmeden Doğan Sorumluluk**, 6. Bs., İstanbul, Beta Yay., Temmuz 2003, s.59.

¹² Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, Cilt II, 3. Bs., Bursa, Ekin Kitabevi Yay., 2019, s.929-931.

bakanlıklar (görev anlamında), devlet tüzel kişiliğini temsil etmekte iken artık Cumhurbaşkanlığı teşkilatının içinde yer almaktadırlar.¹³

Türkiye’de yeni yönetim şekli olan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde, idarenin siyasi sorumluluğu değil de yürütme organının idare dışında kalan kısmında yer alan Cumhurbaşkanının seçmen topluluğuna karşı siyasi sorumluluğu vardır. Bakanlar sadece Cumhurbaşkanına karşı sorumludur. Cumhurbaşkanlığı altındaki idari yapılanmaların direk olarak halka veya parlamentoya karşı siyasi sorumluluğu yoktur. (9 Temmuz 2018 den önceki idari teşkilat yapılanmasında Bakanlar Kurulu, başbakan ve bakanların parlamento karşısında siyasi sorumlulukları vardı; onların altında yer alan idari teşkilatın ise bir siyasi sorumluluğu yoktu.)¹⁴ Anayasa değişikliği sonrası Cumhurbaşkanı yürütme görev ve yetkisini tek başına kullandığından parlamenter sistemdeki sorumsuzluk kuralı artık geçerli değildir.¹⁵

Yeni yönetim şekli olarak belirlenen Cumhurbaşkanlığı Hükümet sisteminde yalnızca Cumhurbaşkanının siyasi sorumluluğunun olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra Cumhurbaşkanının işlem ve eylemleriyle ilgili sorumluluğu da devam etmektedir.¹⁶

B. Cezai Sorumluluk

Cezai sorumluluk, insanın uygulamakla mükellef olduğu davranış normlarına aykırı davranması nedeniyle kişiler arasında oluşan hukuki dengesizliğin giderilmesi amacıyla getirilmiş olan bir hukuki sonuçtur. Davranış normlarının kişilere yüklediği sorumluluklara aykırı davranılması halinde bu davranışın hiç işlenmemiş olmasını sağlamak mümkün olmadığından, hukuk düzeninin devamlılığı açısından haksızlığı gerçekleştiren nezdinde bazı yaptırımlar uygulanması gerekmektedir.¹⁷

¹³ Turan Yıldırım vd., **İdare Hukuku**, 7. Bs., İstanbul, Oniki Levha Yay., Ekim 2018, s. 49.

¹⁴ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Bs, Ekin Kitabevi Yay., Eylül 2018, s.673.

¹⁵ Turan Yıldırım vd. , **a.g.e.**, s.52.

¹⁶ “Cumhurbaşkanının işlem ve eylemlerinden doğan sorumluluk kişisel sorumluluk anlamına gelmemektedir. Cumhurbaşkanının işlemlerine karşı idari yargıda iptal davası açılabilecek, işlem ve eylemlerinden kaynaklanan zararların tazmini için idari yargıda tam yargı davası açılabilir.”, Turan Yıldırım vd. , **a.g.e.**, s.52.

¹⁷ İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bs., Ankara, Seçkin Yay., 2008, s.31.

Ceza Kanunu'nun düzenlenme amacı¹⁸ Türk Ceza Kanunu'nun 1'inci maddesinde, kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemek olarak belirlenmiştir.¹⁹

Ceza hukukunda yer alan 'kanunsuz ceza olmaz' ilkesi ile yalnızca kanunla belirlenen hükümlerin ihlal edilmesi halinde cezai yaptırımlara tabi olunacağı anlatılır.²⁰ Kanunla belirlenmiş olan cezai yaptırımlar ancak gerçek kişiler için geçerlidir. Zira tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımını uygulanamaz. Ancak tüzel kişiler açısından suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar uygulanabilmektedir. (TCK md. 20, md. 60)

C. Hukuki Sorumluluk

Hukuki sorumluluğu "medeni sorumluluk" ve "idari sorumluluk" başlıkları altında inceleyebiliriz.

1. Medeni Sorumluluk

Özel hukuk alanında *başkasına zarar vermeme* yükümü söz konusudur.²¹ Kişinin hukuka aykırı kusurlu bir davranış neticesinde sebep olduğu zarardan doğan sorumluluğu Borçlar Kanunu'nun 49'uncu maddesi²² ile düzenlenmiştir.

Haksız fiil söz konusu olduğunda "zarar" unsuru önem taşır. Bu kapsamda haksız fiilin yaptırımını zararın giderilmesi oluşturur. Bu tür bir yükümlülüğün

¹⁸ Bir görüşe göre, cezai yaptırım ile amaçlanan, suç niteliği taşıyan bir haksızlığı gerçekleştiren kişinin, bu suçu işlemesi nedeniyle içinde bulunduğu kusurluluk halinden kurtulmasını sağlayarak tekrar topluma kazandırmak, diğer görüşe göre ise, toplumun suç işlememesi anlamında caydırıcılığı sağlamaktır. İzzet Özgenç, **a.g.e.**, s.32-33.

¹⁹ 22.09.2019 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5237.pdf> adresinden alınmıştır.

²⁰ Mahmut Koca, İlhan Üzülmüş, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Bs., Ankara, Seçkin Yay., 2019, s.53; Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 14. Bs., Ankara, Seçkin Yay., 2019, s. 59.

²¹ Hüseyin Hatemi vd., **Borçlar Hukuku Genel Bölüm: Sözleşme-Dışı Sorumluluk Hukuku**, Cilt II, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1994, s.1.

²² Borçlar Kanunu m. 49 hükmünde; "*Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür.*" denilerek sorumluluk kavramı tanımlanmıştır.

doğması için kusur gerekli olmakla birlikte kusurun derecesi önem taşımamaktadır. Kusurun ağırlığı, derecesi haksız fiilin varlığını ispat için değil giderimin biçimini ve yüksekliğini belirlemek için önem taşır.^{23 24}

2. İdari Sorumluluk

Kamu hukukunda sorumluluk hükümleri düzenlenirken özel hukuktaki sorumluluktan esinlenilmiş olsa da idarenin ve idare hukukunun kendine has özellikleri korunmuştur. Mevcut düzenlemeler neticesinde kamu hukuku alanında yer alan sorumluluğun, özel hukuktakinden farklı şekilde düzenlendiği söylenebilir.²⁵

İdarenin sorumluluğu anlamında 19. yüzyıl öncesinde devletin, iktisadi ve sosyal hayata müdahale etmesi ile işleyen *müdahaleci devlet* anlayışı hâkim idi. Bunun bir sonucu olarak sorumsuz devlet anlayışı kabul edilmekteydi. 19. yüzyıldan sonra Fransız İhtilalinin etkileri neticesinde ortaya çıkan demokrasi hareketiyle birlikte

²³ Hüseyin Hatemi vd., **Borçlar Hukuku Genel Bölüm:Sözleşme-Dışı Sorumluluk Hukuku**, s.16.

²⁴ Haksız fiil işlenmesi halinde meydana gelen zarardan tarafların karşılıklı kusurlarının ağırlığı oranında sorumlu olacağı hakkında, Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 7.2.2018 tarih ve 2016/4490E. 2018/660K. sayılı kararı şu şekildedir; *“Dava, haksız fiilden kaynaklanan maddi tazminat istemine ilişkindir. Mahkemece, davanın kısmen kabulüne karar verilmiş; hüküm, davalı vekili tarafından temyiz edilmiştir. Davacı vekili; davalının, anason ekili tarlasında tarım ilacı kullanması sebebiyle aynı mevkide bulunan arıların zarar gördüğünü, olaya dair olarak... Cumhuriyet Başsavcılığınca soruşturma yapıldığını, zararının soruşturma sebebiyle tutulan olay yeri görgü ve tespit tutanağı ile sabit olduğunu belirterek oluşan maddi zararının tazminini istemiştir. Davalı vekili; davanın reddini savunmuştur. Mahkemece; davalının eylemi ile oluşan zarar arasında uygun illiyet bağının bulunduğu, eylemin haksız ve hukuka aykırı olduğu, davalının kusurlu hareketi ile zarara sebebiyet verdiği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne karar verilmiştir. Haksız eylem sonucu oluşan zararın tazminine karar verebilmek için, hukuka aykırı kusurlu eylem ile zarar arasında uygun illiyet bağının bulunması gerekir. Oluşan zararın kapsamı belirlenirken, tarafların, zararın oluşumuna hangi oranda etki ettikleri yani müterafik (bölüşük) kusurlarının olup olmadığı hususu belirlenerek bölüşük kusurun varlığı halinde kusur durumuna uygun indirim yapılmalıdır. Hükme esas alınan bilirkişi raporunda; davacıya ait arıların, davalının tarım arazisine 500 metreden daha yakın mesafede konumlandırıldığı ve bu şekilde Arıcılık Yönetmeliği'ne aykırı davranıldığı tespit edilmiştir. Aynı raporda davalının da Arıcılık Yönetmeliği'ne aykırı eylemleri tespit edilmiş olmasına rağmen tarafların kusur durumlarına dair bir belirleme yapılmamış, meydana gelen zararın taraflarca ne oranda tazmin edilmesi gerektiği hususu mahkemenin takdirine bırakılmıştır. Mahkemece, tarafların kusur durumunun tespiti için başkaca bilirkişi raporu alınmadan, oluşan zararın tamamından davalının sorumlu tutulmuş olması doğru değildir. Bu durumda; öncelikle uzman bilirkişi marifetiyle tarafların kusur durumunun tespit edilerek oluşacak duruma göre sonuca gidilmesi gerekir. Eksik incelemeye dayalı kararın açıklanan sebeple bozulması gerekmektedir.”* 20.06.2018 tarihinde www.kazanci.com adresinden alınmıştır.

²⁵ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt I, 12. Bs., Ankara, Turhan Yay., 2018, s.651.

hukuk devleti ilkesi ortaya çıkmış, bu ilkenin etkisi ile devletin sorumsuzluğu anlayışının yerine *devletin sorumluluğu* esası getirilmiştir.²⁶

İdarenin kusur sorumluluğunun dayanağını açıklamak için hukuk devleti ilkesi kullanılmaktadır. Bu ilke, idarenin hukuka uygun hareket etmesini amaçlarken diğer bir yandan idarenin hukuka aykırı davranışlardan kaçınmasını da amaçlamaktadır. İdarenin hukuka aykırı davranışları neticesinde doğan zararın idarece karşılanması, hukuk devleti anlayışının en tabi sonucudur.²⁷

İdarenin yargı kararlarına istinaden işlem yapma sorumluluğuna değinilecek olursa söz konusu düzenleme, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28/3 maddesi yer almakta olup, danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabileceği, şeklinde düzenlenmiştir.

İdare hukukuna kamu hizmetleri hukuku da denilmektedir. Bunun nedeni idare hukuku içinde kamu hizmetlerinin yadsınamayacak derecede ki önemidir. Kamu hizmetlerinin devamı için kamu harcamaları gereklilik arz etmektedir. Kamu harcamalarının en önemli kaynağını ise vergiler oluşturmakta vergilerle ilgili kurallar ise vergi hukuku ile düzenlenmektedir. Bu silsile içerisinde idare hukuku ile vergi hukukunun yakın bir ilişki içerisinde bulunduğu gözlenmektedir.²⁸

Vergi idareleri kamu kuruluşlarıdır.²⁹ Bu sebeple idarenin sorumluluğundan bahsederken vergiyi tarh ve tebliğ eden vergi idaresinin sorumluluğundan da bahsetmiş oluruz.

²⁶ Bahtiyar Akyılmaz vd., **Türk İdare Hukuku**, 10. Bs., Savaş Yay., Şubat 2019, s.112.

²⁷ A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **a.g.e.**, s.653.

²⁸ Selim Kaneti, vd., **Vergi Hukuku**, 2. Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019, s.4.

²⁹ Z. Sacit Önen, **Genel Vergi Hukuku**, 1. Bs., Ankara, Detay yay., Şubat 2017, s. 36.

III. KAYNAK YÖNÜNDEN HUKUKİ SORUMLULUK

Borç ilişkilerinin kaynaklarından en önemlileri sözleşme ile haksız fiillerdir. Kaynak yönünden sorumluluk “...den sorumluluk” olarak da ifade edilir.³⁰

Bir kimsenin diğerine karşı ika³¹ ettiği zarar verici veyahut (mutlak veya nispi anlamda) hukuka aykırı fiilden dolayı ona karşı sorumlu tutulması yani bir tazmin yükümlülüğü altına girmesi sorumluluğun kaynağı ile ilişkilidir.³²

Bu şekliyle sorumluluğu bir kişinin başkasına verdiği zararı giderim yükümlülüğü olarak ifade ettiğimizde yükümlülük ile sorumluluk bağdaşmaktadır. Özellikle sözleşmelerde taraflar sözleşmenin kurulmasıyla sözleşme ile bağlı hale gelirler.³³ Böylece, taraflar sözleşmeye uyma yükümlülüğü altına girmektedirler. Sorumluluğun sözleşmeden (hukuki ilişki) kaynaklandığı durumlar mevcut olmakla birlikte öncesinde herhangi bir hukuki ilişkiye dayanmadığı durumlarda söz konusu olmaktadır.

Doğan bir zararın giderilmesi söz konusu olduğunda doğrudan doğruya “sorumluluk(borç) ilişkisinden” söz edilebilir. Bu zararın giderilmesi yükümü sözleşmeden kaynaklanıyorsa “sözleşmeden doğan sorumluluktan” , haksız fiilden veya kanundan kaynaklanıyorsa “sözleşme dışı sorumluluktan” bahsedilir.³⁴

Sorumluluğun kaynağı olarak nitelendirebileceğimiz bu iki türü “sözleşme sorumluluğu” ve “sözleşme dışı sorumluluk” başlıkları altında inceleyeceğiz.

³⁰ Mustafa Reşit Karahasan, **a.g.e.**, s.62.

³¹ Borçlu bu fiili *bizzat* veya *yardımcı kişileri* aracılığıyla (Borçlar Kanunu m. 66 ve 116) ika etmiş olabilir.

³² Hüseyin Hatemi vd., **Borçlar Hukukuna Giriş: Hukuki İşlem/Sözleşme**, Yenilenmiş Genişletilmiş Tamamlanmış 4’üncü Bası’dan 7’inci Tıpkı Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s.26.

³³ Mustafa Kılıçoğlu, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşme Dışı Sorumluluk**, s.1.

³⁴ Hüseyin Hatemi vd., **Borçlar Hukuku Genel Bölüm: Sözleşme-Dışı Sorumluluk Hukuku**, s.15.

A. Sözleşme Sorumluluğu

Sözleşme, iki veya daha fazla kişinin hukuki bir sonuç doğurmak amacıyla, karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanları ile uyuşmasını ifade eder.(Borçlar Kanunu madde 1/I)

Borçlar Kanunu'nun 1 ila 49'uncu maddeleri arasında, sözleşme borç kaynağı olarak ifade edilmektedir. Bu türlü, borç doğuran, bir borç ilişkisi kurmak amacıyla yapılan sözleşmelere borç sözleşmesi denilmektedir. Ancak, sözleşme kavramı borç sözleşmesinden daha geniş bir anlam ifade etmektedir.³⁵

Hukuksal işlemler ve özellikle sözleşmelerden doğan borç ilişkilerinin yüklediği davranışa (borca) aykırılık, yani borcun hiç ya da gereği gibi yerine getirilmemiş olması durumunda, borçlu, borca aykırı davranması nedeniyle meydana gelen zararı tazmin ile yükümlü olur. Borçlar Kanunu'nda bu sorumluluk madde 112 ve devamında yer alan maddeler ile "Borçların İfa Edilmemesinin Sonuçları" başlığı altında düzenlenmiştir.^{36 37}

³⁵ Hüseyin Hatemi vd., **Borçlar Hukuku Genel Bölüm: Borçlar Hukukuna Giriş, Hukuki İşlem, Sözleşme**, s. 95.

³⁶ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler/Sözleşmeden Doğan Sorumluluk**, s.62; Turgut Akıntürk, Derya Ateş, **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler- Özel Borç İlişkileri**, 26. Bs., İstanbul, Beta Yay., Şubat 2017, s.85-86.

³⁷ Kanun koyucu, Yapma borcunun, borçlu tarafından ifa edilmediği hallerde alacaklının, masrafı borçluya ait olmak üzere edimin kendisi veya başkası tarafından ifasına izin verilmesini isteyebileceğini hüküm altına almıştır. Bu konuda Yargıtay 2. Hukuk Dairesi'nin 28.1.2014 tarih ve 2013/7253E. 2014/1551K. sayılı kararı şu şekildedir; "*Taraflar 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 166/3. maddesi uyarınca anlaşmalı boşanmışlar, karar 19.03.2009 tarihinde kesinleşmiştir. Aralarında düzenledikleri hakim tarafından onaylanan 30.1.2009 tarihli boşanma anlaşmasında; "davacı, kendi adına kayıtlı olan Ç... Ö... mahallesi 112 ada (19) parsel sayılı ana taşınmazdaki (103) bağımsız bölüm nolu meskeni, hükmün kesinleşmesinden sonra davalıya devretmeyi; davalı da, kendisine devredilecek olan bu taşınmazı 2009 yılı Eylül ayı sonuna kadar satıp, parası ile en geç altı ay içinde ortak çocukları Bora ve Deniz adlarına iki, kendi adına da bir daire almayı, çocuklar adına alacağı daireleri, onların adına tescil ettirmeyi kabul ve taahhüt etmişlerdir."* Buna göre, boşanma anlaşmasındaki bu hüküm karşılıklı borç yükleyen bir sözleşme niteliğindedir. Karşılıklı borç yükleyen bir sözleşmenin ifası isteminde bulunan tarafın, sözleşmenin koşulları ve özelliklerine göre daha sonra ifa etme hakkı olmadıkça kendi borcunu ifa etmiş ya da ifasını önermiş olması gerekir (e. BK. md. 81, 6098 s. TBK. md. 97). Davacı, Ç... Ö... mahallesinde bulunan taşınmazını boşanma kararının kesinleşmesinden hemen sonra 21.04.2009 tarihinde davalıya devretmiş; boşanma anlaşmasındaki edimini bu suretle yerine getirmiş, davalı ise edimini dava tarihine kadar ve halen yerine getirmemiştir. Davacı, kendi edimini yerine getirdiği halde, davalının boşanma protokolünde yüklendiği borcunu ifa etmediğini ileri sürerek; davalı adına tescil edilen Ç...'deki taşınmazın satılmasına, satıştan elde edilecek bedel ile davalı ve müşterek çocuklar adına olmak üzere üç daire alınmasına karar verilmesini istemektedir. Buna göre istek ifaya ilişkindir. Boşanma anlaşmasında yer alan "ortak çocuklar adına iki taşınmaz alınacağına" ilişkin hüküm; çocuklar bakımından üçüncü kişi yararına bir edim yükümlülüğü niteliğindedir, (e. BK. m. 111,

B. Sözleşme Dışı Sorumluluk

Genel hukuk sorumluluğunun iki amacından biri uğranılan zararın karşılanması, diğeri de olası zararların önlenmesidir.³⁸ Zarar haksız fiilden kaynaklanıyor ise ve zarar gören ile sorumlu arasında mevcut bir sözleşme bulunmuyorsa, yalnızca sözleşme dışı sorumluluk çerçevesinde zararın karşılanması talep edilebilir.³⁹

Bir diğr ifadeyle zarar veren fiili işleyen ile zarar gören arasında önceden kurulmuş bir borç ilişkisi bulunmuyor ve bu kişiler arasında zarara sebep olan bir olay yaşanması neticesinde haksız fiilin meydana gelmesinden sonra bir hukuki ilişki kurulmaktadır.⁴⁰

Vergi hukuku sorumluluğu da bir sözleşme dışı sorumluluktur. Ancak, vergi sorumluluğunun, genel hukuk sorumluluğundan farklı bir hukuki yapılanması mevcuttur.⁴¹

6098 s. TBK. m. 129/1) Kendi adına sözleşme yapan kişi, sözleşmeye üçüncü kişi yararına bir edim yükümlülüğü koydurmuşsa, edimin üçüncü kişiye ifa edilmesini isteyebileceği gibi, üçüncü kişi veya üçüncü kişiye halef olanlar da, tarafların amacına veya örf ve adete uygun düştüğü takdirde edimin ifasını isteyebilir (e. BK. m. 111, 6098 s. TBK. m. 129) Bu bakımdan boşanma anlaşmasının tarafı olan davacının, bu anlaşmaya çocukları yararına koydurduğu edimin ifasını isteyebileceğinde bir duraksama bulunmamaktadır. Davacı, boşanma anlaşmasındaki kendisine düşen edimi, kararın kesinleşmesinden hemen sonra yerine getirdiği halde, davalı edimini ifa etmemiş; kendisine isnat olunamayan haller sebebiyle ifanın mümkün olmadığına ilişkin bir sebep de ileri sürmemiştir. O halde, borçlunun sorumlu tutulamayacağı sebeplerle ifanın imkansızlığı gerçekleşmedikçe, davalı yüklendiği edimi ifa borcu altındadır. Davacı, verdiği iadesini ve borcun ifa edilmemiş olması sebebiyle bundan doğan zararın tazminini değil, ifayı istemektedir. Boşanma anlaşmasında davalının yüklendiği borç bir yapma borcu niteliğindedir. Yapma borcu, borçlu tarafından ifa edilmediği takdirde alacaklı, masrafı borçluya ait olmak üzere edimin kendisi veya başkası tarafından ifasına izin verilmesini isteyebilir, (e. BK. m. 97, 6098 s. TBK. m. 113/1) Öyleyse, davacının talebinin 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 113/1. maddesi çerçevesinde incelenerek, sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, bu husus nazara alınmadan, "protokolde davalının davacıya yönelik yerine getirmesi gereken bir edimin bulunmadığı" ve "ifanın ve infazın mümkün olmadığı" gerekçesiyle yazılı şekilde hüküm kurulması doğru bulunmamıştır." 12.07.2018 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeXn8S1o4ZOM2w~~~> adresinden alınmıştır.

³⁸ Salih Özel, "Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 56, Ağustos 2008, s.8.

³⁹ Hüseyin Hatemi vd., **Sözleşme Dışı Sorumluluk**, s.2.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku: Genel ve Özel Hükümler**, 5. Bs., Bursa, Ekin Yay., 2011, s.80.

⁴¹ Salih Özel, **a.g.m.**, s.8.

1. Kusur Sorumluluğu

a. Özel Hukuk Kapsamında

Sorumluluk türlerinden en çok karşılaşılanı ve en bilindik olanı, kusur sorumluluğudur. Sorumluluk burada zarar verenin kusuruna dayandığından, bunu “kusur sorumluluğu” olarak tanımlamak gerçeğe daha uygundur. Bunun yanı sıra, zarar verici eylem bir kişiyle ilişkili olduğundan, doktrinde kusur sorumluluğu yerine “sübjektif sorumluluk” da denmektedir.⁴² Bir kişinin kusurlu olarak addedilebilmesi için kusur ehliyetine sahip olması (fiilin kişiye isnat edilebilir olması) gerekir. Bir diğer deyişle kişinin ayırt etme gücüne sahip olması gerekir.⁴³

Kusurun belirlenmesinde amaç zarar veren kişiyi hatalı eylemi nedeniyle sorumlu tutabilmek ve tazmin edilmesi gereken tutarı belirlemektir. Zarar, kusurlu bir davranış neticesinde meydana gelmiş ise mağduriyet yaşayan kişinin üzerindeki zararın etkilerini ortadan kaldırarak, zarar doğuran davranışı işleyen kişi ile aradaki illiyet bağıını kurmak gerekir.⁴⁴ Kusurun yokluğu halinde sorumluluğun ortadan kalkacağına örnek teşkil eden Yargıtay 17. Hukuk Dairesi’nin 19.10.2017 tarih E:2015/18804 K:2017/9335 sayılı kararı;

“Dava, işyerinde yangın sebebiyle meydana gelen hasarın hasara neden olan kiracıdan ve sigortacısından tahsili istemine ilişkindir. ... Zararın doğmasına sebebiyet veren yangın davalı şirketin işyerinden başlayarak diğer iş yerlerine sirayet ettiği ve yangının çıkmasında asıl dosyada davalı kiracı şirketin bir kusuru bulunduğu dair bir tespit yapılamadığından davanın reddine karar verilmesinde isabetsizlik bulunmamaktadır.” şeklindedir.

Kusurluluk kişinin iradesine dayanmaktadır. Kişinin belirli bir sonuca yönelmiş iradesinin olması veya sonucun ortaya çıkmaması için gereken iradi çabayı göstermemiş olması gerekmektedir.⁴⁵

⁴² Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, s.447.

⁴³ Abdülkerim Yıldırım, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 3 Bs, Ankara, Adalet Yayınevi, Eylül 2015, s.180.

⁴⁴ Fikret Eren, a.g.e., s.494.

⁴⁵ Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku: Genel ve Özel Hükümler**, s.87.

Borçlar Kanunu'nun 49. Maddesinde⁴⁶ kusur, haksız fiil sorumluluğunun önemli bir unsuru olarak yer almaktadır. Kişinin yalnızca kusurlu eylemlerinden sorumlu tutulması gerektiği yönündeki görüş, bireysel-liberal ekonomik ve hukuk düzenlerinin getirisiidir. Buna göre zarara sebebiyet veren hukuka aykırı eylemlerin kusurlu bir davranışın eseri olması halinde söz konusu zarar tazmin edilebilecektir.⁴⁷

b. Kamu Hukuku Kapsamında

İdari yargıda, idarenin sorumluluğu belirlenirken kullanılan sorumluluk esasları, içtihatlarla belirlenmiştir. Kusurlu sorumluluğun ilişkili olduğu hukuki esas ise hizmet kusurudur. Danıştay kararlarında⁴⁸ hizmet kusuru, idarenin yürütmekle görevli olduğu hizmetin kuruluşunda, düzenlenişinde ya da işleyişinde nesnel nitelikli bozukluk, aksaklık ya da boşluk olarak açıklanmaktadır.⁴⁹ İdarenin kusurlu olduğunun ispatı zarara uğrayan kişi tarafından yapılmalıdır.⁵⁰

Fransa ve ondan etkilenen ülkelerde⁵¹ kusur sorumluluğu, mahkeme içtihatlarının ortaya çıkardığı, anonim nitelikli ve doğrudan doğruya hizmete isnat edilebilen, tamamen idari nitelikli hizmet kusuruna; Almanya ve ondan etkilenen ülkelerde ise görev sorumluluğuna neden olan görev kusuru denilebilecek ve özel hukukta geçmesine rağmen, haksız fiil hukukundaki kusur gibi tam bir subjektiflik barındırmayan kamu görevlisinin kusuruna dayanmaktadır.⁵²

⁴⁶ Türk Borçlar Kanununun 'Haksız Fiillerden Doğan Borç İlişkileri' ni düzenleyen İkinci Kısımının ilk maddesi olan 49. Maddesinde Sorumluluk; *"Kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle yükümlüdür. Zarar verici fiili yasaklayan bir hukuk kuralı bulunmasa bile, ahlaka aykırı bir fiille başkasına kasten zarar veren de, bu zararı gidermekle yükümlüdür."* hükmü ile ifade edilmektedir.

⁴⁷ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler-Sözleşmeden Doğan Sorumluluk**, s.78.

⁴⁸ Danıştay 15. Dairesi'nin 20.12.2018 tarih E.2016/10078, K.2018/8418 sayılı kararı ile; Danıştay 15. Dairesi'nin 20.12.2018 tarih E.2016/2055, K.2018/8407 sayılı kararı. 02.07.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> sitesinden alınmıştır.

⁴⁹ Turan Yıldırım, **a.g.e.**, s.834-837.

⁵⁰ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s.749-751.

⁵¹ "Fransa'da idari rejim sistemi ve buna bağlı olarak devletin kamu hukuku alanındaki sorumluluğunun kabulü, kısa sürede bütün Kıta Avrupası ülkelerinde etkili oldu. Bundan Türkiye ve Belçika gibi ülkelerde sorumluluğun esası doktrininde katkılarıyla mahkeme içtihatlarıyla gelişirken; Almanya, İsviçre, Avusturya gibi ülkelerde devletin sorumluluğuna pozitif hukuktaki çeşitli hükümler kaynaklık etti." Bahtiyar Akyılmaz vd. , **a.g.e.**, s.113.

⁵² Bahtiyar Akyılmaz vd., **a.g.e.**, s. 113.

2. Kusursuz Sorumluluk

Bir kişinin sebep olduğu zarardan sorumlu tutulabilmesi için kural olarak kusurlu olması gerekirken, bazı durumlarda kusuru olmasa bile sorumlu tutulabilmektedir. Bu hallere “kusursuz (objektif) sorumluluk halleri” veya “sebep sorumluluğu” denilmektedir.⁵³ Bu halde sorumluluk için zararın hukuka aykırı bir fiilden doğması, yani sorumluluğun sadece objektif şartının gerçekleşmesi yeterlidir; ayrıca sübjektif bir şarta, diğer söyleyişle, kusura ihtiyaç yoktur. Objektif sorumluluk deyiminin kullanılması bu yüzdendir. Failin bir zarara sebep olması halinde kusursuz sorumlu tutulabilmesi için fiil ile zarar arasında maddi bir “sebep olma” bağı yeterli görülüyor ise bu durumda da sebep sorumluluğundan bahsedilir.”⁵⁴

Kusursuz sorumluluk halleri, kusurun aranmadığı sırf zararın mevcudiyetinin borç ilişkisinin kurulması için yeterli olduğu hallerdir. Kanundan doğan borç ilişkileri bunların örneğini teşkil etmektedir.⁵⁵

Kusursuz sorumluluğun uygulandığı haller kanunlarla tayin edilmiş olup tahdididir. (Numerus clausus ilkesi) ⁵⁶ Kanunlarda sayılanlar dışında kusursuz sorumluluk halleri belirlenemez. Bir diğer deyişle, kusuru olmadan zarara sebebiyet verenler işledikleri fiiller kanunda açıkça yer almadıkça o fiillerinden sorumlu olmayacaklardır. Bununla birlikte, kusursuz sorumlulukta kişiler genel olarak kendi işlem ve eylemlerinden değil, diğer kişilerin kusurlu davranışları nedeniyle sorumlu tutulmaktadır.^{57 58}

⁵³ Turan Yıldırım, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, s.189.

⁵⁴ Selahattin Sulhi Tekinay vd. , **a.g.e.**, s. 671.

⁵⁵ Hüseyin Hatemi vd., **Borçlar Hukuku Genel Bölüm:Sözleşme-Dışı Sorumluluk Hukuku**, s.14.

⁵⁶ Hüseyin Hatemi, Emre Gökyayla, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, s.149.

⁵⁷ Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku: Genel ve Özel Hükümler**, s.89.

⁵⁸ Noterlerin kusursuz sorumluluk hali, Noterlik Kanununun 162. Maddesi ile düzenlenmiştir. Söz konusu durumu içeren ve ispat yükünün noterde olduğuna yönelik verilen Yargıtay 3. Hukuk Dairesi'nin 22.3.2018 tarih 2018/1459E. 2018/2850K. sayılı kararı şu şekildedir; “*Dava; noterde düzenlenen araç satış sözleşmesiyle satın alınan aracın, alıcının elinden alınması nedeniyle, alıcının uğradığı maddi zararın, noterden tazmini istemine ilişkindir. 1-)Dosyadaki yazılara, kararın dayandığı delillerle kanuni gerektirici sebeplere ve özellikle delillerin takdirinde bir isabetsizlik görülmemesine göre, davacının sair temyiz itirazları yerinde değildir. 2-)1512 Sayılı Noterlik Kanunu'nun 162.maddesine göre, "Noterler bir işin yapılmamasından veya hatalı yahut eksik yapılmasından dolayı zarar görmüş olanlara karşı sorumludurlar". Bu maddeye göre noterlerin sorumluluğu Kusursuz sorumluluktur. Kusursuz sorumlulukta ise, zarar gören kişinin kusurun varlığını ispat etmek zorunluluğu yoktur, aksine kusursuz sorumlu olan davalının (noterin) olayla zarar arasında*

a. Borçlar Hukukunda Kusursuz Sorumluluk Halleri

Borçlar hukukunda sebep sorumluluğu olarak da açıklanan bu uygulamada sorumluluğu doğuran olay ile zarar arasında sebep sonuç ilişkisinin varlığı yeterli görülür. Bu durumda sorumluluğun kurucu unsuru kusur yerine kanunun öngördüğü belirli bir olgudur.⁵⁹

Sorumluluğu düzenleyen hükümlerde korunması amaçlanan bir menfaat bulunmakta, konulan hüküm (norm) de korunması amaçlanan menfaat ile sınırlı olmaktadır. Bu kapsamda kanunla belirlenen sınırların dışındaki zararların tazmini

uygun illiyet bağının bulunmadığını kanıtlaması gerekir. Sorumluluk Hukukunun önemli öğelerinden biri de zarar ile eylem arasında illiyet bağının bulunmasıdır. İlliyet bağının kesildiği durumlarda kusursuz sorumlu olan kişi sorumlu tutulmayacaktır. Teoride ve uygulamada; mücbir sebep, zarar görenin tam kusuru ve üçüncü kişinin ağır kusuru ile illiyet bağı kesilir ve kusursuz sorumlu olan kişi sorumluluktan kurtulur. Diğer taraftan Noterlik Yasası'nın 72.maddesi gereğince noter; iş yaptıracak kişilerin kimlik ve adresleri ile gerçek isteklerini tam öğrenmekle yükümlüdür. Noterin sahte belgeler ile işlem yapması ve gerçek maliki iyi tespit edememesi, hatalı ve eksik bir işlemdir. Tüm bu bilgiler ışığında somut olay irdelendiğinde; satışa konu aracın vekaletnamede ve tescil belgesinde şasi numarası ... iken; satış işlemi gerçekleştirilen aracın şasi numarası araç satış sözleşmesinde ...'dır. Sahte olduğu anlaşılan ve tescil belgesi seri nosu bire bir tutan ... 980880 seri numaralı tescil belgesi üzerinde 17 karakterden oluşan şase numarası ile sistem üzerindeki şase numarası arasında bir harf farklılığın bulunduğu, davalı noterce bunun fark edilmiş olmasına rağmen işlemin yapıldığı, yine araç satış sözleşmesinde araç maliki ... vekili olarak işlem yapan ... tarafından ibraz edilen nüfus cüzdanının veriliş tarihi 14.06.2006 iken, sistemdeki nüfus cüzdanının veriliş tarihinin 07.05.2010 tarihli olduğu, bu belgelere dayalı olarak noterce işlem yapıldığı anlaşılmaktadır. Olayda; sahte motorlu araç trafik belgesi kullanılarak aracın satışının yapıldığı, davacının bu sebeple zarara uğradığı sabit olduğuna göre; nedensellik bağının kesildiğinin ispatı davalı notere düşmektedir. Kamu hizmeti yürüten noterin, motorlu araç trafik belgesinde hatalar sebebiyle daha özenli davranıp gerekli araştırmayı yaparak sürücü belgesi ve vekaletnamenin sahte olup olmadığını detaylı şekilde araştırması gerekmektedir. Davalı noterin, sahte motorlu araç trafik belgesine dayanarak satış yapmış olması özen yükümlülüğünü kusurlu şekilde aksattığını göstermekte olup, noterin eylemi ile meydana gelen zarar arasında illiyet bağının kesilmediği açıktır. Bu nedenle, davalı noterin sorumluluğu cihetine gidilmelidir. O halde, mahkemece; davalı noterin, araç satış işlemini yaparken kendisinden beklenen dikkat ve özeni göstermediği gözetilerek, kamu hizmeti yapan noterin, gerekli dikkat ve özeni göstermemesi onun sorumluluğunu gerektirdiğinden, davacının uğradığı maddi kayıpların belirlenmesi ve davalıdan tazminine karar verilmesi gerekirken; itibar edilmeyen gerekçeler ile, davalı ... yönünden davanın reddine yönelik hüküm kurulmuş olması doğru görülmemiş, bozmayı gerektirmiştir.” 27.09.2018 tarihinde

<https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeXXsdy saR3Big~~~> adresinden alınmıştır.

⁵⁹ Fikret Eren, **a.g.e.**, s.449; “Roma Hukukunda başkasının fiilinden sorumluluk kabul edilmemişti. Keza Mecellenin 89. Maddesindeki “bir fiilin hükmü failine muzaaf kılınır.” ifadesiyle de başkasının fiilinden sorumluluk kabul edilmemiştir.” Turgut Önen, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bs., Ankara, Yargı yay., Ağustos 1999, s.158.

mümkün bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, kanunun koruma amacı ile zarar arasında ilişki bulunması gerekmektedir.⁶⁰

Sorumluluğun dayandığı olgular itibariyle, hakkaniyet sorumluluğu, özen sorumluluğu ve tehlike sorumluluğundan söz edilebilir.⁶¹ 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nda kusursuz sorumluluk halleri 65 ila 71 nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Bir kişinin kusursuz sorumluluk nedeniyle sorumlu tutulması esnasında dürüstlük ilkesi çerçevesinde hareket edilmelidir. Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin 02.10.2017 tarihli kararı da Medeni Kanun'un 2. Maddesinde yer alan dürüstlük ilkesine ve Borçlar Kanunu 65. Maddesinde yer alan hakkaniyet ilkesine aykırı yönde karar verilemeyeceği şeklindedir.⁶²

Kusur sorumluluğunu benimseyen liberal hukuk devletinden, adalet ve hakkaniyet fikrini öngören sosyal hukuk devletine geçişin ve sosyal gelişmenin bir sonucu olarak sebep sorumluluğunun kabul edilmesi ihtiyacı doğmuştur. Sebep sorumluluğunu etkileyen fikirlerin başında ise hakkaniyet olgusu gelir. Bu düşünce sisteminde zarar verenin kusuru bulunmasa bile zarar verenle zarar görenin ekonomik durumlarının karşılaştırılması esas geçerlidir. Bu karşılaştırmanın sonucunda, zarar

⁶⁰ M. Kemal Oğuzman, Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Bs. İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2010 s. 588.

⁶¹ Doğan Şenyüz, **Borçlar Hukuku: Genel ve Özel Hükümler**, s.89.

⁶² Yargıtay 13. Hukuk Dairesi'nin 02.10.2017 tarih E:2015/21861 K:2017/8788 sayılı kararında; *"...Kural olarak tam ehliyetsiz kişilerin hukuki işlemleri hükümsüzdür. (TMK md.15) Ancak bu kuralın istisnaları vardır. Bunlardan biri TMK.'nun 2.maddesinde de öngörülen dürüstlük kuralıdır. Buna göre, "Herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz". TMK.'nun15.maddesinde hükme bağlanan kuralın istisnalarından biri de, T.B.K. nun 65.maddesi hükmüdür. T.B.K. nun 114/2.maddesi yollamasıyla sözleşmeye aykırılık hallerinde de uygulanması mümkün olan T.B.K. nun 65.maddesi uyarınca hakkaniyet elverdiği takdirde tam ehliyetsiz olan kişi diğer tarafın batıl hukuki işlemin hüküm ifade ettiğine güveni sebebiyle oluşan zararından sorumludur. TMK. nun 452/2.maddesinde ise, "vesayet altındaki kişinin fiil ehliyetine haiz olduğu hususunda diğer tarafı yanıltmış olması halinde onun bu yüzden uğradığı zarardan sorumlu olacağı" öngörülmüştür. Buna göre kendisini ehil bir kişi gibi gösterip hukuki işlem yapan ve bu suretle karşı tarafı zarara uğratan ehliyetsiz kişinin bu zarardan sorumlu olacağının kabulü gerekir. ... Sözleşmelerin yapıldığı tarihler de dikkate alındığında davacı bankanın kısıtlının durumunu bilemeyeceği hususunun yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda, tarafların tüm delilleri de getirtilerek değerlendirilmesi gerekirken eksik incelemeyle ve yanlışlı değerlendirmeyle davanın reddine karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozmayı gerektirir."* denilmektedir. 18.05.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeUoWX1f31PZgw~~> adresinden alınmıştır.

görene oranla ekonomik yönden daha güçlü olan zarar veren kusurlu olmasa bile hakkaniyet ve adalet düşüncesi gereği sorumluluktan mesul olabilir.^{63 64}

Objektif özen yükümlülüğünün yerine getirilmediği hallerde, sebep olan kusursuz olsa bile oluşan zarardan mesul olmaktadır. Bu türlü bir sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, uygun illiyet bağının yani sorumluluğu doğuran olgu ile zarar arasında sebep sonuç ilişkisinin varlığı gerekmektedir.⁶⁵

Bir kimse tehlike barındıran bir iş yapıyor ise kusurlu olmasa dahi yaptığı işin sonucu olan zarardan sorumlu tutulmaktadır. Bu sorumluluk türüne mahiyetine uyacak biçimde tehlike sorumluluğu denilmektedir.⁶⁶ En ağır sorumluluk türü olan tehlike sorumluluğunda kişinin sorumlu tutulması için kusurlu olması ya da objektif özen ve dikkat yükümlülüğünün ihlal edilmesi aranmaz.⁶⁷

b. İdare Hukukunda Kusursuz Sorumluluk Halleri

İdarenin sorumluluğu alanında ilke olarak idarenin kusurlu sorumluluğu geçerli olup kusursuz sorumluluk istisnayı teşkil etmektedir. Kusursuz sorumluluk ilkesi ilk defa Fransız Danıştay'ının 21 Haziran 1895 tarihli *Cames*⁶⁸ kararıyla ortaya

⁶³Fikret Eren, **a.g.e.**, s.450-451.

⁶⁴ Hakkaniyet değerlendirmesi yapılarak hüküm kurulması gerektiği gerekçesiyle Yerel Mahkeme kararını bozan Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 20.12.2017 tarih ve E:2016/3415 K:2017/8481 sayılı kararı; "Asıl dava ve birleşen dava, rücuen tazminat istemine ilişkindir. Mahkemece, asıl dava ve birleşen davanın reddine karar verilmiş; hükmüm, davacı vekili tarafından temyiz edilmiştir... Mahkemece; davalının ayırt etme gücünün bulunmadığı, ekonomik ve sosyal durumunun iyi olmadığı, davacı yararına tazminata hükmedilmesinin hakkaniyete uymayacağı gerekçesiyle asıl dava ve birleşen davanın reddine karar verilmiştir. Dosya kapsamından; davalıya Sulh Hukuk Mahkemesi'nin 06/02/2006 gün, 2005/48 esas, 2006/138 karar sayılı dosyası ile eşinin vasi olarak atandığı, Dr. Sağlığı ve Hastalıkları Hastanesi Baştabipliğinden alınan sağlık kurulu raporunda davalıya bipolar affektif hastalık tanısının konulduğu anlaşılmaktadır. 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 54. (6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 65.) maddesi hükmüne göre; hakkaniyet gerektiriyorsa hâkim, ayırt etme gücü bulunmayan kişinin verdiği zararın tamamen veya kısmen giderilmesine karar verir. Olay tarihinde yürürlükte bulunan 818 Sayılı BK'nın 54. maddesinin yukarda açıklanan düzenlemesi uyarınca somut olayda tazminat isteminin tümünden reddini gerektirir bir durum bulunmamaktadır. Şu halde, öncelikle davalının eylemi ile meydana gelen zarar sebebiyle davacının ödediği miktarın kapsamının belirlenmesi, hakkaniyet hususunda ise davalının sosyal ve ekonomik durumu araştırılarak sonucuna göre sorumlu tutulması gerekirken, eksik inceleme ve yanlılgılı değerlendirme ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru olmamış ve kararın bozulması gerekmiştir." şeklindedir.

⁶⁵ O. Gökhan Antalya, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 1. Bs. İstanbul, Legal Yay., 2017, s. 102.

⁶⁶ "Yargıtay işverenin iş kazalarından doğan sorumluluğunun tehlike sorumluluğu olduğunu vurgulamıştır. : HGK 18.03.1987 87/203, Turgut Akıntürk, Derya Ateş, **a.g.e.**, s. 95.

⁶⁷ Fikret Eren, **a.g.e.**, s.451-454.

⁶⁸ Conseil d'État, 21 Haziran 1895, *Cames*, RDCE, 1895, s.509, (Nakleden: Chapus, op. Cit. , c.I. , s.1347); Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s.696.

çıkıştır. Bu tarihe kadar özel hukukta bu tür bir sorumluluk belirlenmemiştir. Dolayısıyla kusursuz sorumluluk teorisi idare hukuku içinde gelişen orijinal bir teoridir.^{69 70}

İdare hukukunda geçerli olan risk ilkesi ve fedakârlığın denkleştirilmesi ilkesi gereği idarenin kusursuz sorumluluğu ortaya çıkmıştır. Böylelikle idare, hukuka uygun eylem ve işlemlerinden doğan zararları tazmin etmekle yükümlü hale gelmiştir.^{71 72} İdarenin kusursuz sorumluluk halleri arasında, risk ilkesi, kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesi, anarşi ve terör olaylarında kusursuz sorumluluk, hukuka uygun işlemlerde kusursuz sorumsuzluk, bayındırlık işlerinde kusursuz sorumluluk, kamu hizmetlerine katılmada kusursuz sorumluluk halleri⁷³ yer almaktadır.

IV. KONU YÖNÜNDEN HUKUKİ SORUMLULUK

Alacaklının borçlu nezdinde mevcut olan alacağına el koyabilmesi imkânına sahip olması ve bu alacağına hangi yöntemlerle kavuşacağı sorumluluğun konusu ile ilişkilidir.⁷⁴

⁶⁹ De Laubadère, Venezia ve Gaudemet, op. Cit. , c. I, s. 993 ; Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 696.

⁷⁰ Bu konudaki içtihat, Fransız Danıştay'ın 21 Haziran 1895 tarihli Cames kararıyla oluşturulmuştur. Bu karara konu teşkil eden olayda bir cephane fabrikasında işçi olarak çalışan Bay Cames , makineli bir çekiç ile bir demir parçasını döverken demirden kopan bir parça sol eline isabet etmiştir. Bu iş kazası sonucunda Bay Cames sol elini kullanamaz hale gelmiştir. Bu olayda ne işçi Bay Cames'in bir kusuru ne de idarenin bir kusuru vardır. Zarar tamamıyla "beklenmeyen hâl(*cas fortuit*)" niteliğinde olan bir kaza sonucu ortaya çıkmıştır. Bay Cames uğradığı zararın tazmini istemiyle Danıştay'da dava açmıştır. Bay Cames idarenin bir kusur işlediğini de iddia etmemiştir. O zaman ki içtihatlar uyarınca Danıştay'ın bu davayı reddetmesi beklenirken, Danıştay, bu olayda idareye atfedilebilir bir kusur olmadığını tespit etmesine rağmen, davayı reddetmemiş, tersine, kazanın meydana geldiği koşulları dikkate alarak idareyi Bay Cames'e tazminat ödemeye mahkûm etmiştir. Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, s.1098-1099.

⁷¹ Kemal Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s.741

⁷² "Toplum için yapılan, hukuka uygun olan tutum ve davranışlardan doğan zararların, yine toplum tarafından karşılanması sosyal devlet anlayışının doğal bir sonucudur. Kamu hukuku alanında kusursuz sorumluluğun, özel hukuktakine göre büyük bir gelişim göstermesi, idarenin kusuru olmadan verdiği bazı zararları karşılaması, eğilim ve gelişimin bu yönde olduğunu göstermektedir.", A.Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **a.g.e.**, s.757

⁷³ Sayılan kusursuz sorumsuzluk halleri için bkz. A. Şeref Gözübüyük, Turan Tan, **İdare Hukuku Genel Esaslar**, s.786-800

⁷⁴ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku: Kusura Dayanan Sözleşme Dışı Sorumluluk**, s.60; "Hukukumuzda sorumluluktan bahsederken sorumlu olunan kavramı açıklamak için "...ile sorumluluk" (malvarlığı ile), sorumluluğun sebebini ya da kaynağını açıklamak için "...den sorumluluk" (sözleşmeden, kanundan) ifadeleri kullanılır. Vergi hukukunda 'malvarlığı ile sorumluluk' esaslı geçerli olup, kural olarak yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden doğan sorumluluk söz konusudur.

A. Kişi ile Sorumluluk

Hukuk tarihi sürecinde sorumluluğun ilk şekli, insanların kendi kişiliği ile sorumlu olması şeklindedir. İlkel hukuk sistemlerinde görülen bu sorumluluk türü, alacaklının, borçlunun kişiliğine yani vücuduna el koyabilmesidir. Edimini yerine getirmeyen borçlu, alacaklısına köle olur, köle diye satılır; hatta öldürülebilirdi. Zaman içerisinde bu uygulamalar bırakılarak bu yetki alacaklı tarafından borçlunun hapsedilmesine/hapsettirilmesine dönüşmüştür.⁷⁵ Bugün kişi ile sorumluluk kural olarak⁷⁶ uygulanmamakta olup yerini malvarlığı ile sorumluluğa bırakmıştır.

B. Malvarlığı ile Sorumluluk

İnsanın borcu sebebiyle kişiliğiyle sorumlu olması hem insani haklarına hem de sosyoekonomik gereklere aykırılık arz etmektedir. Borçlunun borcunu ifa edebilmesi için çalışarak, üreterek kazanç elde etmesi gerekli iken kişilik hakları sınırlanarak çalışma imkânının elinden alınması borcun ifası amacına ters düşmektedir. Bu sebeple modern hukuk sistemlerinde, ekonomik gereklere uyan, kişilik haklarına saygılı diğer bir sorumluluk türü olan malvarlığı ile sorumluluk yoluna başvurulmaktadır.⁷⁷

⁷⁵ Mustafa Reşit Karahasan, **Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler/Sözleşmeden Doğan Sorumluluk**, s.61

⁷⁶ Temel kural bu olmakla birlikte günümüz İcra ve İflas Hukukunda, borçlunun hapis yolu ile tazyik edilmesi imkânı mevcuttur. İİK madde 344/I bunun örneğini teşkil etmektedir. Anılan maddeye göre “Nafakaya ilişkin kararların gereğini yerine getirmeyen borçlunun, alacaklının şikâyeti üzerine, üç aya kadar tazyik hapsine karar verilir.” Aynı şekilde 343. maddede, “Yalnız kendisi tarafından yapılacak olan bir işin yapılması veya bir işin yapılmaması yahut bir irtifak hakkının tesisi veya kaldırılması hakkındaki ilâm hükümlerine makbul mazerete müstenit olmayarak muhalefet eden borçluların, lehine hüküm verilmiş kimsenin şikâyeti üzerine, üç aya kadar tazyik hapsine karar verilir.” hükmü yer almaktadır. Bunun gibi İİK madde 76 hükmünde; “Mal beyanında bulunmayan borçlu, alacaklının talebi üzerine beyanda bulununcaya kadar icra mahkemesi hâkimi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere hapisle tazyik olunur. Ancak bu hapis üç ayı geçemez.” ifadesi yer almaktadır.

⁷⁷ Fikret Eren, **a.g.e.**, s.86

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU BAKIMINDAN VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUK UYGULAMASINDAKİ YERİ

Vergi hukuku alanında sorumluluk müşterek ve müteselsil sorumluluk olarak sınıflandırılabilir. Müşterek sorumlulukta verginin tamamı mükelleflerden biri tarafından ödendiğinde diğer mükelleflerin sorumluluğu ortadan kalkmaktadır. Müşterek sorumluluk, mükellefle mükellef arasında söz konusu olabileceği gibi mükellefle vergi sorumlusu arasında da olabilir.⁷⁸ Müteselsil sorumlulukta ise, bir edim için, birden fazla kişinin aynı anda, asıl borçlu sıfatıyla takip edilebilmesi söz konusudur.⁷⁹

Vergi tevkifatı yapanların sorumluluğu ise, mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki müşterek sorumluluğa girmektedir.⁸⁰

I. Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği ve Vergi Sorumlularının Hakları

Vergi mükellefi VUK md. 8 e göre, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Bu maddeye göre mükellefin görevi, vergiyi ödemenin dışında bildirimde bulunma, defter tutma, belge düzenleme gibi çeşitli yükümlülükleri de kapsamaktadır. Bir diğer deyişle, mükellefiyet Kanun'un ikinci kitabında yer verilen diğer ödevlerle birlikte geniş kapsamlı bir niteliğe bürünmüştür.⁸¹

Vergi sorumlusu ise vergi mükellefi olmadığı halde vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine karşı sorumlu tutulan üçüncü kişidir. Vergi sorumlusu verginin borçlusu olmadığı halde çoğu zaman mükellef ile birlikte veyahut onun yerine geçerek hareket etmektedir. Bu durumda

⁷⁸ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, 1. Bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s. 73

⁷⁹ A. Özkan Buyruk, "Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu", **Vergi Dünyası**, S. 309, Mayıs 2007, s.112

⁸⁰ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, s. 74

⁸¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s.70

vergi sorumluluğu, mükellefiyetin özel bir türü olarak gözükmektedir. Türk Vergi Hukukunda yer alan sorumluluk, VUK un 11. maddesinde yapılan müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler sonucunda, başkasının borcu nedeniyle ortaya çıkan dar anlamda bir sorumluluk olmaktan çıkarak vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi borcunun ödenmesinden geniş anlamda sorumluluğa dönüşmüştür. Vergi sorumlusunun sorumluluk alanının genişletilmesi ile birlikte mükellef sadece kanunda tanımlanan, herhangi bir vergi yükü altına girmeyen kişi konumuna gelmiştir.⁸²

Literatürde vergi sorumluluğunun fer'i özelliğine değinilmektedir.⁸³ Fer'i vergi borçlularının asıl borçlu ile birlikte sorumlu olduğu haller mevcut iken bazen de asıl borçlu yerine geçerek vergi borcunun ödenmesinden sorumlu olduğu haller söz konusudur. Fer'i vergi borçlularının asıl borçlu ile birlikte müşterek ve adi veya müşterek ve müteselsilen sorumlu tutuldukları hallerde, fer'i sorumlular ödedikleri vergi borçları için asıl borçluya rücu edebilirler. Fer'i vergi borçlularının doğrudan doğruya asıl borçlunun yerine geçmeleri ve verginin nihai yüklenicisi olmaları halinde ise borç üzerlerinde kalmaktadır.⁸⁴

Vergi sorumluluğunun fer'iliği gereği de kural olarak vergi idaresi vergi alacağını öncelikle vergi borçlusundan talep etmeli, bu talebinin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağının anlaşılması halinde vergi sorumlusuna başvurmalıdır. Sorumluluğun fer iliği olarak adlandırılan bu nitelik Türk Hukukundaki yapılan mevcut yasal düzenlemeler ile kural olma özelliğini kaybetmekte, istisnai bir hal almaktadır.⁸⁵

⁸² S. Ateş Oktar, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, Nisan 1997, Cilt 8, Sayı 25, s.65-66, 20.10.2019 tarihinde <https://jurix.com.tr/article/9111> adresinden alınmıştır.

⁸³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.80

⁸⁴ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Bs., Bursa, Ekin Yay., 2017, s. 45

⁸⁵ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", **AÜHFD**, Cilt:46, Sayı:1-4, Ankara 1997, s.4 ; "Örneğin, GVK md. 107, KVK md. 28 "Tarhiyatın Muhatabı" başlığı altındaki düzenlemeleriyle sorumluluğun fer'iliği olarak belirtilen genel ilkeden ayrılan düzenlemeler getirilmiştir. Burada VUK daki vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerin, ilke olarak tek başına vergi sorumluluğu yaratmadığı aksi özel vergi yasalarında öngörülmemiş olmak koşuluyla vergi sorumluluğunun genel çerçevesini belirleyen düzenlemeler getirdiğine işaret etmek gerekir. Bir başka ifade ile VUK 8 inci maddesinin 2 ve 4 üncü fıkralarında öngörülen vergi sorumluluğu müessesenin işleyiş ve kapsamına ilişkin saptamalar, özel vergi yasalarındaki vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerle anlam kazanacaktır. Özel vergi yasasında öngörülen vergi sorumluluğunun kapsamı ve hukuki özelliklerinin VUK dan farklı olması mümkündür. "

Vergi sorumlusu, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi açısından tahsil dairesine karşı muhatap olduğundan ve vergiyi ödemek zorunda kaldığından, kamu borçlusu statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı cebri takibat yapılabilir. ⁸⁶ Bir diğer deyişle vergi sorumlusu vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda kaldığından ve menfaati doğrudan ihlal edilmekte ve bu doğrultuda İYUK'un 2 nci maddesine göre dava açma hakkının yanı sıra düzeltme, uzlaşma, takas, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahtan yararlanma hakkının bulunduğunu da söyleyenler vardır. ⁸⁷ Bunun aksine sorumluların mükellef adına yaptıkları tarhiyatlarda düzeltme, uzlaşma, takas, cezalarda indirim ile pişmanlık ve ıslahtan yararlanamayacakları da savunulmaktadır. ⁸⁸

Vergi kesen veya vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusunun malvarlığında azalma meydana gelmediği hallerde menfaatinin ihlal edildiği de söylenemez, ancak ödevlerini yerine getirmediği durumlarda kendisine ceza kesilir veya vergiden sorumlu tutulur ise bu durumda menfaat ihlaline bakılmaksızın VUK'un 377. maddesine göre dava açabilmektedir. ⁸⁹ Diğer taraftan, VUK'un Ek 7/2 nci maddesinde hakkında ceza kesilenlerin uzlaşma talebinde bulunabilecekleri hükmü yer aldığından, vergi sorumlularının uzlaşma talebinde bulunma yetkisi de vardır. ⁹⁰

II. Müteselsil Sorumluluğun Hukuki Niteliği

Özel hukuktaki müteselsil sorumluluk, BK m. 61 hükmüne dayanmaktadır. Söz konusu hükümde, birden çok kişinin birlikte bir zarara sebebiyet vermeleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu olmaları halinde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

BK. nun 162 maddesinde yer alan müteselsil borçluluğa ilişkin hükümden hareketle müteselsil sorumluluğun ya taraf iradesinden ya da kanundan doğduğu

⁸⁶ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.41,42

⁸⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 8. Bs., Bursa, Ekin Yay., 2017, s. 88.

⁸⁸ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, s.73

⁸⁹ Mustafa Akkaya, **a.g.m.**, s. 196

⁹⁰ Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **AÜHFD**, Cilt 54, Sayı 3, 2015, s.160, 4.10.2019 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42638/514015> adresinden alınmıştır.

söylenmektedir.⁹¹ Kanundan doğan müteselsil sorumlulukla ilgili kanun maddelerine bakıldığında sorumluluğun birlikte bir haksız fiilde bulunma ya da bir mala (veya malvarlığına) birlikte sahip olma veyahut da bir işi birlikte taahhüt etme durumlarında söz konusu olduğu görülmektedir.⁹²

III. Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk

Vergiye ilişkin şekli ve maddi ödevlerin vergi kanunlarında belirtilen hükümlere bağlı olarak yerine getirilmemesi halinde sorumluluk doğmaktadır. Doğan bu sorumluluğun birden çok kişiyi etkilemesi durumunda da müteselsil (zincirleme) sorumluluktan söz edilir.⁹³

Ülkemizde vergi hukuku alanında müteselsil borçluluk konusunda genel bir vergi kanun hükmü yer almamaktadır. Bu nedenle, kanunda sayılan müteselsil sorumluluk halleri haricinde bu kuralın uygulanmasına imkan bulunmadığı bir diğer deyişle vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun kanundan doğduğu söylenebilir.⁹⁴

Müteselsil sorumlulukta ne mükellefiyet ne de VUK m 8 e göre vergi sorumluluğu söz konusudur. Burada söz konusu olan bir vergi borcuna birden fazla kişiden her birinin, aynı anda borcun tamamından sorumlu olması söz konusudur.⁹⁵ Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğa ilişkin bir düzenleme VUK 11/3. hükmünde yer almaktadır. Bu hükme göre;

“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak

⁹¹ Tan Tahsin Zapata, **a.g.e.**, s. 354

⁹² Bekir Baykara, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV ‘den Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, Sayı 222, Şubat 2000, s. 38

⁹³ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.67

⁹⁴ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. bs., İstanbul,Filiz Kitabevi, Kasım 2010, s.45

⁹⁵ A. Özkan Buyruk, **a.g.m.**, s.112

suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.” denilmektedir.⁹⁶

Aynı maddenin son fıkrası ile sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye bakanlığı ise 1 nolu KDV Uygulama Genel Tebliğ⁹⁷ aracılığıyla müteselsil sorumlulukla ilgili gerekli düzenlenmeleri yapmıştır.⁹⁸

Vergi idaresi uygulamada müteselsil sorumlulukla ilgili olarak; muhatap olacağı sorumlu sayısı birden fazla olduğunda öncelikle asıl sorumluya yönelmekte ondan tahsil edemediğinde diğerlerine başvurmaktadır.⁹⁹

Vergi borcundan müteselsilen sorumluk, vergi borcunun ödenmesinin yanı sıra vergi borcuna ilişkin tüm şekli işlemleri kapsar. Müteselsil borçluların her biri verginin tahakkuku ile ilgili beyanname ve bilgi verme gibi bütün şekli ödevleri yapmak

⁹⁶ Tebliğin VI.B.2. bölümünde müteselsil sorumluluğun şartlarından bahsedilmiştir; “Söz konusu Tebliğin yapılan bu düzenlemeler sonucunda mal veya hizmet satışına doğrudan taraf olanların Hazineye intikal etmeyen vergiden sorumlu tutulabilmeleri için, işlem bedelinin banka veya özel finans kurumları vasıtasıyla ya da TTK hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş çekle yapılması gerekir. Aksi halde alıcılar müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulamayacaklardır. Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde yapılmış ve tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmayacaktır.”

⁹⁷ 26.04.2014 tarih 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile daha önce çıkarılan tüm KDV Tebliğleri (123 adet) yürürlükten kaldırılarak tek bir başlık altında toplanmıştır.

⁹⁸ Z.Sacit Önen, **a.g.e.**, s.67, “Vergide müteselsil sorumluluğun söz konusu olabilmesi için, ilgili kanunun vergiye bağladığı olay dolayısıyla ortaya çıkan bir borçtan birden çok kişiyi sorumlu tutması gerekir. Müteselsil sorumlulukta üçüncü şahsın vergilendirme işlemine katılıp katılmaması önem taşımaz. Doğru vergi borcu asıl vergi borçlusundan alınabileceği gibi müteselsil sorumluluk durumunun vergi kanununda açıkça belirtilmiş olması gerekir. Bu bakımdan müteselsil sorumluluk kanundan doğar. Müteselsil vergi sorumluluğu kanunlarda yer alırken, müteselsil sorumlu tutulacak kişinin verginin konusu ile veya vergilendirmeye ilişkin ekonomik işlemlerle ilişkisi olması hususu göz önünde bulundurulur. Vergilendirme ile hiçbir ilişkisi olmayan kişiler vergiden müteselsil sorumlu olarak gösterilmezler.”

⁹⁹ Z.Sacit Önen, **a.g.e.**, s.68

zorundadırlar. Kural olarak ¹⁰⁰ vergi cezalarında müteselsil sorumluluk bulunmamaktadır.¹⁰¹

A. Mükellefler Arasında Müteselsil Sorumluluk

Vergiden dolayı müteselsil borçluluk durumunu ikiye ayırarak incelemek gerekir. Birden fazla yükümlünün aynı verginin tamamından borçlu olmasına yükümlüler arasında teselsül denmektedir. Vergi dairesi alacağını, borçluların birinden tahsil ettiğinde diğerlerinin borcu da ortadan kalkar. Elbirliği ile mülkiyette (iştirak halinde mülkiyet) yükümlüler arasında emlak vergisinin ödenmesi anlamında teselsül vardır; bir bina ya da araziye iştirak halinde malik olanlar emlak vergisinden müteselsilen sorumlu olurlar.(1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu m.3/2)¹⁰²

Mükellefler arası müteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olay “birden fazla kişinin” kişiliğinde gerçekleşir. Bu nedenle, verginin birden fazla “mükellefi” vardır ve aynı vergi borcundan dolayı iki mükellef aynı derecede sorumludur. Adi ortaklıklarda verginin ortaklardan herhangi biri adına tarh edileceği ve bu yolla ödemedi ortakların müteselsilen sorumlu olacağını belirten KDVK madde 44/a hükmü ile damga vergisinde kağıtları imza edenlerin aralarında müteselsilen sorumlu olacağına dair DVK madde 3/1 hükmü, bu tür sorumluluğa ilişkin örneklerdir. ¹⁰³

¹⁰⁰ “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda yer alan düzenlemeye paralel bir düzenleme Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin 13. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; Noterler, trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya 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 istemek zorundadırlar. Bu zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya eksik ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek zorunda kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.” 14.03.2019 tarihinde <http://www.alomaliye.com> adresinden alınmıştır.

¹⁰¹ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s. 236

¹⁰² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.85

¹⁰³ Bekir Baykara, **a.g.m.**, s.34

“Birden fazla imzalı kağıtlarda mükellef sayısı imza sayısı kadardır. Dolayısı ile her biri verginin tamamından sorumludurlar.(DVK 24/2)”

B. Mükellef ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Mütteselsil Sorumluluk

Mükellef ile sorumlu arasındaki mütteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişiler verginin mükellefi ile birlikte verginin ödenmesinden ya da şekli ödevlerden sorumlu tutulurlar. MTVK m. 13/c hükmüne göre, motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösterir belge aramadan motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapan noterler, trafik sicil memurları ve Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları, noksan ödenen vergilerden mükelleflerle birlikte mütteselsilen sorumludurlar.¹⁰⁴

Harçlar Kanunu md. 128 e göre, gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükelleflerle birlikte mütteselsilen sorumludurlar. DVK md. 24/2 hükmüne göre ise, damga vergisinden muaf kuruluşlarca düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar mütteselsilen sorumlu olurlar. Bu hükümlerin yanı sıra VİVK md.19/2 ile ÖTVK md. 13 hükümleri de mükellef ve vergi sorumluları arasındaki sorumluluğa örnek teşkil etmektedir.

C. Vergi Sorumluları Arasındaki Sorumluluk

Vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinde vergi dairesine karşı birden fazla sorumlunun mütteselsilen muhatap olduğu durumlarda sorumlular arası sorumluluktan söz edilir.¹⁰⁵ Örneğin kurumların tasfiyesinde kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için karşılık ayırmadan ortaklara paylaşırma yapan tasfiye memurları vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve mütteselsilen sorumlu olurlar. (KVK md.17/7, 6183 md. 33/2) Tasfiye memurlarının kendisine dağıtım yapılmış olan ortaklara veya İcra İflas Kanunu 206. maddesinin dördüncü sırasında yer alan alacaklılara karşı, ödemiş oldukları vergi asıllarını rücu etme hakları

¹⁰⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s.85

¹⁰⁵ Mualla Öncel, **“Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”**, s.86

mevcuttur. Bunun yanı sıra tasfiye memurunun sorumluluğu tasfiye sonucu dağıtılan miktarla sınırlıdır.¹⁰⁶

VUK md. 11/4 hükmünde Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mamullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya yetkili kılınmıştır.¹⁰⁷

KDVK md. 12/1.b. hükmünde de, yetkili gümrük antrepolarının işleyişine ilişkin olarak belirlenen esaslara uyulmaması halinde ziyaa uğratılan vergi, buna ilişkin olarak kesilecek ceza ve hesaplanacak gecikme faizinin ödenmesinden katma değer vergisi iadesi alanla birlikte antrepo işleticisi de müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

D. Vergi Sorumlusu İle Alım-Satım Taraf Olanlar Ve Aracılık Eden Kuruluşların Müteselsil Sorumluluğu

Bu düzenlemenin işlerliği katma değer vergisi uygulamasında görülür. Satıcı, sattığı malların ya da hizmetlerin bedeline bağlı olarak hesaplanan KDV'den alımları sebebiyle ödediği KDV'leri indirim konusu yaparak hesaplanan vergi lehine ortaya çıkan farkı vergi dairesine yatırır. Satıcının hesaplanan KDV'si (karşı taraftan aldığı KDV) diğer taraf olan vergi mükellefi alıcının vergi dairesine yatıracağı KDV'den indirim konusu yapacağı KDV'yi oluşturur.¹⁰⁸

Satıcı kestiği faturayı kayıtlarına geçirmiş ya da geçirmemiş olsun satışlarına yönelik hesaplanan KDV'yi alıcısı indirim konusu yapar. Ancak satıcı ilgili KDV'yi Hazineye intikal ettirmemiş olabilir. Bu durumda malın alıcısı ile KDV'yi Hazineye intikal ettirmeyen satıcısı arasında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunlar, vergiden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

¹⁰⁶ Sergen Bayram, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", **Bülten**, 2012-2013, s.31, 17.11.2019 tarihinde <http://www.sergenbayram.com.tr/pdf/tasfiye.pdf> adresinden alınmıştır.

¹⁰⁷ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Bs., Bursa, MKM Yay., Ocak 2011, s.70

¹⁰⁸ Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s.63-64

(VUK md. 11) Bu durumda verginin mükellefi satıcı olmasına karşın Hazineye intikal ettirmedeği KDV’den alıcı sorumlu olmaktadır.¹⁰⁹

IV. Vergi Tevkifatının Vergi Hukukundaki Sorumluluk Halleri Kapsamında Değerlendirilmesi

A. Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu

Vergi sorumluluğu uygulamada kanuni temsilcilerin sorumluluğunun tespitinde sıklıkla kullanılmaktadır.^{110 111}

Bir kişinin başka kişi adına hukuk alanında sonuç doğuracak tarzda iş ve işlemler yapması temsil olarak ifade edilir. Temsil yetkisi, bir tarafın irade açıklaması ile temsil olunan tarafın işlem yapabilmesi konusunda yetki vermesi ile doğar.¹¹² Temsilcilik yetki veren kişinin hür iradesinden kaynaklanabileceği gibi kanundan da kaynaklanabilir.¹¹³ Vergi hukukunda da hem iradi temsile hem de kanuni temsile yer verilmiştir. Vergi kanunlarında kanuni temsil konusunda özel düzenleme yapılmıştır. İradi temsil ise genel düzenlemelere yani borçlar hukukundaki esaslara göre şekillenmiştir. Vergilendirmeye ilişkin işlemlerin yürütülmesinin iradi olarak bir başkasına bırakılması BK m. 502 hükmü doğrultusunda mümkündür. Vergi hukukunda iradi temsil türü olan vekâlet konusunda ayrı bir düzenleme

¹⁰⁹ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Bs., Gazi Kitabevi., Ocak 2013, s.47

¹¹⁰ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.66

¹¹¹ Yuval Noah Harari’nin eserinde yer verildiği üzere, şirketlerin kurulmasıyla birlikte, şirket borçları nedeniyle sorumlu olacak kişi tüzel kişi olmuştur. Her ne kadar vergi borcu söz konusu olduğunda şirketin kanuni temsilcisi sorumluluktan mesul olsa da bahsedilen sınırlı sorumlu şirket kavramı bir milat olmuştur. Bahsedilen eserde yapılan açıklama şu şekildedir; “Peugeot bir tür yasal kurgu olan “sınırlı sorumlu şirketler” kategorisindedir. Bu tür şirketlerin ardındaki fikir, insanlığın en dahiyane buluşlarından biridir. ... 1896’daki Fransız hukuk sistemi de, testere, bisiklet ve yaya imal eden bir metal işleme atölyesini ailesinden miras olarak devralan Armand Peugeot otomobil işine girmek istediğinde bu şekildeydi. O da bu amaçla sınırlı sorumlu bir şirket kurdu. Kendi adını verdiği şirket, kendisinden bağımsız bir varlıktı artık. Arabalardan biri bozulduğunda, satın alan kişi Peugeot’yu dava edebilirdi ama Armand Peugeot’yu değil. Şirket milyonlarca lira frank borç alıp iflas ederse Armand Peugeot yatırımcılarına tek bir frank bile borçlu değildir. Zira borç, Homo Sapiens Armand Peugeot’ya değil, şirket Peugeot’ya verilmiştir.” Yuval Noah Harari, **Hayvanlardan tanrılara Sapiens-İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi**, Çev. Ertuğrul Genç, 47. Bs., İstanbul Kolektif Kitap, Ekim 2018, s.38-39

¹¹² Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s.66,

¹¹³ Salih Özel, **a.g.m.**, s.9

bulunmamaktadır. Ancak hangi hallerde vekilin hangi işlemleri yapabileceği Vergi Usul Kanunu’nun çeşitli hükümlerinden anlaşılmaktadır.¹¹⁴

Kanuni temsilde ise, gerçek ve tüzel kişilerin kimler tarafından temsil edileceği, temsilcilerin vergi hukuku açısından hangi sınırlar içinde sorumlu olacağı hususları kanunlar ile düzenlenmiştir. ¹¹⁵ Vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu asıl olarak iki ayrı kanunda düzenlenmiştir. İlk düzenleme, Vergi Usul Kanunu’nun “Kanun Temsilcilerin Ödevi” başlıklı 10’uncu maddesinde; diğer düzenleme ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun un “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu “ başlıklı mükerrer 35’inci maddesinde¹¹⁶ yer almaktadır.

VUK’un 10’uncu maddesinde tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir.¹¹⁷

¹¹⁴ Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s.67-68, Buna göre vekil tebligat kabul edebilecek(VUK 94), uzlaşma talebinde bulunabilecektir.(VUK Ek md 1) Vekilin avukat olmak şartıyla yargı kuruluşlarında mükellefleri temsil etme hakları vardır. Danıştayın, Avukatların müvekkillerine ait tarh dosyalarında bulunan bilgi ve belgeleri inceleyerek örnek alabilmesinin özel bir vekaletname sunması halinde mümkün olabileceği yönündeki kararı için bkz. Danıştay 10. Dairesi’nin 04.02.2019 tarih E:2015/2296 K:2019/914 sayılı yayımlanmamış karar.

¹¹⁵ Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s. 66

¹¹⁶ “6183 sayılı Kanuna 4108 sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle eklenmiş olup 2.6.1995 gün ve 22301 sayılı RG de yayınlanarak tarihinde yürürlüğe girmiştir.” “Gerekçesinde, 6183 sayılı Kanunda Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesindeki benzer bir düzenlemenin olmadığından bahisle, bu konudaki noksanlığın giderilmesi amacıyla getirildiği söylenen madde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlıklarından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu (amme) alacakları dolayısıyla, sözü edilen kamu borçlularının kanuni temsilcilerine sorumluluk getirmekte ve bu sorumluluğun işletilmesine ilişkin koşulları düzenlemektedir.” Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4. Bs., Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s.179-180

¹¹⁷ 213 sayılı Kanun mad. 10 hükmünün tam metni; “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. (Değişik: 3/12/1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz. (Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme*

VUK 10/2 fıkrasının ilk halinde¹¹⁸, kanuni temsilcinin sorumluluğu sadece vergi alacağını kapsamakta iken, 3505 sayılı Kanun ile fıkra yapılan değişiklik sonrası vergiye bağlı alacaklar¹¹⁹ da kanuni temsilcilerin sorumluluğuna dahil edilmiştir. Bu şekilde kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunun kapsamı borç türleri açısından genişlemiştir.¹²⁰

3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile VUK 10/2 fıkrasında yer alan "kasıt ve ihmalleriyle" ibaresi fıkra metninden çıkarılmıştır. Bu ibarelerin çıkarılması nedeniyle VUK md. 10 düzenlemesinin kanuni temsilciler açısından kusur sorumluluğu olup olmadığı yönünde doktrin ve yargı uygulamasında farklı görüşler oluşmuştur.¹²¹

VUK'un 10'uncu maddesi ile AATUHK'nun mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen her iki hükümde ortak olan nokta kanuni temsilcinin sorumluluğunun ikinci derece sorumluluk olmasıdır. Farklılık gösteren husus ise kanuni temsilcilerin sorumluluğunun Vergi Usul Kanununda kusura dayalı sorumluluk olarak düzenlenmiş olması, 6183 sayılı Kanundaki düzenlemenin ise kusursuz sorumluluk olarak

işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır. (Ek fıkra: 21/3/2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır." şeklindedir.

¹¹⁸ "VUK 10/2 'nin ilk hali şu şekildeydi; "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır." Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, İstanbul, Ernst&Young, 2013, s.20

¹¹⁹ "Verginin unsuru olmayıp onun gayesine hizmet eden ve vergi olmaksızın mevcudiyeti söz konusu olmayan alacaklardır. Tanımdan hareketle vergiye bağlı alacakların kapsamına, gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, haksız çıkma zammı, pişmanlık zammı ve vergi cezaları gibi kamu alacakları girebilmektedir. Bunlar dışında verginin bir unsuru olmayıp, vergi olmaksızın da varlığı söz konusu olmayan sair kamu alacakları da vergiye bağlı alacak olarak kabul edilebilir."

Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, s.21

¹²⁰ Turgut Candan, **a.g.e.**, s.82-83; Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, s.20

¹²¹ Levent yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, s.21

düzenlenmiş olmasıdır. Diğer bir farklı nokta ise, kanun temsilcilerin temsil ettiği mükellef veya sorumlu yerine yaptığı ödemeleri, Vergi Usul Kanununa göre sadece vergiler yönünden rücu edebilmesi, 6183 sayılı Kanuna göre ise tüm kamu borçları yönünden rücu edebilmesidir.¹²²

Kanuni temsilcilerin temsil ettikleri vergi mükelleflerinin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için vergi alacağının temsil edilen asıl amme borçlusunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerekir. Kanuni temsilciler, temsil ettikleri vergi mükelleflerinin vergi borçları nedeniyle ikinci derecede sorumludurlar.¹²³ Vergi dairesi vergi alacağının tahsili amacıyla öncelikle asıl borçluya başvurmalıdır. Amme alacağının, asıl borçlunun malvarlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilciye başvurulabilir.¹²⁴

Bu durumla ilgili tartışmanın olduğu konu vergi ve vergiye bağlı alacakların ne zaman ortaklıktan alınamamış sayılacağıdır. Bu konuda vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlarda, vergi alacağının tahsil edilemediğinin aciz vesikasıyla belgelenmesi gerektiği görüşünde olanların¹²⁵ yanı sıra aciz vesikasına gerek olmaksızın amme alacağının tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan konumuna düşmüş olmasını yeterli olduğu görüşünü¹²⁶ savunanlarda mevcuttur.

¹²² S. Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku(Vergi İcra Hukuku)**, 3. Bs , İstanbul , Oniki Levha Yay., Ocak 2018, s.30

¹²³ Vefa Hatipoğlu, “Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S. 204, Nisan 2005, s.216

¹²⁴ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, s.34; VDDK nın 03.07.2019 tarih E:2018/1118 K:2019/478 sayılı kararı ile, “...Kanuni temsilcisi olduğu şirketin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan bu davada, önceden kesinleşmiş hukuki durumların yeniden incelenmesi yasal olarak mümkün olmadığından, şirket adına düzenlenen ihbarnamelerin usulüne uygun tebliğ edilip edilmediği incelenerek varılan sonuç hükme esas alınarak davanın sonuçlandırılması hukuka uygun düşmemiştir...” denilerek, usulsüz tebliğ nedeniyle şirket nezdinde kesinleşmiş bir vergi alacağının olmadığı bu nedenle kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemeyeceği iddiası reddedilmektedir. 09.03.2020 tarihinde <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2018-1118-k-2019-478-t-3-7-2019-1> adresinden alınmıştır.

¹²⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. İrfan Barlass, **Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, 1.bs., İstanbul, Vedat Yay., Haziran 2006, s. 70-71; Ersin Çamoğlu, “AATUHK Karşısında Limited Şirketlerin Ortaklıklarının Sorumluluğu”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı 11, İstanbul, Edim Yayın ve Basım 1970, s.427; A. Bumin Doğrusöz, **Temel Vergi Kanunları**, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları, 1999

¹²⁶ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, s.94

6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde, Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi:

“Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını,

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise,

Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını” ifade etmektedir.

Söz konusu hüküm kapsamında bizim görüşümüz de kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi için aciz vesikasına gerek olmaksızın amme alacağının tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan konumuna düşmüş olması yeterli olduğu yönündedir. Vergi alacağının şirket nezdinde tahsil edilemediğinin aciz vesikasıyla belgelenmesinin beklenmesi vergi idaresinin alacağına kavuşma imkanını zorlaştırmaktadır. Ayrıca 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin getiriliş amacı her ne kadar vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışında kalan amme alacaklarını da kapsayacak şekilde bir düzenlemeye ihtiyaç duyulması ise de söz konusu hüküm vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsil ve takibine ilişkin işlemleri de kapsar şekilde uygulanmaktadır. Söz konusu madde ile kanuni temsilciler adına öngörülen sorumluluk amme alacaklarını kapsamaktadır. 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde amme alacakları, aynı Kanunun 1. ve 2. maddesi kapsamına giren alacaklar olarak sayılmıştır. 6183 sayılı Kanunun 1. maddesinde ise vergi ve vergiye bağlı alacaklar asli kamu alacakları arasında sayılmıştır. Bu nedenle vergi ve vergiye bağlı alacakların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının akabinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesinin hukuka uygun olduğu kanaatindeyiz.

Kanuni temsilcilerin VUK md. 10 uyarınca sorumlu tutulabilmeleri için biri ön şart olmak üzere toplam dört şartın¹²⁷ gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır;

- a) Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Tahsil İmkânsızlığı (ön şart)
- b) Vergi Ödevlerinin yerine getirilmemesi
- c) Vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcilerin kusuru
- d) Tahsil imkansızlığı ile vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi arasında illiyet bağı.¹²⁸

Verginin öncelikle asıl mükellefin varlığından tahsiline çalışılması ve tahsil imkânsızlığının aranması, sorumluluğun nesnel (objektif) şartını oluşturmaktadır. Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kusurunun aranması ise sorumluluğun öznel (sübjektif) şartını oluşturmaktadır.¹²⁹ Bizde VUK madde 10 hükmünde yer alan sorumluluğun kusur karinesine dayandığı, kusur karinesinin aksinin ispatlanması suretiyle sorumluluktan kurtulmanın mümkün olduğu yönündeki görüşlere¹³⁰ katılmaktayız. Bunun yanı sıra VUK md. 10 kapsamındaki sorumluluğun kusursuz sorumluluğa dayandığını savunan görüşlerde¹³¹ mevcuttur.¹³²

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin amme alacaklarından kaynaklanan sorumluluğu, hukuksal niteliği ile

¹²⁷ Kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması için iki şartın gerçekleşmesi gerektiğini belirten görüş için bkz. İrfan Barlass, **a.g.e.**, s.69

¹²⁸ Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, s.24

¹²⁹ S. Ateş Oktar, **a.g.m.**, s. 80

¹³⁰ İlgili görüş için bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, Beta Yay., İstanbul, Kasım 2014, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Bs., s.87; Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.184

¹³¹ İlgili görüş için bkz. Selim Kaneti, **a.g.e.**, s.88, Reşat Narter, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Yıl 2, s.77-78; Tuğrul Özüt, "3503 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, S. 90, Şubat 1989, s.38

¹³² Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yay., 2006, s.108 vd.

ilgili hâkim görüş¹³³ söz konusu sorumluluğun kusursuz sorumluluk esasına dayandığı şeklinde olsa da bu görüşü savunmayan görüşlerde mevcuttur.¹³⁴

Madde gerekçesinde, bu düzenlemenin, VUK md. 10'dakine benzer bir hükmün AATUHK'da bulunmamasının yarattığı eksikliğin giderilmesi amacıyla yapıldığı ifadesi yer almaktadır.¹³⁵

Danıştay'a göre, kanuni temsilciler kendi yönetim dönemiyle ilgili olarak vergi borcundan sorumludurlar.¹³⁶ Bu itibarla vergi borcunun ödenmemesi fiili ile bunların tutumu arasında nedensellik bağının bulunması gerekmektedir.¹³⁷ Konuya ilişkin

¹³³ "...Mükerrer 35. maddede öngörülen sorumluluk kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olması dışında, başka bir nedene dayandırılmamıştır. Maddede kullanılan ifade anılan durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde başkaca bir koşul aranmaksızın kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesine olanak vermektedir. Kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesinin nedeni, kanuni temsilcinin asıl borçlunun malvarlığını kötü yönetmesi, yani ihmal ya da kastı olabileceği gibi onun tamamen dışında cereyan eden bir olay örneğin ekonomik kriz vs. de olabilir. Bunun kanuni temsilcinin sorumluluğu bakımından bir önemi yoktur. Kanuni temsilci kendi iradesi dışında oluşan kimi nedenleri ileri sürerek sorumluluktan kurtulabilme olanağına sahip değildir." Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, s.38

¹³⁴ Levent Yaralı, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, 2. Bs., Ankara, Yaklaşım Yay., 2011, s.180.; Kusursuz sorumluluk istisnai bir olgu olduğu için hukuki eserlerde de sınırlı sayı prensibiyle ele alınır. Kaldı ki kanun koyucunun ekonomik boyutu baskın olan faaliyetlerde kusursuz sorumluluk yüklediği tüm kişilerin ortak özelliği, sorumluluğun doğumuna kaynaklık eden faaliyetin bizatihi sahibi ya da yararlanıcısı olmalarıdır. ... 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. Maddesinin uygulanmasında kanuni temsilcilerin, kusursuz sorumluluk altında olduklarını düşünmek ise yukarıda bahsetmiş olduğumuz kusursuz sorumluluğun genel karakteristiğine uygun olmayan bir yaklaşım olur. Zira kanuni temsilci ortaklığın faaliyetlerinin sahibi ve istifade edeni değildir dolayısıyla hiç kusuru olmasa bile ortaklığın vergi borcundan sorumlu tutulması adil olmayacaktır." İrfan Barlass, **a.g.e.**, s.63

¹³⁵ Bu amaç maddenin gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır;

"Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan, ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil imkanı bulunmadığından kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda sağlamayacaktır. Bu itibarla, amme borçlusunun malvarlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkül idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin malvarlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35'inci madde eklenmiştir." , Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.174-175

¹³⁶ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.210 , Danıştay 9. Dairesi'nin 22.11.2006 tarih E.2006/3997 - K.2006/4835 sayılı kararı, Danıştay 13. Dairesi'nin 3.09.2015 tarih E.2014/396 - K.2015/2874 sayılı kararı. 11.07.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> adresinden alınmıştır.

¹³⁷ Nihal saban, **a.g.e.**, s.95

Danıştay 3. Dairesi'nin 22.11.2000 tarih E:1999/4600 K:2000/3832 sayılı kararı bulunmaktadır.¹³⁸

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi esnasında vergi idaresince takibe direk ödeme emri düzenlenerek başlanır. Borçlu şirket adına, usulüne uygun olarak tahakkuk eden, vadesinde ödenmeyen ve cebren takibe alınan kamu alacağının şirketten tahsil imkânı kalmadığının anlaşılması halinde kanuni temsilcilerin hakkındaki takibe, ödeme emri düzenlenerek başlanması yasaya uygun olduğundan kesinleşen bir kamu alacağı için yeniden ihbarname düzenlenmesi gerek olmadığı yönünde Danıştay 3. Dairesi'nin 19.9.2007 tarih E:2007/2274 K:2007/2428 sayılı kararı da bu şekildedir.

1. Küçüklerin veya Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu

Gerçek kişilerin vergi mükellefi olabilmeleri için fiil ehliyetine sahip olmaları zorunlu değildir. Fiil ehliyetine sahip olmayan küçük veya kısıtlı da vergi mükellefi olabilir. Bu durumdaki kişilerin üzerine düşen vergi ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcilerin küçük ve kısıtlılara ait vergi ödevlerini ifa sorumlulukları kanundan kaynaklanmaktadır. Bu sebeple bu türlü kanuni temsil ilişkisinde temsil edilenin iradesinin önemi yoktur.¹³⁹

¹³⁸ "...yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmeleri için sadece yönetim kurulu üyesi olmaları yeterli bulunmamakta, aynı zamanda bu kişilerin görevde bulundukları sırada tüzel kişiliği fiilen temsil yetkisine ve tüzelkişiliğe ait vergi borcunun da ödeme iktidarına sahip olmaları, ayrıca vergi borcunun ödenmemesi fiili ile bunların tutumu arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir. ... Bu durumda yükümlü kooperatifin ödenmeyen borçlarından dolayı yukarıda adı geçen ve fiilen kanuni temsilcilik yetkilerini taşıyan kişilerin takibi gerekirken, söz konusu borçların vade tarihinden önce yönetimden ayrılan, görevde bulunduğu dönemde ise kooperatif yönetiminde etkin olmadığı anlaşılan ve borcun ödenmemesine sebebiyet verecek şekilde davrandığı yolunda hakkında herhangi bir tespit de bulunmayan davacı adına düzenlenen ödeme emrinde ve bu ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir." 06.01.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> adresinden alınmıştır.

¹³⁹ Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s.47; "Yasal temsilciler vergi yasalarının yüklediği ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yaparlarsa, vergi küçüğün ya da kısıtlının malvarlığından alınır. Verginin küçük ve kısıtlıların malvarlığından alınamaması halinde ise kanuni temsilciler sorumlu duruma düşerler. Daha önceki düzenlemelerde böyle durumlarda verginin kanuni temsilciden alınabilmesi için, kanuni temsilcinin kastının veya ihmalinin olması aranmaktaydı. Daha sonra yapılan değişiklikle, kast ve ihmal şartı kanundan çıkarılmıştır. Yani kanuni temsilcilerinin kasıt veya ihmali bulunmasa dahi kanuni ödevin yerine getirilmemesi durumunda, mükellefin malvarlığından alınamayan vergiler vergi sorumlusundan alınır. Ancak kanuni temsilciler ödedikleri vergiler için asıl mükellefe yani küçük ya da

Vergi hukukunda medeni hukuktan farklı bir ehliyet anlayışı hâkimdir. Verginin düzenlenmesinde ana ilke “ödeme gücüdür. Ödeme gücüne sahip olan herkes kanunun belirlediği sınırlar içinde mükellef ya da sorumlu olabilir. Bu durumda 18 yaşından küçük, sezgin olmayan, kısıtlı birisi vergi mükellefi olabilmektedir. Vergi ehliyetinde kanuni ehliyet şartının aranmaması vergi güvenliği açısından büyük önem arz eder. Böylece bir kişi küçük veya kısıtlı olduğunu ve vergi ehliyeti bulunmadığını ileri sürerek vergi mükellefiyetinden kaçamayacak, vergi borcu da emniyet altına alınmış olacaktır.¹⁴⁰

Kanuni temsilcilerin, küçük ve kısıtlıların vergisel ödevlerinden kaynaklanan sorumluluğu kapsam açısından sınırlıdır. VUK’un kapsamına giren vergi, resim¹⁴¹ ve harçlar ile kanunlarında bu maddeye göndermede bulunan diğer alacaklardan oluşur.¹⁴² Kanuni temsilci ödemiş olduğu vergi aslı yönünden rücu edebilirken vergi cezası yönünden rücu edemez.¹⁴³ Bir diğer deyişle küçük ve kısıtlılar, vergi kanunlarına aykırı hallerden dolayı kesilen cezalardan sorumlu olmazlar. Bir diğer deyişle küçük ve kısıtlıların vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmemiş olması nedeniyle kesilen cezalarla ilgili doğrudan kanuni temsilciye gidilecektir.¹⁴⁴

2. Tüzel Kişilerde Tüzel Kişiliği Temsil Eden Organların Vergi Sorumluluğu

Tüzel kişiler, kamu hukuku tüzel kişileri ve özel hukuk tüzel kişileri olmak üzere ikiye ayrılırlar. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 125. maddesinde, özel hukuk tüzel kişileri olan ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip oldukları ve Türk Medeni Kanunu’nun 48. Maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilecekleri,

kısıtlıya rücu edebilir.” Adil Nas, “Vergi Hukukunda Küçüklerin ve Kısıtlıların Yasal Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mayıs 2010, s. 1060-1061; Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yay., 2006, s.78

¹⁴⁰ Sadık Kırbas, **a.g.e.**, s.71

¹⁴¹ “Resim, kamu kuruluşları tarafından belli bir işin yapılmasına yetki ve izin verilmesi işlemi karşılığında alınan bedellerdir.” Nurettin Bilici, Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yay. Güncellenmiş 9. Bs. , Ekim 2018, s.192

¹⁴² Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, s.

¹⁴³ Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006., s.79

¹⁴⁴ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nasyon Fatura İtlafları**, Ankara, Yaklaşım Yay. Ekim 2009, s.247

borçları üstlenebilecekleri ifade edilmektedir. TTK 124 üncü maddesine göre ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited şirket ve kooperatiflerdir. ¹⁴⁵ ¹⁴⁶

Tüzel kişiler vergi ile ilgili ödevlerini temsil organları vasıtasıyla yerine getirirler. Tüzel kişilerde temsil organlarının kimlerden oluştuğu, her tüzel kişilik için kanunlar ile ayrı ayrı belirlenmiştir. Ticaret Kanununa göre ticaret şirketleri olarak sayılan tüzel kişilerin temsil organlarının kimlerden oluştuğu hususuna aşağıda yer verilecektir.

Ticaret şirketlerinden kısmen ya da tamamen tahsil olunamamış vergisel borçlarından dolayı kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğuna başvurulmasının koşulları ile ilgili 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 10 ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu mükerrer madde 35 olmak üzere iki temel norm bulunmaktadır. ¹⁴⁷ Bu hükümlerin yanı sıra limited şirket ortaklarının amme alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen 6183 S. Kanunun madde 35 hükmü bulunmakla birlikte limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin açıklamalara ayrı bir başlık altında yer verilecektir.

Kollektif şirketlerde, şirket tüzel kişiliği kamu borçlarından dolayı sorumludur. Vergi idaresince tüzel kişilik adına ödeme emri düzenlenecek, şirket tarafından kamu borcunun ödenmemesi halinde, ortaklar şirket borçlarından sınırsız ve müteselsil sorumlu olacaklardır. ¹⁴⁸

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette, kamu borçlarından dolayı ilk önce şirket tüzel kişiliğine gidilir. Tahsilat yapılamadığı durumda, komandite ortak/ortaklar, borçlardan sınırsız ve müteselsilen sorumlu olur. (TTK m. 317, 236/1) Komanditer ortağın sorumluluğu ise, TTK'un 319. maddesi gereği koyduğu veya taahhüt ettiği sermaye miktarını aşamaz.

¹⁴⁵ MK md 48; "Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler." TTK md.125; "Ticaret şirketleri tüzel kişiliği haizdir.(2) Ticaret şirketleri, Türk Medenî Kanununun 48 inci maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabilir ve borçları üstlenebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar saklıdır."

¹⁴⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.20

¹⁴⁷ İrfan Barlass, **a.g.e.**, s.62-63

¹⁴⁸ S. Binnur Çelik, **a.g.e.**, s.25

Anonim şirketlerin yönetimi, belli kişi veya kişilere devredilmediği durumlarda anonim şirketin yönetimi tüm yönetim kurulu üyelerine aittir.(TTK m.367/2) Bu durumda yönetimin devredilmediği hallerde kanuni temsilcilik sıfatı yönetim kurulu üyelerinin tamamına ait olur.¹⁴⁹ Bir anonim ortaklığın temsil ve yönetiminin murahhas bir üyeye devredilmesi halinde ise diğer üyelerin vergisel borçlardan sorumluluğu yoluna gidilemeyeceği yönünde görüş¹⁵⁰ ve yargı kararları¹⁵¹ mevcuttur.¹⁵² Diğer yandan bir murahhas üyenin atanmış olmasına rağmen yönetim kurulunun sorumluluğunun devam ettiğini savunan görüş¹⁵³ ve yargı kararları¹⁵⁴ da mevcuttur.¹⁵⁵ Kanaatimizce de bir murahhas üyenin atanmış olması halinde diğer murahhas olmayan üyelerin sorumluluğu kalkacaktır.

Yönetim kurulu, esas sözleşmede yönetimin devrine izin veren düzenlemeye dayanarak düzenleyeceği bir iç yönerge çerçevesinde yönetimi kısmen veya tamamen, üyelerden bir ya da birkaçına ya da üçüncü bir kişiye devredebilir. (TTK m.367/1) Bu halde anonim şirketin vergi ödevlerini yerine getirmekle görevli ve yetkili kılınan kişi veya kişiler kanuni temsilci olarak sorumlu tutulur.¹⁵⁶ ¹⁵⁷ Anonim şirket kanuni

¹⁴⁹ Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, s.14; “Anonim şirket yönetim kurulu, vergi işleri için bir murahhas üyeyi görevlendirmiş olsa bile, yönetim kurulunun tümü amme alacağından sorumlu olmaya devam etmektedir.” Selim Kaneti vd., **a.g.e.**, s.89, Danıştay 4. D. 15.2.1978 gün ve E.1977/2273, K.1978/500 (Danıştay Dergisi , s.32-33, s.339-343)

¹⁵⁰ Fethi Aygün, “Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisi Olmayan Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluk Durumu ve Konuya İlişkin Bir Yargı Kararı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 194, İstanbul, Süryay, 2004, s.165.

¹⁵¹ Danıştay 9. Dairesinin 07.10.1997 tarih E:1997/1121 K:1997/2835 sayılı kararı; “... Anılan hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, anonim şirketlerin yönetim kurulu tarafından temsil edileceği ancak temsil yetkisinin 319. Madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına bırakılması halinde yetkinin gereği gibi kullanılmamasından dolayı yetkisini devreden ve temsil yetkisi bulunmayan diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulamayacakları anlaşılmaktadır.” 11.10.2019 tarihinde

<https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX+7NMt2gFWlnEsBd88JGeWcovX+S wTO3w~~&=0.02876910869963467> adresinden alınmıştır.

¹⁵² İrfan Barlass, **a.g.e.**, s.89.

¹⁵³ O. Tuğrul Özüt, **a.g.m.**, s.37.

¹⁵⁴ Danıştay 10. Dairesi’nin 20.05.2004 tarih E:2002/6074 K:2004/4955 sayılı kararı; “Öte yandan sermaye şirketlerinde yürütme organı olan yönetim kurulunu oluşturan üyeler şirketlerin kanuni temsilcisi olup, bazı yönetim kurulu üyeleri veya şirket ortağı olan veya olmayan kimselere, şirketi temsil yetkisi tanınması yönetim kurulu üyelerinin kanuni sorumluluklarını ortadan kaldırmamaktadır.” **Vergi Dünyası**, İstanbul, 2005, Sayı 284, s.161.

¹⁵⁵ İrfan Barlass, **a.g.e.**, s.90.

¹⁵⁶ Levent Yaralı, **Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, s.13.

¹⁵⁷ Maliye Bakanlığı’nın Seri:A , Sıra No:1 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği’nin “Kanuni temsilcilerin sorumluluğu” başlıklı bölümünde de , “Anonim şirketin kanuni temsilcilerinin ;

temsilcileri vergi borcundan fer'i nitelikli borçludurlar. Bu nedenle vergi idaresi, anonim şirketin vergi borçları için öncelikle şirketi takip edecek ve vergi alacağının şirketten tahsil imkânsızlığın gerçekleşmesi halinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu yoluna gidilebilecektir. Vergi alacağının anonim şirketten tahsil edilememesi halinde, vergi idaresinin karşısında birden fazla kanuni temsilci olması halinde müteselsil borçluluk ve dolayısı ile müteselsil sorumluluk söz konusu olacaktır.¹⁵⁸

Anonim şirketin vergi borçları nedeniyle kanuni temsilcilerin sorumluluğu, tüm malvarlıklarıyla ve sınırsızdır. Diğer bir deyişle yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğu sınırsız şahsi sorumluluktur.¹⁵⁹

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin takibi açısından asıl vergi borçlusu olan anonim şirkete gönderilen ihbarnamelerin, kanuni temsilciler adına tekrar düzenlenip tebliğ edilmesine gerek yoktur. Kanuni temsilciler hakkında takibe ödeme emri ile başlanır.¹⁶⁰ Söz konusu hususa ilişkin Danıştay 3. Dairesi'nin 19.9.2007 tarih E:2007/2274 K:2007/2428 sayılı kararına yukarda yer verilmişti.

Limited şirket müdürlerinin sorumluluğuna ilişkin 213 sayılı Kanunun 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. madde hükümlerinin hangisinin uygulanacağı ihtilaf konusu olmuştur.¹⁶¹ Vergi ve buna bağlı alacaklar söz konusu olduğunda 213 sayılı Kanunun 10. Maddesinin uygulanacağı bunların dışındaki amme

a) Öncelikle şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı,

b) Şirketi temsile yetkili üye esas sözleşmede 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,

c) Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil yetkisinin; yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, hususlarına göre belirleneceği ve bu hususların varlığının, ticaret sicili kayıtlarına ve ilanının yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak tayin olunacağı öngörülmüştür."denilmektedir.

¹⁵⁸ Levent Yaralı, *Anonim Şirketin...*, s.23.

¹⁵⁹ Şükrü Yıldız, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*, Prof. Dr. Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, Beta Yay., İstanbul, 1999, s.791

¹⁶⁰ Levent Yaralı, *Anonim Şirketin...*, s.20.

¹⁶¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Levent Yaralı, *Limited Şirketin...*, s. 184-230

alacaklarının tahsilinde ise 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. Maddesinin uygulanacağı genel olarak kabul görmektedir.¹⁶²

Kooperatiflerde, kamu borcundan dolayı kural olarak kooperatif tüzel kişiliği alacaklılarına karşı sadece malvarlığı ile sınırlı olarak sorumludur. (Koop. K., md. 28)¹⁶³

Tüzel kişilerin vergi cezalarına ilişkin sorumluluğunu düzenleyen hüküm Vergi Usul Kanunu'nun 333'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı davranışlardan kaynaklanan cezalar, tüzel kişiler adına kesilmektedir.¹⁶⁴ Mali nitelikli cezalar tüzel kişilik adına kesilse de tüzel kişilerin kanuni temsilcileri 213 sayılı Kanun'un md. 10 hükmü doğrultusunda vergi cezalarından sorumludurlar.

Tüzel kişiler ortaklık borçlarından asli olarak sorumludurlar.¹⁶⁵ VUK madde 333'e göre de tüzel kişilerin ceza ehliyetine sahip olduğu kabul edilmekte ve tüzel kişiliğin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğacak vergi cezalarının tüzel kişilik adına kesileceği belirtilmektedir.¹⁶⁶ Ancak, VUK'un 333'üncü maddesinin son fıkra hükmüne göre bu Kanunu'nun 359'uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde belirtilen cezalar, bu fiilleri işleyen hakkında hükmolunmaktadır. Zira bahsi geçen maddelerde yer alan cezalar tüzel kişilik adına kesilemeyeceği gibi cezaların şahsiliği ilkesi gereği de cezayı suçu işleyen çeker.¹⁶⁷ Hakkında vergi cezası kesilen kişilerin vefatı halinde

¹⁶² Levent Yaralı, **Limited Şirketin...**, s.190.

¹⁶³ S. Binnur Çelik, **a.g.e.**, s.27, "Ancak, ana sözleşme ile ortaklar şahsen ve sınırsız olarak kooperatife ait kamu borcundan dolayı sorumlu tutulabilirler, bu durumda kooperatif ortakları zincirleme ve tüm varlıkları ile sorumlu olurlar. Alacaklılar, kooperatifin iflası veya diğer sebeplerle dağılması halinde alacaklarını tamamen sağlayamazlarsa, kooperatifin borçlarından dolayı, kooperatif ortakları zincirleme ve bütün varlıklarıyla sorumlu olurlar.(Kooperatifler Kanunu md.29)

¹⁶⁴ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.211.

¹⁶⁵ Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 2. Bs., İstanbul, Beta Yay., 2006, s. 3; Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Bs., Bursa, Ekin Yay., 2007, s.60.

¹⁶⁶ Bu düzenlemenin cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olduğuna dair görüş için bkz. Sahir Erman, "Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, 1965, s.78-79.

¹⁶⁷ Osman Pehlivan, **Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Derya Kitabevi, Ağustos 2010, s.57.

VUK 372'inci maddesine istinaden vergi cezaları düşer. Bu kural, cezaların şahsiliği ilkesinin vergi ceza hukukundaki ifadesidir.¹⁶⁸

3. Tüzel Kişiliği Olmayan Toplulukları Yönetenlerin Vergi Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında, tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin de, tüzel kişilerin temsil organlarını oluşturanlar gibi, vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olduğu belirtilmiştir. Diğer bir deyişle, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları yönetenler vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmek zorundadırlar. Vergi kanunlarına aykırı davranışları yüzünden kuruluştan alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan bu kuruluşları yönetenler sorumludur.¹⁶⁹

Kurumlar Vergisi Kanunu, tüzel kişiliği olmayan cemaatleri¹⁷⁰ (ülkemizde yaşayan gayrimüslim azınlıkların hukuk sistemindeki adı) ve menkul kıymet yatırım fonları ile iş ortaklıklarını¹⁷¹ kurumlar vergisi mükellefi olarak belirtmiştir.¹⁷²

Tüzel kişiliği olmayan diğer bir kuruluş adi ortaklıklardır. Borçlar Kanunu md. 620 hükmüne göre, adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır.

¹⁶⁸ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.217.

¹⁶⁹ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.212.

¹⁷⁰ "Osmanlı İmparatorluğundan kalan kurumlar olup, birtakım ayrıcalıkları vardır. Yetkiler, topluluk başınca, din adamlarıyla, dinsel niteliği olmayan topluluklarda kişilerden kurulu meclislerin yardımıyla kullanılmaktadır." Lozan Barış Konferansı, Tutanaklar, Belgeler, Takım, VC.1 Kitap 2, (Çev:Meray)), **AÜSBEY**, No:300, 224, b; Nihal Saban, **a.g.e.**, s.94.

¹⁷¹ "İş ortaklığı; belli bir iş alanında uzmanlaşmış birbirinden bağımsız, birden fazla firmanın belirli bir işi müştereken yapmak ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri sonucunda oluşturulan ve tüzel kişiliği olmayan yapılanmalardır. Bu tanımlamaya göre; iş ortaklığının kuruluş amacı sermaye koyarak belli bir ticari faaliyetin süreklilik arz edecek şekilde icrasından ziyade, müştereken taahhüt edilen belli bir işin birlikte ifası ve sonuçta elde edilen kazancın paylaşılmasıdır. ... İş Ortaklıkları hukuken adi ortaklık statüsünde olup, Borçlar Kanunu hükümlerine göre kurulur, işler ve tasfiye olur. Hukuken adi ortaklık statüsünde olan iş ortaklıkları adına, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi, hukuki yapılarında bir değişiklik yaratmaz. Diğer bir ifadeyle, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilen iş ortaklıkları da adi ortaklık statüsündedirler." 23.04.2019 tarihinde <https://www.mizandenetim.com/mizandenetim> adresinden alınmıştır.

¹⁷² Osman Pehlivan, **a.g.e.**, s.44.

VUK m. 10/6 hükmüne 21.05.2018 tarihinde 7103 sayılı Kanunun 9. maddesi ile getirilen hükümde, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işleminin bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılacağı ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

KDVK nun 44 üncü maddesinde Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulurlar, denilmektedir. 1 Seri Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin I.B.7.Adi Ortaklıklarda Vergileme başlıklı kısmında *KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannamesinin ortaklık adına düzenleneceği ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verileceği, Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı bulundukları vergi dairelerini gösteren bir listenin vergi dairesine verileceği* belirtilmiştir.

Danıştay 7 inci Dairesi kararında, adi şirketin tüzel kişiliği bulunmadığından, ortaklardan her biri vergi borcunun payına düşen bölümünü ödemekle mükellef olup bu pay oranında adi şirketin vergilerinden sorumlu olacağı belirtilmiştir.¹⁷³

Danıştay 4. Dairesi kararına¹⁷⁴ göre ise, özel hukukta alacaklılara tanınan tüm haklardan devletin, ayrıca ve öncelikle yararlanmasının doğal olduğu gerekçesiyle, adi şirket şeklinde yönetilen faaliyet sebebiyle doğan vergi borcunun tamamının ortaklardan müteselsil olarak istenebileceği sonucuna varılmıştır. Kanımızca da adi şirket ortakları gelir vergisi yönünden vergi mükellefi olduğu gibi katma değer vergisi yönünden de durumu bir sorumluluk değil bir yükümlülüktür. Bu nedenle adi şirket ortakları yükümlü olarak kendi vergi borçlarından sorumlu tutulmalıdırlar.¹⁷⁵

¹⁷³ Danıştay 7. D. 25.11.1986, E. 1984/4172 K. 1986/2726, 05.04.2019 tarihinde www.kazancihukuk.com adresinden alınmıştır.

¹⁷⁴ Dan. 4 D. 23.10.1984 E. 1983/83 K. 1984/3782 (**Dan. Der.** S.58-59, 308-309)

¹⁷⁵ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.220.

4. Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Türkiye’deki Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu

Türk kanunlarına göre kurulan kurumlar genel itibariyle kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlardır. Türkiye’de faaliyette bulunup kazanç elde eden yabancı kurumlardan, her iki merkezi de dışarıda bulunanlar Türkiye’deki kazançları ile ilgili kurumlar vergisinde tabi olurlar.¹⁷⁶ Türkiye’de ikametgâhı olmayan ve bir takvim yılında altı aydan fazla oturmayanlar, Türkiye içindeki doğrudan doğruya veya dolaylı şekilde yaptıkları faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden dar mükellef olarak vergilendirilirler.¹⁷⁷

Bu tür kurumların temsil etmek için ülke içinde sözleşme ile atanan yurt içi temsilcileri vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden doğrudan doğruya vergi sorumlusu olarak sorumlu olurlar. Çoğu defa ülkemizde doğrudan sorumlu tutulan yurtdışı temsilcilere “daimi temsilci”¹⁷⁸ adı verilmektedir. Asıl vergi yükümlüsünün ülkemizde olmadığından temsilciler kanunlar karşısında asıl yükümlü gibi değerlendirilmektedir.¹⁷⁹

Daimi temsilcilerin kamu alacakları ve cezalardan sorumluluğu fer’i niteliktedir. Kamu alacakları ve cezalar yönünden öncelikle asıl mükellefe başvurulur. Tahsil edilemeyeceğinin tespit edilmesi neticesinde daimi temsilciye başvurulur. Asıl mükelleflerin Türkiye’de bulunmaması kamu alacakları ve cezalardan daimi temsilcinin sorumlu tutulması için yeterli sayılmaktadır. Temsilciler sorumlu olarak ödedikleri kamu alacakları için asıl mükellefe rücu edebilirler.¹⁸⁰ Türkiye’de bulunmayan yükümlülerin varlığından tamamen ya da kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanunî ödevlerini yerine getirmeyen temsilcilerin varlığından alınacağına ilişkin kanuni düzenleme VUK m. 10/2 hükmünde yer almaktadır.¹⁸¹

¹⁷⁶Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.306.

¹⁷⁷Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.167.

¹⁷⁸ “Bir hizmet veya vekalet akdi ile bağlı olduğu temsil edilenin nam ve hesabına belli bir süre için veya süresiz olarak devamlı şekilde ticari işlemler yapmaya yetkili bulunan kimsedir.”(GVK m.8)

¹⁷⁹ Salih Özel, **a.g.m.**, s.10.

¹⁸⁰ Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s.50.

¹⁸¹ Nihal Saban, **a.g.e.**, s.98.

B. Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu

Kanuni ve atanmış mirasçılarının vergi kanunları açısından bir takım ödevleri bulunmaktadır. Çeşitli vergi kanunlarında bu ödevlere ilişkin özel hükümler yer almasına rağmen bu konuda genel hüküm VUK'un 12. maddesinde yer almaktadır.¹⁸² VUK m. 12 de, murisin vefatı halinde ona ait vergisel yükümlülüklerin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarının, miras hisseleri oranında geçeceği hükmü yer almaktadır. Bu itibarla, murisin, sağlığında yerine getirmesi gereken tüm vergisel ödevler mirası reddetmemiş mirasçılarının geçmektedir. Mirası reddeden mirasçılar ile lehine belirli bir mal vasiyeti yapılan kimseler murisin vergi borçlarından mesul değildir.¹⁸³

Mirası ret süresine ilişkin Medeni Kanunun 606. maddesine¹⁸⁴ benzer bir düzenleme VUK'un 16. maddesinde yer almaktadır. Maddede, vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay ekleneceği belirtilmektedir. Bu üç aylık sürenin sonunda mirası reddetmemiş mirasçılar, mirasbırakanın vergi borçlarından ve vergiye bağlı ödevlerinden sorumlu sıfatıyla yükümlü olacaklardır.¹⁸⁵

6183 sayılı kanunun 7 inci maddesinde kamu borçlusunun ölümü halinde, murisin bu borçları hakkında mirası reddetmemiş mirasçılarının kamu icra hukuku hükümlerine göre takip edileceği hususuna yer verilmiştir.

VUK md 12 ve AATUHK md. 7 hükmü birlikte değerlendirildiğinde, mirasçılarının öncelikli olarak murisin vergi borçlarından miras payları oranında tüm

¹⁸² Recep Kaplan, "Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri", Bursa, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2005, s.122; VUK m.16 hükmüne göre, "Mirasçılar dört ay içinde miras bırakanın vergi borçları için beyanname vermek ve vergilerini ödemek zorundadırlar."

¹⁸³ M. Tahir Ufuk, "Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları", **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 111, s.67.

¹⁸⁴ Söz konusu hüküm, "Miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar." şeklindedir.

¹⁸⁵ Beytullah Sarıcan, "Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 357, Mayıs 2011, s.90.

malvarlıklarıyla sorumlu oldukları görülmektedir.¹⁸⁶ Mirasçılar mirası reddetmişler ise vergi borçlarından dolayı sorumlu olmazlar.

Medeni kanuna göre mirasçılar murisin VUK kapsamı dışındaki kamu borçlarından müteselsilen sorumlu oldukları halde, vergi hukukunda mirası reddetmemiş kanuni ve mansup (atanmış) mirasçılar murisin vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumludurlar.¹⁸⁷ Mirasçılarının sorumluluğu vergi aslı ve usule ilişkin ödevlerle ilgilidir. Vergi Usul Kanunu nun 372. maddesine göre, ölüm halinde vergi cezası düşeceğinden mirasçılarının ceza yönünden sorumluluğu bulunmamaktadır.¹⁸⁸

VUK md 12 hükmünün yorumlanmasından mirasçılarının vergi cezalarından sorumlu olmayacakları ancak diğer kamu alacaklarından doğacak cezalardan sorumlu olacakları anlaşılmaktadır. Kanaatimizce cezaların kişiselliği ilkesi gereği, mirasçılar, murise ait amme borcundan doğan cezadan sorumlu tutulmamalıdır.¹⁸⁹

Mirasçılarının 213 sayılı Kanun kapsamında olmayan amme alacaklarından sorumluluğa ilişkin 1 Sıra nolu Tahsilat Genel Tebliğinde yapılan düzenlemede MK hükümlerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Medeni Kanunun 641 ve 681 inci maddelerinde; mirasçılarının tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu sorumluluk mirasın paylaştırılmasından itibaren geçecek 5 yıllık sürede geçerli olup, bu sürenin bitiminden sonra mirasçılar miras hisseleri oranında miras bırakanın borçlarından sorumlu olacaklardır. Buna göre, mirasçılar müteselsil sorumluluğun sona erdiği tarihe kadar

¹⁸⁶ Erdem Ateşgaoğlu, **Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, Nisan 2016, s.49.

¹⁸⁷ Selim Kaneti vd., **a.g.e.**, s.92.

¹⁸⁸ Adnan Gerçek, **a.g.e.**, s.45 ; M. Tahir Ufuk, **a.g.m.**, s.67; “Ölümünden önce vergi/ceza ihbarnamesi tebliğ edilmemişse, mirası reddetmemiş olan mirasçılar payları oranında sorumlu olacaklarından ölümünden sonra ihbarnamenin mirasçılara ayrı ayrı tebliğ edilmesi gerekir. Mirasçılardan birine verginin tamamı ile ilgili yapılan tebligat yalnızca o mirasçı açısından sonuç doğurur. Diğer mirasçılar açısından sonuç doğurmaz. Dolayısıyla kendisine ihbarname tebliğ edilmeyen mirasçıdan ödeme emri düzenlenerek borcun ödenmesinin istenmesi durumunda ödeme emrinin kaldırılması için dava açılması gerekir. Ölüm tarihinde ihbarname tebliğ edilmiş olmakla birlikte dava açılmamışsa, ölümünden sonra ihbarnamenin mirasçılara yeniden ve yöntemine uygun olarak tebliğ edilmesi gerekir.” Mehmet Baydemir, “Veraset ve İntikal Vergisinde Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2011, s.123-124.

¹⁸⁹ S. Binnur Çelik, **a.g.e.**, s. 31.

borcun tamamından müteselsilen, bu tarihten itibaren ise miras hisseleri oranında sorumlu tutularak takip edilecektir.

C. Limited Şirket Ortaklarının Vergi Sorumluluğu

Limited şirketlerde aksi kararlaştırılmadıkça, ortaklar, hep birlikte, müdür sıfatıyla, şirketin işlerini idareye ve şirketi temsile yetkili ve mecburdurlar. Bununla birlikte, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına geçirilebilir.¹⁹⁰ 6183 sayılı Kanunun m. 35 hükmüne eklenen fıkralarla¹⁹¹ ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden payı devreden ve devralan şahısların müteselsilen sorumlu olacağı ve amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların da amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir.¹⁹²

Limited şirket kanuni temsilcileri, AATUHK mükerrer md. 35 kapsamına giren kamu alacakları açısından her zaman ve VUK md. 10 kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından ise kusursuzluklarını ispat etmedikçe, şirketten tahsil edilemeyen kamu borcunun tamamından vergi idaresine karşı sorumludurlar.¹⁹³ Kanuni temsilcilerin sorumluluğu hakkında vergi aslı ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezalarında Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi hükmünün, diğer amme alacaklarında ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesi hükmünün uygulanması gerektiği belirtilmiştir.¹⁹⁴

¹⁹⁰ Danıştay 3. Dairesi'nin 13.5.1997 tarih E:1996/95 K:1997/1724 sayılı kararında; “Şirket ana sözleşmesinde, şirket müdürlerinin ismen zikredilmiş bulunması karşısında, şirket müdürlerinden birinin hissesini devralarak sonradan şirkete giren davacı kanuni temsilci sayılamayacaktır.” denilmektedir. Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, s.173.

¹⁹¹ 4.6.2008 tarihinde 5766 sayılı kanunun 3. maddesi ile eklenmiştir.

¹⁹² Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.236.

¹⁹³ Levent Yeralı, **Limited Şirketin...**, s.183.

¹⁹⁴ Ahmet Emrah Geçer, “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk”, **TBB Dergisi** 2017 (129), s.117; Dan. Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.1.2001 tarih 2000/261E. 2001/31K. sayılı kararı, Dan. VDDGK 18.5.2001 tarih 2001/79E. 2001/208K. sayılı kararı, Dan. VDDGK 16.6.2006 tarih 2006/27E. 2006/174K. sayılı kararı, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden alınmıştır.

Vergi idaresince limited şirket ortaklarının şirket borcu nedeniyle takibine geçileceği aşamada 6183 sayılı Kanunun md. 35 hükmü ile mükerrer madde 35'inci hükmünün uygulanmasında herhangi bir öncelik bulunmamaktadır. 11.12.2018 tarih E:2013/1 K:2018/1 sayılı Danıştay İçtihatı Birleştirme Genel Kurul Kararı da bu yönde hüküm kurmuş olup söz konusu karar;

“Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır. Bu nedenle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.” şeklindedir.¹⁹⁵

D. Kaynakta Vergi Tevkifatı Yapanların Sorumluluğunun İncelenmesi

Verginin hak edişlerin ödenmesi sırasında vergi sorumlusu tarafından kesilerek vergi dairesine peşinen yatırılmasına vergi hukukunda vergi kesintisi, vergi tevkifatı veya stopaj denilmektedir.¹⁹⁶ Kaynakta vergi kesintisine ilişkin düzenlemeler VUK m. 11, GVK m. 94, geçici m. 67, KVK m. 15 ve 30 hükümlerinde yer almakta olup ilerleyen bölümlerde söz konusu hükümlere ayrıntılı olarak yer verilecektir.

Vergi tevkifatı¹⁹⁷ çok yaygın olarak kullanılan vergilendirme tekniklerinden biri olup kaynakta vergilendirmenin amacı, vergi güvenliğini sağlamaktır. Verginin kaynakta kesilmeyerek mükellefe ödenen meblağ içerisinde verilmesi halinde

¹⁹⁵03.07.2019 tarihinde

<https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX%2B7NMt2gFWlnEsBd88JGeVJ5iETlta3UA~~> adresinden alınmıştır.

¹⁹⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi(Stopaj)** , Ankara, 1975, s.2.

¹⁹⁷ Tevkif kelimesi, Arapça *vâkf* kökündengelen *tavkif* "durdurma" sözcüğünden alıntıdır.

mükellefin sağlıklı bir biçimde bildirimde bulunarak ödemeyi yapacağından kuşku duyulduğundan kaynakta vergilendirme usulü benimsenmiştir.¹⁹⁸

Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi ile yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Vergiyi kaynakta kesenler, mükellef adına kestiği vergiyi beyan ederek vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Bu görevi yerine getirmedikleri takdirde vergi kendilerinden ikmalen ya da re'sen tarh edilerek alınır. Kendi malvarlıklarından ödedikleri vergiyi asıl mükelleflere rücu ederek alabilirler. (VUK md.11/2) vergi kesenlerin görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle kesilen ceza ya da gecikme faizini asıl mükellefe rücu etme hakları bulunmamaktadır.¹⁹⁹

E. Tevkifata İlişkin Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümlerin Sorumluluk Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Başkasının vergisini keserek ödeyen vergi sorumlusu, mükellef adına vergi ödeme ödevini yerine getirmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu durumda vergi sorumlusu, asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırmaktadır. “Vergi kesen” konumundaki vergi sorumlusu, sadece şekli anlamda vergi sorumluluğunu üstlenmiş olup, aslında “aracı ödeyici” olmaktadır. Örneğin, GVK'nın 94. maddesi ve KVK'nın 24. maddesine göre bir kısım gerçek ve tüzel kişiler, yanlarında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden veya başkalarına yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yaparak alacaklı vergi dairesine ödemekle sorumludurlar.²⁰⁰

¹⁹⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.4.

¹⁹⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, 7. Bs., Bursa, MKM Yay., Ocak 2011, s.58.

²⁰⁰ Adnan Gerçek, **a.g.m.**, 2015, s.160, 4.10.2019 tarihinde <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/42638/514015> adresinden alınmıştır.

Vergi kesen durumundakilerin sorumluluğu halleri VUK madde 11, KDVK madde 9, VİVK madde 17 ile 7, 9, 16 ve 19 , ÖTVK madde 4/2, Belediye Gelirleri Kanunu madde 13 ve 35 ve DVK madde 19 hükümlerinde düzenlenmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre tapu memurları mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Maddeye göre, bir kişiye miras kalan ya da intikal eden gayrimenkullerin tapuda devir işlemleri gerçekleştirmeden önce Veraset ve İntikal vergisinin ödenmiş olması gerekmektedir. Söz konusu vergi ödenmeden devir işlemi gerçekleştirilirse, ödenmeyen vergiden tapu memurları mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.²⁰¹

MTV Kanunu md. 13²⁰² hükmüne göre, sorumluluk, taşıtlara muayene ya da elverişlilik belgesi verilmesinden ya da taşıtların devrine aracılık yapılmasından kaynaklanır. Kanun hükmünde belirtilen kontrole ilişkin görevlerini yerine getirmeden işlem yapanlar bu fiilleri nedeniyle sebep oldukları ödenmeyen vergi, ceza ve

²⁰¹ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.70.

²⁰² MTVK md. 13; “a) Trafik (...) sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.”⁽²⁾⁽³⁾ Bu mecburiyetleri yerine getirmeyen trafik, belediye veya liman sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 150 nci maddesinin 1-3 bendinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur. b) Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefleri, adlarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, niteliklerini ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.⁽³⁾ Bu mecburiyetlere riayet etmeyenler hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352 nci maddesine bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelin (İhtar 2) sırasına göre ceza kesilir. c) (Değişik: 24/3/1988-3418/16 md.) Noterler trafik (...) sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi, taşıtların her türlü satış veya 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. d) Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler (...) ile Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğü taşıtların fenni muayenelerini yapmadan, (...) uçuşa elverişli belgelerini vermeden önce, verginin ödenip ödenmediğini araştırmak zorundadırlar.⁽¹⁾⁽²⁾ (Değişik: 24/3/1988-3418/16 md.) Vergisi ödenmemiş veya 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci madde hükmüne göre taksitlendirilmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, (...) uçuşa elverişli belgesi verilemez. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)⁽¹⁾⁽³⁾ e) (Birinci fıkra mülga: 22/7/1998-4369/82 md.) (Değişik: 24/3/1988-3418/16 md.) Yukarıdaki (c) ve (d) bentlerinde belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.”

ferilerinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Sorumluların ödemek zorunda kaldıkları vergiler nedeniyle mükelleflere rücu hakkı saklıdır.²⁰³

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13/3'üncü maddesine göre, (II) sayılı listedeki motorlu taşıtların ilk iktisabı(edinilmesi), teslimi ve ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştiren trafik memuru, gümrük memuru veya noterler, bu işlemleri yapmadan önce özel tüketim vergisinin ödendiğine dair belgeyi aramak zorundadırlar. Gerekli vergi kontrolünün yapılmaması durumunda ödenmeyen vergilerden ve bunlardan doğan zararlardan bu işlemleri gerçekleştirenler mükellef ile birlikte müteselsilen sorumludurlar.²⁰⁴

Şirketlerin tasfiye dönemi boyunca vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumlulukları, bu dönem süresince kanuni temsilcisi durumunda olan tasfiye memurları tarafından yerine getirilir.²⁰⁵ Tüzel kişiliği olmayan ortaklıklar ile yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde ise, bunların vergi ile ilgili ödevleri tasfiye işini yapanlarca yerine getirilir. (6183 md. 32)

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler. Bu kişilerin, kamu idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere bu alacaklara karşılık ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtmama veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunmama görevleri bulunmaktadır. Tasfiye memurları, bu görevlerine aykırı hareket ederler ise, tahakkuk etmiş ve edecek kamu alacaklarından malvarlıklarıyla şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. (6183 md. 33)

VUK'un m. 10/5 hükmüne 7103 sayılı Kanunun²⁰⁶ 9. maddesi ile yeni bir hüküm eklenmiştir. Söz konusu hükme göre, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından

²⁰³ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.44-45.

²⁰⁴ Z.Sacit Önen, **a.g.e.**, s.69.

²⁰⁵ Adnan Gerçek , **a.g.e.**, s.51; Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.272-273.

²⁰⁶ 27.03.2018 tarih 30373 sayılı R.G. de yayımlanmıştır.

herhangi biri adına yapılacaktır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaklar ancak bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlı olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17 nci maddesinin yedinci fıkrasında, tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapmaları halinde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.²⁰⁷

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 18’inci maddesinde, birleşme; bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddede, birleşme nedeniyle infisah eden kurumların durumu tasfiye hükmünde sayılmıştır. Aynı maddenin son fıkrasında yer alan “Kanunun 17’nci maddesine göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde kuruma ait olur.” hükmü ile birleşme halinde sorumluluğun şekli belirlenmiştir. Bu hüküm doğrultusunda, birleşilen kurumun kanuni temsilcileri tasfiye memurları gibi vergileme ile ilgili ödevleri yerine getirme bakımından müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.²⁰⁸

“Kamu Alacağı Ödenmeden Yapılamayacak İşlemler İle İşlem Yapanların Sorumluluğu” başlıklı AATUHK md 22/A hükmü²⁰⁹ ile;

²⁰⁷ Z.Sacit Önen, **a.g.e.**, s.67.

²⁰⁸ Beytullah Sarıcan, **a.g.m.**, 92.

²⁰⁹ 6183 sayılı Kanun’un 22/A hükmü, “Maliye Bakanı, aşağıdaki ödeme ve işlemlerde, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması ve yapılacak ödemelerden istihkak sahiplerinin amme borçlarının kesilerek ilgili tahsil dairesine aktarılması zorunluluğu ile kesintilere asgari tutar ve oran getirmeye, kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar, ödeme ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen ödeme ve işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

1. 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemelerde,

2. 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumlar ile kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ve kuruluşların (meslekî kuruluşlar ve vakıf yüksek öğretim kurumları hariç) mal veya hizmet alımları ile yapım işleri nedeniyle hak sahiplerine yapacakları ödemelerde,

“Maliye Bakanlığı’na, Bakanlığa bağlı tahsil dairelerinin aynı maddede sayılı işlemleri yapması halinde, muhataptan vadesi geçmiş kamu borcunun bulunmadığına dair belge isteme zorunluluğu getirme yetkisi verilmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı’nın bu türlü bir zorunluluk getirdiği idarenin, borcun olmadığını gösteren belgeyi aramadan işlem yapması halinde, hakkında dört bin TL idari para cezası kesileceği hükmü yer almaktadır. İlgilisi bu cezaya karşı tebliğden itibaren 30 gün içinde idare mahkemesinde dava açabilecektir.” (AATUHK md. 22/a, 2.f)

Kamu kurumları ve noterler kişilere verdikleri hizmetlerle bağlantılı olarak, almaları gereken, (resmi belge düzenleme ya da onaylama) vergi, resim ve harçları almamaları ya da noksan almaları halinde, vergi yükümlüsü ile beraber sorumlu olurlar.²¹⁰ Kamu kurumları veya noterlerin ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergi, resim ve harç için vergi yükümlüsüne rücu hakları mevcuttur.(488 sayılı DVK m. 24)²¹¹

3. Kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde,

4. 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kâğıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile (8) sayılı tarife konu harçlar (diploma harçları hariç) ve trafik harçlarına mevzu işlemlerde,

5. 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde. Bu madde kapsamında zorunluluk getirilen ödemelere ilişkin olarak işçi ücreti alacakları hariç olmak üzere, yapılacak her türlü devir, temlik ve el değiştirme, Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcu karşılayacak kısım ayrıldıktan sonra kalan kısım üzerinde hüküm ifade eder. Şu kadar ki bu hükmün uygulanmasında diğer kamu idarelerinin alacaklarına karşılık kesinti yapılması gereken hallerde kesinti tutarı garameten taksim olunur. Takibata yetkili tahsil dairesince, bu madde kapsamında getirilen zorunluluğa rağmen borcun olmadığına dair belgeyi aramaksızın ödeme yapanlara ve işlem tesis eden kurum ve kuruluşlara dört bin Türk lirası idari para cezası verilir. İdari para cezası, ilgisine tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. İdari para cezasına karşı tebliğ tarihini takip eden otuz gün içinde idare mahkemesinde dava açılabilir.” şeklindedir.

²¹⁰ Şükrü Kızılot, Vergi Hukuku, s.105.

²¹¹ 488 sayılı Kanunun Vergi ve Cezada Sorumluluk başlıklı 24. maddesi; “Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur. (Değişik: 21/11/1980 - 2344/1 md.) Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen 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 kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar. (Ek fıkra: 30/12/2004-5281/4 md.) 22’nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer’ileri, vergi

Damga vergisinde sorumluluk ile ilgili hükümler 488 sayılı Damga Vergisi Kanunun 24. ila 28. maddeleri arasında yer almaktadır. Damga vergisi, özel hukuk ilişkilerine göre düzenlenen ve kâğıt diye tabir edilen belgeler üzerinden alınan bir vergidir.²¹²

Damga Vergisi Kanunun 24. maddesi ile asıl yükümlü veya yükümlüler dışında kağıtları ibraz edenler de verginin ödenmesinden sorumlu tutularak vergi güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır.²¹³²¹⁴ Damga vergisinde müteselsil sorumluluğa dair hükümler Damga Vergisi Kanunu yanında Vergi Usul Kanununda da yer almaktadır. VUK md. 334 hükmünde, damga vergisi ve damga resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanların birden fazla olması halinde, birbirlerine müracaat hakları saklı kalmak üzere, müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.²¹⁵

Damga Vergisi Kanunu nun 24/2 fıkrasında yer alan müteselsil sorumluluk, damga vergisinden muaf kuruluşlarca düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlarla ilgilidir. Kişinin bu kağıtlarda imzası olmasa dahi vergiyi ödeyecek olan kendisidir ancak bu kağıda ait vergi eksik ödenirse veya hiç ödenmezse ödenmesi gereken vergi ve cezadan kişi ile birlikte Kurum da müteselsilen sorumlu olacaktır.²¹⁶

için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkra da belirtilen kişilerden alınır. Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır.”

²¹² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 16. Bs, Bursa, Ekin Yay., 2019, s.561; “Damga vergisi kanunu 24 uyarınca sorumlu sıfatıyla ödenen vergi ancak adli yargı yerinde açılacak bir rücu davasıyla asıl mükellefinden istenebilir. Başka bir deyişle Borçlar Kanununa dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü adli yargı yerlerinin görev alanına girmektedir. Danıştay 7. Dairesi’nin 24.09.1998 tarih ve E:1997/4426, K:1998/3048 sayılı Kararı; Damga Vergisi Kanunu’nun 24. Maddesi uyarınca davalı belediyenin “gecikme cezası adı altında talep ettiği... liralık meblağın ancak açılacak bir rücu davasına konu edilmesi mümkün bulunduğundan anlaşmazlığın Borçlar Kanunu hükümlerine göre çözümü gerekmektedir. Borçlar Kanununa dayalı hak iddialarına ilişkin anlaşmazlıkların çözümü ise adli yargı yerlerinin görev alanına girmektedir.” Adil Nas, “Damga Vergisinde Vergi Sorumluluğu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Mart 2010, s.529.

²¹³ Adil Nas, “Damga Vergisinde Vergi Sorumluluğu”, s. 527-528.

²¹⁴ Birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlarda sorumluluk halinde damga vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olarak yükümlülerden biri adına yapılan tarhiyat kesinleşmeden ve tahsiline olanak bulunmadığı hususu saptanmadan diğeri adına tarhiyat yapılmamalıdır yönündeki karar için bkz. Dan. 9. Dairesi’nin 25.03.2011 tarih ve E:1989/5977, K:1991/1116 sayılı kararı.

²¹⁵ Recep Kaplan, **a.g.e.**, 101-102.

²¹⁶ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.70.

Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde²¹⁷, kamu kuruluşları tarafından yapılacak ödemelerle ilgili kağıtlardan alınacak damga vergisinin istihkaktan kesinti yoluyla ödenmesine imkan verilmiştir. İlgili maddenin son fıkrası ile, Maliye Bakanlığına, vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkisi verilmiştir.²¹⁸

Yukarıda belirtilen hallerde, sorumlular vergiyi kesmek suretiyle ilgili vergi dairesine ödemedikleri hallerde, vergi kendilerinden ikmalen veya re'sen tarhedilerek alınır. Vergiye ilişkin cezalarda bu kişiler adına kesilir.²¹⁹

²¹⁷ 488 sayılı Kanunu md.19; “Genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin, a) Bu ödemelerin yapılması, b) Avans suretiyle ödemelerde avansın itası, sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebilir.” şeklindedir.

²¹⁸ Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s.76-77; Mehmet Arslan, **a.g.e.**, s.59.

²¹⁹ Ali Orhan, “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu “Müteselsil Sorumluluk” ve Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 5, Eylül-Ekim 1988, s.54.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ TEVKİFATI SİSTEMİ VE TÜRK VERGİ MEVZUATINDAKİ UYGULAMALARI

I. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN TEVKİFATA İLİŞKİN KAVRAMLAR

A. Vergi Tevkifatı ve Kaynakta Tevkifat Tekniği

Vergiye doğuran olay gerçekleştiğinde, bir diğer deyişle vergi borcunun doğumu aşamasında, verginin asıl yükümlüsünün yerine bir başka kişi, uygulamada genellikle gelir ya da kazancı sağlayan kişinin, vergiyi keserek vergi dairesine yatırdığı durumlar söz konusudur. Bu uygulamaya vergi kesintisi yapılması veya verginin stopajı ya da vergi tevkifatı denilmektedir. Türk vergi sisteminde vergi tevkifatı çok yaygın olarak uygulanan vergilendirme tekniklerinden biridir.²²⁰ Daha önceki bölümlerde açıklamaya çalıştığımız ‘vergi sorumluluğu’ kurumu da yaygın olarak vergi tevkifatı uygulamasında görülmektedir.²²¹ Vergi tevkifatında vergi alacaklısı, vergi borçlusu ve vergi sorumlusundan oluşan üçlü bir ilişki bulunmaktadır.²²²

Tevkifat, vergiye tabi gelirlerin kaynağında, gelir ödemesi yapılırken kesilerek kesenler tarafından beyanname ile bildirilmesi demektir. Bu uygulama ile, gelir sağlayanlar tevkif edilmiş net miktarları tahsil ederken, tevkifatı yapanlarda tevkif ettikleri vergiden arındırılmış miktarı ödemektedirler. Bu haliyle kanunen belirlenmiş oranlarda gelir üzerinden hesaplanan vergi, tevkifat yoluyla tahsil edilmiş olmaktadır.²²³ Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olan kişi, bu görevini yerine getirmemesi nedeniyle kendi malvarlığından vergi idaresine ödediği vergi tutarı ile ilgili asıl mükellefe rücu edebilir. Vergi tevkifatı yapmak zorunda olan ve vergi

²²⁰ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.212

²²¹ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.66

²²² Günnur Bulut, “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği”, Bursa, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 1996, s.7

²²³ Emre Akın, **Vergi Tekniği ve Mütâalat (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu)**, 1. bs., Çalış Ofset, Şubat 2016, s.435

tevkifatı yapmayan sorumlular, VUK madde 331/I uyarınca cezalandırılırlar. (VUK ta düzenlenen vergi ziyai cezası ve özel usulsüzlük cezası ile diğer cezalar.)²²⁴

Vergi tevkifatı yöntemi, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, bazı kazanç türleri açısından ön vergilendirme bir diğer deyişle tahsil niteliğinde; bazı kazanç türleri açısından da nihai vergilendirme özelliği taşımaktadır. Tevkifata tabi kazanç ve iratlar, tevkifata tâbi tutulduktan sonra ilişkin olduğu döneme ait yıllık beyanname ile de beyan edilip vergilendirilirse, yapılan tevkifat, ön vergilendirme özelliği taşır. Diğer yandan, tevkifata tabi kazanç ve iratların, tevkifata tâbi tutulduktan sonra yıllık beyanname ile beyan edilip vergilenmesi gerekmiyorsa nihai vergilendirmeden söz edilir.²²⁵

Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların yaptığı ödemelerden kanunda belirtilen şekilde vergi tevkifatı yapması ve vergi dairesine yatırarak kendisine yüklenen görevi yerine getirmesinden sonra, vergi idaresince sorumluya kanunun kabul ettiğinden daha geniş ödevler yüklenemez.²²⁶

Tevkifat yöntemi, hemen her ülkede, ücretlerde, ticari ve sınai kazançlarda, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında ve mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde kullanılmaktadır. Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Damga Vergisinde söz konusu yönteme yer verilmiştir.²²⁷

B. Aracı Mükellef-Aracı Ödeyici-Vergi Taşıyıcısı

Aracı mükellef ile aracı ödeyici kavramları birbirinden farklı durumları ifade etmek için kullanılmakta olup, aracı mükellef, kendi adına ödediği vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktaran ve hukuki açıdan vergi mükellefi olarak nitelenen kişidir.²²⁸ Ülkemiz vergi sisteminde, kanuni düzenlemeler gereği verginin başkasına

²²⁴ Selim Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 126.

²²⁵ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Sistemi**, 7. Bs., Ankara, Hermes Yay., Şubat 2019, s. 161.

²²⁶ Selim Kaneti vd., **a.g.e.**, s.83; Dan.. 13. D. 25.3.1981, E.1980/267,K.1981/614 (Dan. Der. , S.44-45, s.574-575).

²²⁷ Oktay Gün, “Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması ve Muhtasar Beyanname”, **Vergi Raporu**, 2015/3, s.241.

²²⁸ Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar, **Vergi Hukuku**, 9. Bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2018, s. 44.

yansıtılabildiği bir diğer deyişle mükellefin, aracı mükellef olduğu vergiler, katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, özel tüketim vergisi ve gümrük vergisidir.²²⁹

Aracı ödeyici denildiğinde ise, başkalarından kestiği vergileri hazineye ödeyen kişi anlaşılır.²³⁰ Bu demektir ki aracı ödeyicinin nezdinde doğan ve kendi malvarlığından ödemesi gereken bir vergi bulunmamaktadır. Bu duruma, katma değer vergisinde geçerli olan tam tevkifat ve kısmi tevkifat uygulamalarında alıcının tebliğ ile belirlenen oranlardaki vergiyi keserek hazineye yatırması durumu örnek verilebilir. Belirtilen durumda alıcılar, aracı ödeyici konumundadırlar.

Vergiye nihai olarak katlanan ve vergiyi kendi malvarlığından ödeyen kişiye ise verginin taşıyıcısı denilmektedir.²³¹ Harcamalar üzerinden alınan KDV ve ÖTV gibi vergilerde kanuni mükellefin ödediği vergiyi nihai tüketiciye yansıttığı görülmektedir. Bu durumda kanuni mükellef, aracı mükellef, nihai tüketici ise vergi taşıyıcısı olmaktadır.²³²

Verginin başkalarına yansıtılamadığı hallerde verginin taşıyıcısı ile vergiyi ödeyen aynı kişi olur. Vergiyi ödeyen kişinin fiyat yoluyla bu vergiyi başkasına aktarması halinde verginin yansıtılması söz konusu olmaktadır. Bu halde vergi, ödeyenin üzerinde kalmayarak bir başkasına yansıtılmaktadır. Verginin yansıtılmasında vergiyi ödeyen ve verginin taşıyıcısı farklı kişilerdir.²³³ Kanuni mükellefin, kendi nam ve hesabına ödediği vergiyi iktisadi hayatın şartlarına, arz ve talebe bağlı olarak fiyat mekanizması yoluyla başkalarına yansıtması halinde vergi yükünü nihai olarak yüklenen kişi vergi taşıyıcısıdır.²³⁴

C. Vergi Tevkifatı Yapanların Hak ve Yetkileri

Vergi tevkifatı yapanların hak ve yetkileri incelendiğinde öncelikle akla dava açma ehliyetlerinin olup olmadığı hususu gelir. Vergi tevkifatı yapanların yaptıkları

²²⁹ Selim Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 143.

²³⁰ S. Ateş Oktar, **a.g.m.**, s. 66.

²³¹ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, s.66.

²³² Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar, **a.g.e.**, s. 45.

²³³ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.66.

²³⁴ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.37.

tevkifata karşı dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığına ilişkin öğreti ve yargı uygulamasında bir kesinlik bulunmamaktadır. Öğretide, vergi sorumlusunun yaptığı tevkifata karşı dava açma ehliyetinin bulunduğuna yönelik görüşler²³⁵ bulunmakla beraber, aksi yönde görüşler de bulunmaktadır.²³⁶ Vergi davaları için özel bir yargılama usulü kuralı öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu nun 377 nci maddesi karşısında, vergi davasının iptal ya da tam yargı davası olarak nitelendirilmesinin dava açma ehliyeti açısından herhangi bir değeri ya da etkisi bulunmamaktadır. Vergi davaları, VUK'un Vergi Davaları başlıklı beşinci kitabında ve 377 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi yargısında dava açma ehliyetine yönelik "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı VUK m. 377'nin 1. fıkra hükmünde mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin dava açabilecekleri belirtilmiştir. Bu madde sadece vergi mükellefinin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin dava ehliyetini düzenlemiş gözüktüğü de söz konusu madde hükmü VUK. m. 8/4'de yer alan "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir." hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, VUK m. 377 düzenlemesinin vergi mükelleflerine ve kendilerine ceza kesilenlere verdiği dava açma hakkına vergi kesen vergi sorumlularının da sahip olduğu söylenebilir.²³⁷

Son dönem Danıştay kararlarında²³⁸, vergi kesenlerin dava açma ehliyetinin bulunduğuna yönelik içtihat ağırlık kazanmıştır. Söz konusu kararlarda, vergi kesen sorumlunun dava açma ehliyeti VUK m. 377 ve VUK m 8/4 birlikte düşünülerek

²³⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 81; Mustafa AKKAYA, **a.g.m.**, s. 197-198; Yusuf KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 226-227; Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi**(Stopaj), Ankara, 1975, s. 10; Adnan GERÇEK, **a.g.m.**, s. 166. Ayrıca bkz ve karşı. Nihal Saban, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", Yayınlanmamış Doktora Tezi, **İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 1991, s. 87; Başar SOYDAN, "Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2012, Sayı: 229.

²³⁶ Selim Kaneti, **a.g.e.**, s. 283; A. Bumin DOĞRUSÖZ, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme 'Stopaj'**, İSMMMO Yayınları, 1992, No:3, s. 48; Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 14. Baskı, Ankara 1990, s.63; Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 1994,s. 184.

²³⁷ Levent Yeralı, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti", **İÜHFİM C. LXXI, S. 2**, 2013, s.544.

²³⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 12.10.2011 tarih ve E:2011/390, K:2011/583 sayılı kararı.

<https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX+7NMt2gFWlnEsBd88JGeUREckkv eb+ug~~&=0.9546636468730867> 20.09.2019 tarihinde adresinden alınmıştır.

İYUK m. 2’de yer alan menfaat ihlali ya da zarar görme şartları aranmaksızın vergi kesen sorumlunun dava açma ehliyetinin olduğu kanaatine varılmıştır.

Vergi kesenlerin VUK un md. 116-126 ıncı hükümleri arasında düzenlenen hata düzeltme hakkının olup olmadığı irdelenecek olursa, vergi sorumlusunun, bu sıfatıyla sonuçları kendi üzerinde doğan ve mükellefe rücu edemeyeceği vergilendirme işlemlerine (vergi cezaları vd.) muhatap olması halinde bu vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan hataların düzeltilmesini idareden istemesi konusunda, VUK m. 375 hükmüne göre de bir tartışma bulunmamaktadır. Vergi sorumlusunun VUK m. 11/2 gereği rücu edebileceği ve mükellef adına ödediği vergiler nedeniyle vergilendirme işlemlerine muhatap tutulması halinde hata düzeltme talebinde bulunup bulunamayacağı hakkında kanunlarda ve içtihatlarda ortak bir görüş bulunmamaktadır. Ancak vergi sorumlularının hata düzeltme talep yetkisinin olduğu yönünde Danıştay kararları mevcuttur.²³⁹

Vergi tevkifatı yaparak tevkif edilen vergiyi vergi idaresine yatırmak zorunda olan vergi sorumlularının bu vergileri, hazineden olan alacakları ile takas edip edemeyecekleri konusunda net bir cevap yoktur. Danıştay vergi sorumlularının, bu sıfatları nedeniyle vergi dairesine yatırmak zorunda oldukları vergileri, istihkaklarından kesilip kendilerine iadesi gereken vergilerle takas edemeyecekleri görüşündedir.²⁴⁰ Kanuni düzenlemelere bakıldığında ise vergi sorumlularının 6183 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde kamu borçlularından sayılmalarından hareketle, hazineye karşı muaccel borçları için takas isteminde bulunabilmeleri gerektiği düşünülmektedir.²⁴¹

²³⁹ Mustafa Akkaya, **a.g.m.**, s.200-201; Dan. VDDGK E:1997/335 K:1997/454, VDDGK E:1995/194 K:1997/188 , 17.10.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> adresinden alınmıştır.

²⁴⁰ Mustafa Akkaya, **a.g.m.**, s.203; Mualla Öncel, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof.Dr. Fadil H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, Aüsbf ve Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi, 1983, s.55; DŞ. 4. D. E:1982/1646 K: 1982/3675, Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbacı, **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1984, s. 178.

²⁴¹ Mualla Öncel, “Vergi Hukukunda Takas”, **AÜHFD**, c.35, Mayıs 1978, s.14.

II. TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN TEVKİFATA İLİŞKİN HÜKÜMLER

A. VUK Kapsamında Tevkifat Müessesesi

VUK'un ikinci bölümünün "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı md.11 hükmü vergi tevkifatı alanında getirilmiş belli başlı maddelerden biridir. Vergi kesintisi yapacak olan kişiler, yaptıkları veya yapacakları ödemeler üzerinden hesapladıkları vergiyi tam olarak kesip ödemek ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekle sorumludurlar.²⁴² Bu sorumluluklarının sonucu olarak ödedikleri vergiler nedeniyle asıl mükelleflere rücu etme hakları mevcuttur.²⁴³

VUK madde 11 hükmünün üçüncü fıkrası ile yapılan düzenlemenin kesilen vergileri ödememek maksadıyla kurulan irtibatların önlenmesi amacıyla getirildiği söylenmekle birlikte verginin tahsilini önlemeye yönelik yapılan hileli anlaşmalar bu maddeler kapsamında değerlendirilmektedir.²⁴⁴

3239 sayılı Kanunun 2. maddesiyle VUK'nun 11. maddesine eklenen üçüncü ve dördüncü fıkraların Anayasa'nın 38. ve 7. maddelerine aykırı olduğu iddiası ile Anayasa Mahkemesi'nde iptal davası açılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.1987

²⁴² Danıştay 3. Dairesi'nin 17.10.2011 tarih E:2010/7403, K:2011/5956 sayılı kararı ile; "Davacı şirket tarafından, vergi sorumlusu sıfatıyla işçilerine yaptığı ücret ödemelerine ilişkin olarak ihtirazi kayıtla verdiği Nisan 2010 dönemine ait muhtasar beyanname üzerine tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin 971,24 TL'ye isabet eden kısmının kaldırılması ve fazla ödenen tutarın iadesi istemiyle açılan davada; istihkak sahibi adına yapılan tevkifat konusunda vergi sorumlusunun dava açmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesi'nin kararına yöneltilen itirazı reddeden Bölge İdare Mahkemesi'nin kararının düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin Bölge İdare Mahkemesi'nin kararının kanun yararına bozulması istenilmiş olup; 11. maddede yer alan, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve kanunla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları gerekçesiyle tarhiyata muhatap tutulan vergi sorumlularının da, muhatap oldukları tarh işleminin iptali istemiyle yetkili vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilerek Danıştay Başsavcısı'nun temyiz isteminin kabulü ile Bölge İdare Mahkemesi'nin kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere (BOZULMASINA) karar verilmiştir." 10.07.2019 tarihinde "<https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4lpMe8ZDx9RllrRWjbW+vVWcK9o8jx!4oswg~>" adresinden alınmıştır.

²⁴³ Fatih Acar, "Zirai ürünlerde Vergi Tevkifatı Esası", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 87, 1995, s.30

²⁴⁴ Selim Kaneti vd., *a.g.e.*, s.86.

gün E:1986/5 K:1987/5 sayılı kararı²⁴⁵ ile, vergi tahsilatını güvence altına almak amacıyla bu hükmün konulduğu, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesi amacıyla bir tür otokontrol mekanizması getiren hükümlerin kamu yararını

²⁴⁵ “Dilekçede, VUK’nun 11. maddesine eklenerek bu maddenin üçüncü fıkrasını oluşturan ve yukarıda aynen tekrarlanan birinci ek fıkranın; vergi yükümlüsünün “yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde yükümlü olmayan başkalarını da sorumlu tutmakta ve böylece suç işlememiş şahsa ceza sorumluluğu yüklemekte” olduğu öne sürülerek, bu fıkranın Anayasa’nın 38. maddesinin “Ceza sorumluluğu şahsidir.” diyen altıncı fıkrasına; ayrıca Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na müteselsil sorumluluk ile ilgili düzenleme yetkisi veren ek üçüncü fıkranın da Anayasa’nın aynı maddesinin “ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.” diyen üçüncü fıkrası ile yasama yetkisinin devredilmezliğini belirleyen 7. maddesine aykırı olduğu ve bu nedenle iptali gerektiği iddia edilmektedir. Bu iddiaların özünü oluşturan ana fikir, müteselsil sorumluluğun bir “ceza” olduğu düşüncesidir. Müteselsil sorumluluk bir “ceza” olarak kabul edilince; hem “cezaların şahsiliği” ve hem de “cezaların kanuniliği” ilkesi, bu iki fıkra da öngörülen düzenleme ile ihlâl edilmiş olacaktır. Bunun için söz konusu iddianın yerinde olup olmadığını araştırmaya, herşeyden önce Kanun Koyucunun bu fıkraları getirmekteki amacını tespitle başlamak gerekir. İptali talep edilen fıkra da “Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi” yapılmasından söz edilmektedir. Bu hükmün uygulanması Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde yer alan vergi kesme sorumluluğundan çok Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yer alan mal alım satımı ve hizmet ifası nedeniyle yapılan kesintiler için söz konusudur. Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen yeni bir vergi olup bu Kanunun Bakanlar Kurulu ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na yetki veren hükümleri 2/11/1984’de, diğer hükümleri 1/1/1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturan işlemler çok çeşitli olduğu gibi, mükellefleri de Türkiye’de bu işlemlerle ilgili yerli ve yabancı şahıslarla, özel hukuk tüzelkişileri ve her türlü kamu tüzelkişileri olabilmektedir. Öte yandan bu verginin, üretimin her kademesinde tahsili söz konusudur. Gösterdiği bu özellikler nedeniyle Katma Değer Vergisini doğuran işlemlerle ilgili gerçek ve tüzelkişiler sayıca çok fazla olabilecektir. Kanun Koyucu bu nedenle vergi tahsilatını güvence altına almak için vergiyi doğuran işlemle doğrudan veya dolaylı olarak, açık veya zımni ilişkisi olan kimselerin verginin ödenmesi açısından müteselsilen sorumlu tutulmalarını gerekli ve yararlı görmüştür. Gerçi vergisini ödemiş bulunan bir kimsenin, kendi bilgisi ve isteği dışında; ödediği verginin vergi idaresine ulaşmış olması nedeniyle, ikinci defa ödemeye mecbur bırakılması, ilk bakışta hakkaniyet ve genel hukuk ilkelerine aykırı görünmekteyse de, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir biçimde işlemesini sağlamak için bu tür bir “otokontrol” mekanizmasının getirilmesi Yasa Koyucu tarafından gerekli görülmüştür. Bunda kamu yararının korunması açısından zaruret vardır. “Objektif sorumluluk” adı verilen böyle bir sorumluluk, pek çok ülkenin vergi hukukunda yer almış olduğu gibi, 1950 yılından beri Türk Vergi Usul Kanunu’nda da mevcuttur. Görülüyor ki, Yasa Koyucu, “müteselsil sorumluluk” ilkesini düzenlerken, vergi tahsilatını güvence altına alacak bir “otokontrol” mekanizmasını çalıştırmayı amaçlamış, bir “ceza” uygulamasını düşünmemiştir Bunun içindir ki müteselsil sorumluluk, Vergi Usul Kanunu’nun “ceza hükümleri” ile ilgili 4. kitap’ında değil; “genel esaslar” başlığını taşıyan 1. kitap’ında yer almıştır. Bu nedenlerle müteselsil sorumluluğun bir ceza olarak nitelendirilmesi görüşü yerinde değildir. Müteselsil sorumluluk ceza olarak nitelendirilemeyeceğine göre müteselsil sorumluluğu düzenleyen birinci ek fıkranın, Anayasa’nın 38. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen “Ceza sorumluluğu şahsidir” ilkesine aykırılığından söz edilemeyeceği gibi, “Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı’na belirlenir.” şeklindeki üçüncü ek fıkranın; “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri kanunla konulur.” diyen Anayasa’nın 38. maddesinin üçüncü fıkrasına ve “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’nindir. Bu yetki devredilemez.” diyen 7. maddesine de aykırı bir yanı yoktur. Aynı nedenlerle ek ikinci fıkranın da Anayasa’ya aykırılığından söz edilemeyeceği açıktır.” 12.11.1987 tarihli Resmi gazetede yayımlanmıştır. 3.5.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> adresinden alınmıştır.

koruduğu, bir ceza niteliği taşımadığı gerekçeleriyle, Anayasaya aykırılık iddiası reddedilmiştir.

Madde hükmü ile ilgili ihtilaflı olan husus madde hükmünde yer alan müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanıp uygulanamayacağıdır.

Yüksek Mahkeme kararında kanunun gerekçesinden de söz ederek ilgili faturaların esas itibariyle KDV’de uygulanacağını ve uygulamada “objektif” sorumluluğun söz konusu olduğunu belirtmiştir. Danıştay’ın görüşü de VUK md. 11 in KDV ne uygulanacağı ancak müteselsil sorumluluğun subjektif sorumluluk olduğu yönündedir.

246

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay’ın aksine katma değer vergisinde dolaysız vergilerdeki anlamıyla bir vergi kesintisinden, dolayısı ile vergi sorumluluğundan bahsedilemeyeceği, vergiyi tahsil edenlerin aracı ödeyiciler (vergi sorumluları) değil aracı yükümlüler yani verginin yasal yükümlüleri olduklarını savunanlar mevcuttur.²⁴⁷

VUK md. 11 de tanımlanan sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu görüşünde olanlar sorumluluk zincirinin hangi ölçütlere göre ve nereye kadar uzatılacağı hususunda belirgin ilkelerin ortaya konulamayacağını, bu durumun sakıncalı hale gelebileceğini savunmaktadırlar.²⁴⁸ Yine VUK madde 11 hükmünün kusur sorumluluğu olması gerektiğini savunanlar, 3239 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde müteselsil sorumluluk kurumunun, kusursuz sorumluluk esasına dayandırılarak birey karşısında idarenin kusursuz sorumluluğu yerine idare karşısında bireyin kusursuz sorumluluğu ilkesinin benimsendiğini bu yolla Sosyal Risk

²⁴⁶ Bekir Baykara, **a.g.m.**, s. 37; “Danıştayın istikrar kazanmış kararlarına göre müteselsil sorumluluğun KDV ihtilaflarına uygulanabilmesi için şu şartların var olması gerekir;

-Gerçek mal alım satımı olmadan komisyon karşılığı fatura temin edildiğinin tespiti veya
-Kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma konusunda bir irtibat bulunduğunun tespiti veya
-Hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi, şarttır.” Bu doğrultuda verilmiş Danıştay kararları; Danıştay 11. Dairesinin 13.02.1998 tarih E:1997/4001 K:1998/3423 sayılı kararı, Danıştay 7. Dairesinin 10.02.1987 tarih, E:1986/2731 K:1987/245 sayılı kararı, Danıştay 9. Dairesinin 26.10.1993 tarih E:1992/4540 K:1993/3751, 22.10.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> adresinden alınmıştır.

²⁴⁷ S. Ateş Oktar, **a.g.m.**, s. 67; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Hukuku**, 2. Bs., Ankara, Adalet Yay., 2019, s. 121.

²⁴⁸ Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988, s. 425-430

Teorisinin tersine çevrildiğini söylemektedirler. Aynı doğrultuda, bu kanuni düzenlemenin hukuka uygunluk düşüncesi olmaksızın sadece vergilemenin mali (fiskal) amacı gözetilerek yapıldığı, kanuni düzenlemenin öncelikli amacının vergi kaçakçılığını önlemek olduğu savunulmaktadır.²⁴⁹

Bu görüşe sahip olanlar vergi tevkifatının ancak bir gelirin ödenmesi veya servetin el değiştirmesi sırasında gerçekleşebileceğinden dolayı vergilerde tevkifattan söz edilemeyeceğini belirtmektedirler.²⁵⁰

VUK madde 11 hükmünde yer alan vergi kesenlerin sorumluluğunun niteliği ile ilgili ve katma değer vergisine uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin görüşümüz Danıştay görüşüyle paraleldir. VUK madde 11 hükmü, katma değer vergisi nedeniyle yapılacak olan tevkifat uygulamalarında²⁵¹ geçerli olacak ancak müteselsil sorumluluğun sübjektif sorumluluk niteliği taşıdığı düşünüldüğünden müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi gerekecektir.²⁵²

B. AATUHK Kapsamında Tevkifat Müessesesi

6183 sayılı Kanun'un ikinci bölümünün "Amme Alacaklarını Kesip Ödemek Mecburiyetinde Olanlar" başlıklı md. 22 hükmüne göre, amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin, bu

²⁴⁹ S. Ateş Oktar, **a.g.m.**, s.76-77.

²⁵⁰ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.15.

²⁵¹ Danıştay 9. Dairesi'nin 21.04.2016 tarih ve E:2016/3635 K:2016/3111 sayılı ve Danıştay 9. Dairesi'nin 07.02.2017 tarih E:2016/4799, K:2017/1343 sayılı kararları ile, "...sadece vergi sorumlusunun kestiği katma değer vergilerinden dolayı ilgililerin müteselsil sorumluluğu söz konusu olabileceğinden 213 sayılı Kanun'un 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasının 3065 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi dışında, katma değer vergisi açısından uygulanması mümkün görülmemiştir..." denilerek katma değer vergisi mükellefi olan kişi tarafından hazineye intikal ettirilmeyen katma değer vergisinden dolayı alım satım taraf olan davacının müteselsilen sorumlu tutulamayacağı belirtilmiştir. 07.03.2020 tarihinde <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2016-4799-k-2017-1343-t-7-2-2017> adresinden alınmıştır.

²⁵² Dan. 11. D.'nin 13.20.1998 tarih E:1997/4001 K:1998/3423 sayılı kararı, 3.5.2019 tarihinde <https://khyk.kazancihukuk.com> adresinden alınmıştır.

vazifelerini kanunlarla belirlenen zamanlarda yerine getirmemeleri halinde, ödenmeyen alacağın bu gerçek ve tüzel kişilerden bu kanun hükümlerine göre tahsil edileceği belirtilmektedir. Bu hükmün uygulama alanı, muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirilmesi zorunlu olanlar dışındaki kamu alacaklarının tevkifatıyla alakalıdır.²⁵³

Bahsedilen kanun hükmüne göre doğrudan 6183 sayılı Kanuna göre takibat yapılması mümkün değildir. Öncelikle, kesilmemiş veya kesildiği halde vergi dairesine ödenmemiş verginin tarh ve tahakkuk safhalarını geçerek ödenecek safhaya gelmesi gerekir.²⁵⁴

C. Gelir Vergisi Kanunu'nda Tevkifat Müessesesi

1. Kanuni Dayanaklar

Tevkifat yönteminin gelir vergisinde uygulaması ve beyanına ilişkin esaslar Gelir Vergisi Kanununun 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 118, 119 ve 121'inci maddelerinde yer almaktadır.²⁵⁵ Kimlerin hangi gelirler üzerinden ne oranda tevkifat yapacağı GVK'nın madde 94 hükmünde açıklanmıştır.²⁵⁶

Gelir Vergisi Kanunu'nun üçüncü bölümünün "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesi, kazanç, ücret ve iratlar²⁵⁷ üzerinden yapılacak vergi tevkifatına ilişkin

²⁵³ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2011, s.144.

²⁵⁴ Mahmut Çoşkun, **Açıklamalı-İçtihatlı: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 2.Bs., Ankara, Seçkin Yay., Haziran 2013, s.240.

²⁵⁵ Oktay Gün, **a.g.m.**, s.241.

²⁵⁶ Söz konusu maddede yer alan "Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiası ile yapılan başvuru, Anayasa Mahkemesi'nin 30.12.2015 tarih E:2014/183, K:2015/122 sayılı, "...13. Gelir vergisinde vergi sorumluluğuna ilişkin temel düzenlemelere Kanun'un 94. maddesinde yer verildikten sonra, Maliye Bakanlığına bu çerçevede ve yukarıda belirtildiği üzere sınırlı ve istisnai nitelikte bir yetki verilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır.

14. Maliye Bakanlığının, itiraz konusu kuralla verilen yetkiyi düzenleyici işlemlerle kullanacağı kuşkusuzdur. Söz konusu düzenleyici işlemlerin Resmî Gazetede yayımlanacak olmaları nedeniyle de gelir vergisine tâbi işlemlere taraf veya aracı olanların vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerden önceden haberdar olmaları sağlanacağından, ilgililerin uymakla yükümlü oldukları kuralların öngörülemezliğinden ya da belirsizliğinden söz edilebilmesi de olanaklı değildir." şeklindeki kararı ile reddedilmiştir. 09.03.2020 tarihinde <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2014-183-k-2015-122-t-30-12-2015> adresinden alınmıştır.

²⁵⁷ "Sermaye unsurunun iktisadi faaliyette yalnız başına kullanılması sonucu elde edilen gelir.", Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 45.

düzenlemeleri içermektedir. 94 üncü madde gereğince yapılan tevkifatların, aynı Kanunun 98, 118 ve 119 uncu maddelerinde belirtilmiş düzenlemeler çerçevesinde vergi tevkifatı yapanlar tarafından vergi dairesine beyanı ve ödenmesi, anılan maddelerde hükme bağlanmıştır.²⁵⁸

GVK 107/3 hükmü ile belirlendiği üzere, tevkif edilen vergiler vergi tevkifatı yapan vergi sorumlusu adına tarh edilecektir. Kanun koyucu, vergi tevkifatı yaparak ödeyecek olan vergi sorumlusunu vergi kanunlarının uygulanması bakımından mükellef gibi kabul etmiştir. Verginin beyan edildiği muhtasar beyanname sorumlu adına düzenlenmektedir.²⁵⁹ GVK 107/3 hükmü çerçevesinde, vergi idaresi eksik kesilen vergiler için, ikmalen vergi tarhını asıl mükellef adına değil vergi sorumlusu adına yapmaktadır. Ancak vergi sorumlusu, ödemiş olduğu vergi için asıl mükellefe rücu edebilecektir.²⁶⁰

2. Vergi Tevkifatı Neticesinde Tahsil Edilen Vergilerin Ödenmesi, Beyanı ile Mahsup ve İadesi

a. Beyanı ve Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanununun "Muhtasar Beyanname" başlıklı 98'inci maddesinde, 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödemeye veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar oldukları belirtilmiştir.

Muhtasar beyannamede tevkifat yöntemi ile vergilendirme söz konusudur. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesi için kullanılır.(GVK madde 84).

²⁵⁸ Z.Sacit Önen, **a.g.e.** s.66.

²⁵⁹ Burhan Gündoğdu, **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**, Ankara, TÜRMOB, 2007, s.91.

²⁶⁰ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.214.

376 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. 94. madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır. (GVK Madde 119/f.1)

Muhtasar beyanname aylık veya üç aylık dönemler itibari ile düzenlenip verilebilir. Üç ayda bir muhtasar beyanname verme imkânından yararlanabilmek için işletmenin çalıştırdığı hizmet erbabı sayısının 10 ve daha az kişiden oluşması, yaptığı tevkifatlar arasında zirai ürün bedellerinden yapılmış tevkifat bulunmaması ve üç aylık dönemler halinde muhtasar beyanname verileceğinin vergi dairesine önceden bildirilmiş olması gerekmektedir.(GVK m. 98)²⁶¹

b. Mahsup ve İadesi

Tevkifat yöntemiyle kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, 252 sıra nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde²⁶² açıklanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 121²⁶³ nci maddesinde; beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanununa göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

²⁶¹ Oktay Gün, **a.g.m.**, s.255-257,

<http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2015-186->

[Gelir Vergisi Tevkifat Uygulamasi Ve Muhtasar Beyanname-Oktay Gun%20.pdf](http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2015-186-Gelir%20Vergisi%20Tevkifat%20Uygulamasi%20Ve%20Muhtasar%20Beyanname-Oktay%20Gun.pdf)

adresinden

alınmıştır.

²⁶² 06/04/2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²⁶³“Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.” 08.05.2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden alınmıştır.

Tevkifat yöntemi ile kesilen vergiler öncelikle beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edilir. Arta kalan bir kısım var ise mahsuben veya nakden iade konusu olabilir. Giderler veya zarar gibi nedenlerle hesaplanacak vergi bulunur ise yıl içinde yapılan tevkifatın bütünü iade konusu olur.²⁶⁴

Tevkifat yöntemiyle kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mahsup taleplerinin yerine getirilmesi esnasında, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri de dikkate alınır.(252 s. GV Tebliğ 1.3.1)

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000-TL'yi geçmemesi halinde nakden iade talebi, tebliğde belirtilen belgelerin vergi dairesine ibrazı halinde inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Nakden iade taleplerinin 10.000-TL'yi aşması halinde, 10.000-TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

Teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılır. Nakden iade talebinin 100.000-TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000-TL'yi aşan kısmının iadesi ise vergi müfettişlerince düzenlenen vergi inceleme raporunun sonucuna göre yerine getirilir.²⁶⁵ (252 s. GV Tebliğ 1.3.2)

3. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler

GVK'nın 83. Maddesinde aksine hüküm bulunmadıkça, gelir vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmiştir.

²⁶⁴ Ayşe Gınalı, "Yıl İçinde Yapılan Tevkifatın Mahsuben veya Nakden İadesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2015, S. 141, s.23.

²⁶⁵ Mikail İnce, "Serbest Meslek Kazançlarındaki Tevkifattan İadelerde Özellikli Hususlar", **Maliye Postası**, Y. 36, S. 835, 15 Haziran 2015, s.72.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere vergi sistemimiz esasında beyan sistemine tabidir.

Gelir Vergisi Sisteminde beyan yöntemi verginin tahsilinde yetersiz kalınca, vergi sistemi vergi kaybını önlemek amacıyla stopaja yönelmiş, ancak sistem daha karmaşık ve maliyetli bir hale gelmiştir. Vergi tahsilatının beyan yönteminden öte stopaj ile sağlanmasının dışında diğer bir sorun da stopaj yoluyla toplanan vergilerin içinde ücretlilerin (ücret üzerinden tevkifatların) oranıdır. 2010 yılında ücretlilerden yapılan tevkifatların toplam gelir vergisi içindeki payı %69 iken 2017 yılında bu oran %75 olmuştur. Bu haliyle gelir vergisi daha çok ücret vergisi olarak görünmektedir.²⁶⁶

GVK madde 94'e göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar ²⁶⁷, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernek ve vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ve zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde vergi tevkifatı yapacak kişiler arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler yer almadığından söz konusu mükellefler tevkifat yapmayacaklar ve beyanname vermeyeceklerdir.²⁶⁸

Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifata tabi olacak gelir unsurları ve özellikli durumlarına aşağıda yer verilecektir.

²⁶⁶ Okan Uçanok, “Beyana Dayalı (!) Gelir Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Y. 38, S. 452, Nisan 2019, s.112

²⁶⁷ Bu ifade geniş bir anlam taşımakla birlikte ne anlama geldiği ve hangi durumlarda kullanılacağına ilişkin herhangi bir açıklama mevcut değildir. Konuya ilişkin inceleme için bkz. Emre Akın, **a.g.e.**, s.439-443.

²⁶⁸ Oktay Gün, **a.g.m.**, s.242.

a. Ücret Ödemelerinde Vergi Tevkifatı

Ücretin tanımı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde "İşverene tabi ve belirli işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde yapılmıştır.²⁶⁹

GVK'nın 94/I maddesinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemeler (istisnalardan yararlananlar hariç) 103. maddeye göre tevkifata tabi tutulacaktır.²⁷⁰

Ücret olarak nitelendirilen ödemeler GVK'nın 61. maddesinde altı bent halinde sıralanmıştır.²⁷¹

Söz konusu ücret sayılan ödemeler vergi tevkifatına tabi tutularak vergilendirilir.²⁷²

Ücret üzerinden yapılan tevkifat konusuna örnek olarak, işletmelerinde işçi çalıştıranların, bu işçilerin gelir vergilerini kesmesi ve vergi dairesine yatırması hali verilebilir. Bu durumda işletme sahipleri vergi sorumlusu olmakta, işçilerin ücretlerine ait gelir vergisinin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır.²⁷³

²⁶⁹ Esmâ Evren Dilek, "Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayla Verginin Hazineye İntikali arasındaki Süreyi Kısaltan Yöntemlerin Değerlendirilmesi", **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Bursa, 2006, s.61.

²⁷⁰ M. Emin Akyol, "Gelir Vergisi Stopajı ve Nihai Vergilemeye Dönüştüğü Haller", **Yaklaşım**, S. 123, Mart 2003, s.51.

²⁷¹ "1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

5. **(Değişik: 4/12/1985 - 3239/53 md.)** Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler."

²⁷² Esmâ Evren Dilek, **a.g.e.**, s.62.

²⁷³ Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.65.

b. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı

Serbest meslek kazanç sahiplerine bu işleri dolayısıyla nakden veya hesaben ödeme yapanlar, ödemeyi yaptıkları sırada bu kişilerin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar. GVK'nın 94/2 hükmünde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere, serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç) denilmek suretiyle, noterler haricinde tüm serbest meslek erbaplarına yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu belirtilmiştir.²⁷⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde yer verilen serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yapılacak vergi tevkifatları şu şekildedir;

(2) numaralı bendin (a) bendine göre Gelir Vergi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(2) numaralı bendin (b) alt bendine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamı dışında elde edilen diğer tüm serbest meslek kazançlarına ilişkin ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(4) numaralı bent hükmü uyarınca dar mükellefiyete tabi müellif, mucit ve kanuni mirasçılara telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Serbest Meslek Kazancı elde eden kişilerin GVK m.94 e göre tevkifat yapmak zorunda olmaları halinde %17 veya %20 oranında tevkifat yapıyor olmaları uygulamada emeklerinin karşılığını alamamalarına neden olmakla vergide adaletsizliğe yol açmaktadır.

²⁷⁴ Oktay Gün, **a.g.m.**, s.248; Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım , Gelir Vergisi Kanunu Rehberi** , Ankara, Mart 2017, s.299-300.

c. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlar, aynı maddenin 5/a hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakların kiralanması karşılığında yaptıkları nakden veya hesaben ödemelerden %20 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır. Tevkifata tabi olan tutar kira gelirini elde edenin hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumların gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülükleri ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle yapacakları kiralamalarda söz konusudur. Bunların kendilerinin ve ailelerinin ikameti amacıyla konut olarak kiraladıkları gayrimenkuller için ödedikleri kiralar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.²⁷⁵

d. Menkul Sermaye İratlarında Vergi Tevkifatı

Menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermayesi aracılığıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlarına denilmektedir.(GVK m.75)

Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5'inci bendinde yazılı her nevi tahvil ve hazine bonosu faizi, Toplu Konut İdaresi, Özelleştirme İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler düzenlenmiştir.

Geçici 67'nci maddenin (9) numaralı fıkrası hükmü uyarınca 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde Geçici 67. madde hükümleri uygulanmayacaktır. Buna göre 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her

²⁷⁵ Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi**, s.368.

nevi tahvil ve hazine bonolarından bu tarihten sonra elde edilen faiz gelirleri üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 7 nolu bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.”²⁷⁶

Devlet tahvilleri ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması sonucunda sağlanan dönemsel getiriler dar mükellefler tarafından elde edilmiş ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendi uyarınca yapılacak tevkifat nihai vergilendirme olacaktır. Bu kapsamda mezkur Kanunun 86'ıncı maddesinin ikinci fıkrası kapsamında beyan dışı kalacaktır.²⁷⁷

e. Ticari Kazançlarda Vergi Tevkifatı

Ticari kazançlarda yapılan gelir vergisi kesintisi bazı gelir unsurları için nihai vergilendirme olmakta iken bazıları için yıllık olarak verilen beyannameden mahsup edilmek üzere ön vergileme şeklinde olmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesine göre elde edilen gelir üzerinden tevkifat yapılacak kazanç ve iratlara yer verilmiştir.²⁷⁸

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 hükmü ile yıllara sari inşaat ve onarma işi yapanlara (avans ödemelerinde yapılanlarda dahil) ödenen istihkak bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Bu oran 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla²⁷⁹ %3 olarak tespit edilmiştir.²⁸⁰

Alt taşeron olarak faaliyette bulunanların yıllara sari inşaat ve onarım işleri yapmaları halinde ana yükleniciler tarafından taşeronlara yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.²⁸¹

²⁷⁶ Oktay Gün, **a.g.m.**, s.252.

²⁷⁷ Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi**, s.395 .

²⁷⁸ Okan Gün, **a.g.m.**, s.244.

²⁷⁹ 3/2/2009 tarih ve 27130 sayılı R.G. de yayınlanmıştır.

²⁸⁰ Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi**, s.139.

²⁸¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.07.2013 tarih ve 62030549-120[44-2012/402]-1136 sayılı özelgesi, 04.06.2019 tarihinde www.asmmmo.org.tr adresinden alınmıştır.

f. Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı

Ziraî faaliyetlerin hangisinden ne oranda vergi tevkifatı yapılacağı GVK' nun 94/11 hükmünde yer almaktadır. Tevkifat oranları 2009/14592 Nolu Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.²⁸²

Gelir Vergisi Kanunu 94/2'e hükmüne göre; çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelere vergi tevkifatı uygulanmaktadır. Çiftçilerden tüketim amacıyla alım yapıldığı takdirde tevkifat uygulanmaz. Kanun maddesine göre tevkifatın yapılabilmesi için öncelikli şart satıcının vergi kanunlarına göre çiftçi sıfatını taşımasıdır.²⁸³ Zirai mahsulün alış bedelinin vergi kesintisine tabi olabilmesi için, satanın çiftçi diğer bir deyimle üretici olması (gelir vergisine tabi olan veya olmayan) gerektiğinden zirai ürünlerin ticari kazanç sahipleri veya kurumlar tarafından satılması halinde, zirai kazanç oluşmayacağından tevkifat da yapılmayacaktır.²⁸⁴

Zirai kazançların nakit veya hesaba yapılan ödemeler sonucu elde edilmesi halinde vergi tevkifatı uygulanacaktır. (GVK m. 96). Çiftçinin ziraî faaliyetine bağlı olarak yaptırdığı işlerde, nakit ödeme yapılmayarak üründen pay verilmesi halinde örneğin zeytin sıkıtılması karşılığı yağın bir kısmının verilmesi durumunda ürün satışından bahsedilemeyeceğinden vergi tevkifatı da uygulanmayacaktır.²⁸⁵

²⁸² “Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2,

b) Diğer zirai mahsuller için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için % 2,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için % 4,

c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2,

ii) Diğer hizmetler için % 4,

d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için % 0, olacak şekilde vergi tevkifat oranları belirlenmiştir.”

²⁸³ Günnur Bulut, **a.g.e.**, 1996, s. 8 .

²⁸⁴ Oktay Gün, **a.g.m.**, s.247.

²⁸⁵ Aziz Taşdelen, “Hukukî Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi**, Yıl 2010, Cilt 23, Sayı 2, s. 141; Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, s. 81.

Gerçek usulün koşullarına sahip olmayan çiftçiler, yalnızca elde ettikleri hâsılat üzerinden GVK'nun 94 maddesi gereği vergi tevkifatı yapmak suretiyle vergilendirilecek ayrıca beyanname vermeyeceklerdir. (GVK m. 53/I). Beyanname verilmediğinden, takvim yılı içinde adlarına yapılan vergi kesintilerini, ödeyecekleri gelir vergisinden düşemeyecekler bu sebeple vergi tevkifatı tutarları nihaî vergi olarak kalacaktır.²⁸⁶ Bu şekilde vergilendirilen çiftçilerin beyana tâbi başka bir gelir elde etmeleri halinde ziraî kazançları bu beyanlarının dışında kalacaktır.²⁸⁷ Bu durum kişinin ödeme gücüne göre vergilendirilmesinin önüne geçmekte bunun yanı sıra sonradan elde edilen kazanç toplam gelire dâhil edilemeyeceğinden GVK'nın üniter yapısına ters düşmektedir.²⁸⁸

Zirai kazançlarda tevkifat sorumluluğuna ilişkin açıklamalar 164 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁸⁹ yer almaktadır. GVK'nın 94. maddesinde sayılan kamu kurum ve kuruluşları; çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlarda tevkifata tabi tutulmayan vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır.^{290 291}

²⁸⁶ Gelir Vergisi Genel Tebliği; Fazıl Aydın, **Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2007, s. 219; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 23. Bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 58.

²⁸⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 80.

²⁸⁸ F. Rıfat Ortaç, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s. 34.

²⁸⁹ 15.09.1990 tarih ve 20636 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

²⁹⁰ A. Ömer Arpacı, “Zirai Ürün Satışı Nedeniyle Yapılan Tevkifatların Mahsup ve İadesi”, **Maliye Postası**, Y. 38, S. 890, 1 Ekim 2017, s.53.

²⁹¹ 164 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin “11. Müteselsil Sorumluluk Çerçevesinde Tevkif Edilen Vergilerin Mahsubu” bölümünde; “Zirai ürün alımında, gelir vergisi tevkifatının ilk safhada yapılması esastır. Diğer bir anlatımla tevkifatın, ürünün çiftçiden alınması safhasında yapılması zorunludur. Ancak, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatının yapıldığına kanaat getirmezlerse, müteselsil sorumluluktan kurtulmak için, tevkifat yapabileceklerdir.” denilmektedir.

11.07.2019 tarihinde <https://www.gib.gov.tr/node/87863> adresinden alınmıştır.

D. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Tevkifat Müessesesi

1. Kanuni Dayanaklar

Kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi kural olarak yıllık beyan üzerinden tarh olunur. Bunun yanı sıra kazanç unsurlarından (kazanç ve iratlar) bazılarının kurumların tasarrufuna girdiği anda tevkifat yöntemiyle vergilendirilerek, daha sonra yıllık beyan üzerine tarh ve tahakkuk edecek kurumlar vergisi üzerinden mahsup edilmesi mümkündür.²⁹²

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Vergi Kesintisi “ başlıklı ikinci bölümünde yer alan 15. maddesinde, tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi tevkifatı, aynı Kanunun beşinci bölümünün Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30. maddesinde de tam mükellef kurumlardan yapılacak vergi tevkifatı düzenlenmiştir. Bu hükümlerin yanı sıra GVK’nın Geçici 67’nci maddesi hükmü de kurumlar vergisinde tevkifata ilişkin düzenlemeler içermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi sorumluları; yasal temsilciler, dar mükellefiyete tabi olanlara kazanç ve irat sağlayanlar, tasfiye memurları ve kurumlar vergisi tevkifatı yapanlardır.²⁹³

2. Vergi Tevkifatı Neticesinde Tahsil Edilen Vergilerin Ödenmesi, Beyanı ile Mahsup ve İadesi

a. Beyanı ve Ödenmesi

Tam mükellefiyete tabi kurumlarda vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu’nda belirlenen usul ve esaslar, Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Ancak, yatırım fon ve ortaklıklarının

²⁹² Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Bs., Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2008, s.619.

²⁹³ Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yay., s.578.

kazançlarından (emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç), dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde yapılan %15 (%0) oranındaki vergi kesintisi, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir. (KVK m.15/5)²⁹⁴ Vergi kesintisi yapılırken kazanç ve iratlar gayrisafı tutarları üzerinden hesaplanır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. (KVK m.15/7) KVK'nın 21/4. maddesine göre, muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı akşamına kadar ödenir.²⁹⁵

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden, hesap dönemi içinde yapılan vergi tevkifatları mahsup edilir. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmediği durumlarda ise, vergi tevkifatı yöntemiyle ödenen vergiler için kesin ve nihai vergilendirme söz konusu olur.²⁹⁶

Dar mükellefiyete tabi kurumlardan vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, kestikleri vergileri, matrahlarıyla birlikte, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan usul ve esaslar, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.(KVK m.30/12)

b. Mahsup ve İade

KVK m. 33 ve 34 hükümlerinde tevkifata tabi vergilerin mahsup ve iadesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ²⁹⁷ ile söz konusu maddelere ilişkin ayrıntılı açıklamalar getirilmiştir.

²⁹⁴ S. Ateş Otkar, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, Eylül 2018, s.155-156.

²⁹⁵ İrfan Vural, "Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi", **Mali Pusula**, Y. 3, S. 28, Nisan 2007, s.88.

²⁹⁶ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **a.g.e.**, s.619.

²⁹⁷ 3 Nisan 2007 tarihli 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

KVK'nın 34. maddesine göre; beyannamede gösterilen kazançlardan, bu Kanunu'nun 15. Maddesinin birinci fıkrasına ve 30. Maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği belirtilmiştir. (1 Seri nolu KVKGT 34.1.)

Mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecek aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunacaktır. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer. (KVK m.34/5)

KVK'nın 34'üncü maddesiyle verilen yetki doğrultusunda, Maliye Bakanlığı, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir. Bu konuda gerekli açıklamaların 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²⁹⁸ yer aldığı belirtilmiştir. (1 Seri nolu KVKGT 34.1.)

KVK'nın 33'üncü maddesine göre, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir. Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32'nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı belirtilmiştir. Bu sınır kapsamında, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir.

²⁹⁸ Tebliğ de kurumlar vergisinde mahsup ve iade ile ilgili 5422 sayılı KVK'nın md. 44 hükmü referans gösterilmiş olup söz konusu Kanun mülga olmuştur. Yerine getirilen 5520 sayılı Kanunun 33. ve 34. maddeleri bahsi geçen hükmü karşılamaktadır.

3. Tam Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Vergi Tevkifatı

KVK'nın 15. maddesinin birinci fıkrasında, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden ve hesaben yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorunda olanların kimler olacağı düzenlenmiştir.²⁹⁹ GVK'nın 94'üncü maddesine paralel olarak yapılan düzenlemeye göre kesinti yapmak zorunda olan kurum ve kuruluşlar; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernek ve 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 işçilerdir.³⁰⁰

KVK'nın geçici 1. maddesinin birinci fıkrasında, KVK uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94. Maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı, ikinci fıkrasında ise GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı belirtilmektedir. Bu doğrultuda tam mükellef

²⁹⁹ İrfan Vural, **a.g.m.**, s.83.

³⁰⁰ "Aynı fıkranın alt bentlerinde vergi kesintisine tabi ödemeler;

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri.

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminathı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.).

ç) Mevduat faizleri.

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.

f) Birinci fıkranın (e) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler.

g) (Ek: 31/5/2012-6322/38 md.) Başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynanılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler, olarak sayılmıştır."

kurumlardan yapılacak vergi tevkifatında öncelikle GVK'nın geçici 67. maddesinin değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁰¹

4. Dar Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Vergi Tevkifatı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde yazılı ödemeleri dar mükellef kurumlara yapanlar, yine bu maddede belirtilen oranlarda kesinti yapmak zorundadır.³⁰² Söz konusu maddede, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifatına ilişkin düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır. Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır.³⁰³

Vergi kesintisi yapacak olanlar vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları, dar mükellefiyete tabi kurumlara nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerdir.³⁰⁴

Dar mükellefiyete tabi kurumların tevkifata tabi kazanç ve iratları;

a) Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan ak ediş ödemeleri,

b) Serbest meslek kazançları,

c) Gayrimenkul sermaye iratları,

ç) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratlarıdır.

³⁰¹ İrfan Vural, **a.g.m.**, s.84.

³⁰² Sadık Kırbaş, **a.g.e.**, s.76.

³⁰³ Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi, İkinci Kısım, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi**, Ankara, Mart 2017, s.435.

³⁰⁴ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **a.g.e.**, s.917.

E. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tevkifat Müessesesi

1. Kanuni Dayanaklar

Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir. Katma değer vergisi tevkifatı mükelleflerin isteğine bırakılmış bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığınca tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.³⁰⁵

KDV tevkifatına ilişkin esaslar KDV Genel Uygulama Tebliği'nde açıklanmış olup söz konusu esaslarda 2, 6, 11, 14, 17, 19, 21 ve 23 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğler ile değişiklikler yapılmıştır.³⁰⁶ Katma değer vergisi tevkifatına ilişkin son değişiklik 23 sayılı Tebliğ³⁰⁷ ile yapılmıştır.

KDV Kanunun m. 8 hükmünde katma değer vergisi mükellefleri, mal teslim edenler, hizmet üretenler, dış alımda mal ve hizmet alanlar olarak belirlenmiştir. Katma değer vergisinde kanuni mükelleflerin ödedikleri vergiler bir maliyet unsuru olarak kabul edilmiş ve fiyat mekanizması içinde başkalarına yansıtma suretiyle aktarılması öngörülmüştür. Katma değer vergisi uygulamasında olduğu gibi yansıma yoluyla üzerine vergi yükü geçen kişilere “vergi yüklenicisi” veya “vergi taşıyıcısı”³⁰⁸ denilmektedir.³⁰⁹

³⁰⁵ Mehmet Yücel, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması”, **MHD**, c. 11, S. 122 , Y. 2015, s.21.

³⁰⁶ Mehmet Emin Akyol, **a.g.m.**, s.65.

³⁰⁷ 15.02.2019 tarih 30687 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

³⁰⁸ “Vergiye kendi gelirinden veya servetinden fiili olarak ödeyen kişiye denir. Verginin başkalarına yansıtılmadığı durumlarda, verginin taşıyıcısı ile vergiyi ödeyen kişi aynı kişidir. Örneğin, gelir vergisi ve servet vergilerinde vergiyi ödeyen ve taşıyan aynı kişilerdir.” Z. Sacit Önen, **a.g.e.**, s.66.

³⁰⁹ Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, s.38; “Kanuni vergi yüklenicisi ya da taşıyıcısı, kanun koyucunun vergi yükünü taşımasını istediği kişidir. Bir verginin kanuni yüklenicisinin kim olduğu , ilgili vergi kanunundan anlaşılabilir. Katma Değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi harcama vergilerinin kanuni yüklenicisi ise bu vergilerin mükellefleri değil, vergi konusu mal ve hizmetleri talep eden tüketicilerdir. Başka bir deyişle, kanun koyucunun iradesi , bu vergilerin nihai olarak tüketicilerin tarafından yüklenilmesi yönündedir. Bununla birlikte, tüketicilerin sayıca çokluğu ve bunun beraberinde getirdiği denetim güçlükleri verginin tüketiciler yerine verginin mükellefi olan işletmelerden tahsil edilmesi ; tüketicilere ise vergi yansıtılması süreci aracılığı ile devredilmesi sonucunu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9/1'inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağını emniyet altına almak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hüküm altına alınmıştır.³¹⁰

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin müteselsil sorumluluğa ilişkin I/C-2.1.6.2 no.lu bölümünde tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkifatı uygulayanların, tevkifat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsilen sorumlu tutulamayacakları belirtilmiştir. Bu itibarla, alt firmanın sorumlu olması nedeniyle ortaya çıkacak müteselsil sorumluluk, ilgili işleme ait KDV tutarının tevkifata konu olmayan kısmı için söz konusu olacak, tevkif edilen (2 no lu beyanname ile beyan edilip ödenen) KDV tutarı bu sorumluluk dışında kalacaktır.³¹¹

2. Vergi Tevkifatı Neticesinde Tahsil Edilen Vergilerin Ödenmesi, Beyanı ile Mahsup ve İadesi

a. Beyanı ve Ödenmesi

Katma değer vergisi tevkifatında, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan vergi; teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu olarak beyan edilip ödenmektedir.³¹²

doğurmuştur. Katma Değer Vergisi Kanununa göre kanuni vergi yüklenicisi yansıma yolu ile vergi yükünü devralan ve vergi indirimi hakkına sahip olmayan nihai tüketicilerdir. Tüketicilere katma değer vergisi indirimi hakkı tanınmamış olması, kanun koyucunun iradesinin vergi yükünü tüketicinin taşıması yönünde oluştuğunun, başka bir deyişle kanuni yüklenicinin tüketici olduğunun açık bir ifadesidir. "S. Ateş Oktar, **a.g.e.** , s. 96.

³¹⁰ Mehmet Yücel, **a.g.m.**, s.24; Erdoğan Aslan, "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat" , **Vergi Dünyası**, S. 321, Mayıs 2008, s.15.

³¹¹ Mehmet Maç, "Tam ve Kısmi KDV Tevkifatı", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2015, S. 134, s.19.

³¹² Mehmet Yücel, **a.g.m.**, s.27.

Tam tevkifat uygulamasında satıcı KDV mükellefi olmadığından KDV'ye tabi işlem üzerinden hesaplanan KDV'yi 1 nolu KDV Beyannamesi ile beyan edemez. Bu nedenle alıcı, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamını 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyecektir.³¹³

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 1/C-2.1.3.2. ve 1/C-2.1.3.3. bölümleri kapsamında(Kısmi Tevkifata Tabi Hizmet ve Teslim) sayılan işlemlerde, bu işlemler için mezkur tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek, tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip, beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması durumunda ödenecektir.³¹⁴

KDV tevkifatının beyanına ilişkin düzenlemeler 1 Seri nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 1.C.2.1.1.1. Beyan başlıklı bölümünde yer almaktadır.

Tevkifat, genel bütçeli idareler hariç, tevkifata tabi işlemin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilir.(f.1)

Tevkifat kapsamındaki işlemlerde vergiyi doğuran olay bakımından özellikli bir durum söz konusu olmayıp, bu işlemlere ilişkin KDV'nin beyan dönemi 3065 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre tespit edilir.(f.2)

Bu kapsamda, işleme ait fatura veya benzeri belge izleyen ay içinde düzenlense dahi sorumlu sıfatıyla beyan, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içinde yapılır. Kısmi tevkifat uygulamasında satıcının mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edeceği kısım da aynı dönemde beyan edilir.(f.3)

Hizmet işlemlerinde, hizmetin ayın sonunda tamamlanması halinde de fatura izleyen ayda düzenlense bile yukarıda belirtildiği şekilde işlem yapılır. İşlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya

³¹³ Ömer Çakıcı vd., **KDV Tevkifatı**, Seçkin Yay., Temmuz 2012, s.312.

³¹⁴ Raşit Uçan, Derya Topal, "KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Uygulaması ve Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması", **Vergi Raporu**, S. 185, Şubat 2015, s.81.

hiç gelmemesi tevkifatın yapılp yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu tarafından beyan edilmesine engel değildir.(f.4)

Genel bütçeli idareler dışındaki vergi sorumluları tevkif ettikleri vergiyi, vergi sorumlularına ait 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan ederler. Bunların başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve dolayısıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi vermemeleri bu uygulamaya engel değildir.(f.5)

2 No.lu KDV Beyannamesi sadece tevkifata tabi işlemlerin olduğu dönemlerde verilir. Gerçek usulde KDV mükellefleri (KDV1 vergi türünden mükellef sicilinde kayıtlı olanlar), tevkifata tabi tutulan KDV'nin beyanında 1015B Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini, gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar (Genel bütçeli idareler dışındaki kamu kurum ve kuruluşları dahil) ise söz konusu verginin beyanında 9015 Beyanname kodlu KDV2 Beyannamesini kullanırlar.(f.6.)

Genel bütçeli idareler, tevkif ettikleri KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname vermezler, tevkif edilen KDV doğrudan bunların muhasebe birimlerince gelir kaydedilir.(f.7)

Ayrıca, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarına ait bedellerin, genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılanması halinde tevkif edilen KDV, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.(f.8)

Tevkifat, bu Tebliğ kapsamında olan mal ve hizmetleri satın alan ve adına fatura ve benzeri belge düzenlenen sorumlu tarafından yapılarak, yukarıdaki belirlemeler çerçevesinde 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecek veya doğrudan muhasebe birimlerince ilgili Bütçe hesabına gelir kaydı yapılacaktır.(f.9)

KDV mükellefiyeti bulunmayan BSMV mükelleflerinin, 2 No.lu KDV Beyannamesini kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.(f.10)

Ancak, bankaların tevkif ettikleri vergiyi ödemeyi yapan şubeler itibarıyla, şubelerin bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edip ödemeleri de mümkündür.(f.11)

Bu tercihi yapan bankaların, durumu bir dilekçe ile önceden genel müdürlüğün bağlı olduğu vergi dairesine yazılı şekilde bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirime ait yazının bir örneği, genel müdürlük tarafından şubelere gönderilir, şubeler tarafından da kendi bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz edilmek suretiyle sorumlu sıfatıyla beyan, şubeler tarafından yapılmaya başlanır.(f.12)

b. Mahsup ve İade

Kısmi tevkifattan kaynaklanan KDV iadesi mahsuben veya nakden gerçekleştirilebilir. Mahsuben iade, mükellefin kendisinin veya adi şirketteki ve şahıs şirketindeki ortaklık payı nispetinde buradaki vergi ve sigorta borçlarına da uygulanabilmektedir. Tebliğin 2.1.5.2.1. bölümünde mahsuben iade taleplerine ve 2.1.5.2.2. bölümünde nakden iade taleplerine ilişkin uygulama esaslarına yer verilmiştir.³¹⁵

Kısmi tevkifata konu işlemlerde satıcı, iade talebinde bulunabilecektir. Mükellefin kısmi tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarını iade alabilmesi için, satıcı tevkifat uygulanmayan KDV tutarını 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmiş olmalı, alıcı da yaptığı tevkifatla ilgili 2 No.lu KDV Beyannamesini vergi dairesine vermiş olması olmalıdır. İade taleplerinin gerçekleştirilmesinde, alıcı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilen ve tahakkuk ettirilen KDV'nin ödenmiş olma zorunluluğu bulunmamaktadır.³¹⁶

Satıcının KDV iadesi talep edebilmesi için satıcının ilgili dönemde Devreden KDV beyan etmiş olması gerekir. Satıcının beyan etmiş olduğu Devreden KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarına eşit veya bu tutarın üzerinde ise tevkif

³¹⁵ Ceyhan İnaltong, **Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Nedenleri Gelişimi ve Uygulama Esasları**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., Ekim 2013, s.406.

³¹⁶ Raşit Uçan, Derya Topal, **a.g.m.**, s.83.

edilen KDV'nin tamamı iade edilecektir. Devreden KDV tutarı, tevkif edilen KDV tutarının altında ise devreden KDV tutarı kadar iade hakkı doğacaktır.³¹⁷

Tevkifat Uygulaması nedeniyle yapılacak iade taleplerinde vergi dairesince istenecek belgeler KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/C-2.1.5.1 bölümünde sayılmıştır. Bu belgeler şunlardır:

-429 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen standart iade talep dilekçesi ve internet vergi dairesi aracılığı ile gönderilen listelere ait internet vergi dairesi liste alındısı,

- Tevkifatlı işlemlerin gerçekleştiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi,
- Tevkifat uygulanan işleme ilişkin satış faturalarının dökümünü gösteren liste,
- KDV beyannamesi ve eki Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamındaki İşlemlere Ait Bildirim.

Bu belgeler mahsuben veya nakden iade taleplerinin her ikisinde de aranan belgelerdir. Bu belgelere ek olarak iade talebinin nakden/mahsuben yapıldığı da göz önünde bulundurularak tevkifata tabi işlemin türüne göre, teminat, YMM Raporu veya vergi inceleme raporu sonrasında iade işlemi yapılacaktır. İadenin teminat karşılığı yapılacak olması halinde, süreç YMM Raporu veya vergi inceleme raporu düzenlenerek teminatın çözümü ile tamamlanmaktadır.³¹⁸

3. Tam Tevkifat Uygulaması

Tam tevkifat uygulamasında KDV, işlemi yapan kişi yerine işleme taraf olan alıcı tarafından sorumlu sıfatı ile bildirilmektedir.³¹⁹ Tam tevkifat kapsamında olacak işlemler, KDV Uygulama Genel Tebliğinin ilgili bölümünde belirtilenler ile sınırlıdır.

³¹⁷ Özcan Avcı, "Tevkifat Kaynaklı İade Uygulamasından Yansımalar", **Vergi Dünyası**, Y. 35, S. 419, Temmuz 2016, s.126.

³¹⁸ Özcan Avcı, **a.g.m.**, s.127.

³¹⁹ Mehmet Maç, **a.g.m.**, s.11.

Burada sayılanlar dışındaki işlemlerde alıcı tarafından tam tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.³²⁰

1 Seri nolu KDV Genel Tebliğin'in Tam Tevkifat başlıklı 1.C/2.1.2 bölümünde tam tevkifat uygulamasının aşağıda belirtilen işlemlerle sınırlı olduğu belirtilmiştir;

Sıra No	Tevkifat Konusu Hizmetler	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar
1	-İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler(söz konusu kişi ve kurumlardan tarafından Türkiye’de yapılan ve faydalanan hizmetler)	%100	Hizmeti satın alan herkes
2	- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler(GVK m. 18 kapsamına giren telif niteliğindeki satış ve hizmetlerin münhasıran GVK m. 94 deki stopaj sorumlusu kişi ve kurumlara yapılması)	%100	Sürekli olarak telif faaliyetlerinde bulunanlardan, eser veya telif hizmeti alan ve GVK’nun 94’üncü maddesi kapsamında stopaj sorumlusu olan mükellefler
3	- Kiralama İşlemleri(GVK md. 70’de yer alan gayrimenkuller dışındaki mal ve hakların belirli kişi ve kuruluşlarca kiralanması)	%100	-KDV mükellefi olan -Basit usulde vergilendirilen -Sadece KDV’ye tabi işlem yaptığı dönemde KDV beyannamesi vermesi uygun görülen, -5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan kiracılar
4	-Reklam Verme işlemleri(belirli yöntemlerle)	%100	-KDV mükellefi olan -Basit usulde vergilendirilen

³²⁰ Mustafa İnanç, “Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Serbest Meslek Faaliyetlerinde Teslim ve Hizmetlerde Tam Tevkifat Uygulaması”, **Maliye Postası**, Y. 36, S. 840, 1 Eylül 2015, s.68.

	gerçekleştirilen reklam verme işlemleri) ³²¹		-Sadece KDV'ye tabi işlem yaptığı dönemde KDV beyannamesi vermesi uygun görülen, -5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan reklam verenler
--	--	--	---

4. Kısmi Tevkifat Uygulaması

Kısmi tevkifat uygulaması, mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin belirlenen kısmının alıcı tarafından satıcıya ödenmeyerek, vergi dairesine yatırılmasıdır. Kısmi tevkifat uygulaması, hizmet alımları ve bazı mal teslimleri için geçerlidir.³²²

Bu uygulamanın getirilme amacı KDV kaçağı ihtimali yüksek ve/veya KDV yüklenimi düşük olan sektörlerde, KDV'yi teminat altına almaktır. Kısmi tevkifatta, yapılan işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin bir kısmı malı satın alana veya işi yapana, kalanı ise 2 nolu KDV beyannamesi ile doğrudan vergi dairesine ödenmektedir.³²³

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler de tam tevkifat uygulamasında olduğu gibi, KDV Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen işlemlerle sınırlıdır.³²⁴ KDV Uygulama Genel Tebliği'nin I/C-2.1.3.1 bölümünde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecek olanlar yer almaktadır. Bunlar;

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

³²¹ Ceyhan İnaltong, **a.g.e.**, s.133.

³²² Mehmet Emin Akyol, "KDV'de Kısmi Tevkifat Uygulaması", **Yaklaşım**, Y. 26, S. 311, Kasım 2018, s.59.

³²³ Mehmet Maç, **a.g.m.**, s.14.

³²⁴ Raşit Uçan, Derya Topal, **a.g.m.**, s.81.

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarıdır.

Kısmi tevkifat uygulanacak hizmet ve teslimlere ise aynı Tebliği'nin 2.1.3.2. ve 2.1.3.3. bölümlerinde yer verilmiştir.

Kısmi KDV tevkifatının uygulanacağı hizmetler, tevkifat oranları ve tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar şu şekildedir;

Sıra No	Tevkifat Konusu Hizmetler	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar
1	Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	3/10	Belirlenmiş Alıcılar
2	Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	9/10	Belirlenmiş Alıcılar
3	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş Alıcılar
4	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş Alıcılar
5	İşgücü Temin Hizmetleri	9/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
6	Yapı Denetim Hizmetleri	9/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
7	Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
8	Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri	9/10	KDV mükellefleri

9	Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine Konu İşlemleri	9/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
10	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
11	Servis Taşımacılığı Hizmeti	5/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
12	Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10	Belirlenmiş Alıcılar
13	5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler	5/10	5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar.

Kısmi KDV tevkifatının uygulanacağı teslimler, tevkifat oranları ve tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar ise şu şekildedir;

Sıra No	Tevkifat Konusu Teslimler	Tevkifat Oranı	Tevkifat Yapacaklar
1	Külçe Metal Teslimleri	5/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
2	Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimi	5/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
3	Hurda ve Atık Teslimi	5/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
4	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıkları ile Konfeksiyon Kırpıntılarından Elde Edilen Hammadde Teslimi	9/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
5	Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10	KDV mükellefleri, Belirlenmiş Alıcılar
6	Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimi	5/10	KDV mükellefleri,

			Belirlenmiş Alıcılar
--	--	--	-------------------------



IV.BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ TEVKİFATI YAPANLARIN SORUMLULUĞUNA DAİR HUKUKİ DEĞERLENDİRME

I. GİRİŞ

Ekonominin küreselleşmesiyle birlikte kamu harcamalarının karşılanabilmesi için devletin ihtiyaç duyduğu gelirlerin büyük bir kısmını oluşturan vergilerin, gerek uluslararası arenada gerekse ulusal düzeyde önemi gün geçtikçe artmaktadır. Bu önemine binaen vergilerin tahsilinin sağlanması küreselleşen ve buna paralel olarak karmaşıklaşan ticari ilişkiler ağında oldukça zorlaşmaktadır. Nitekim vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması toplumdaki gelir dağılımının korunması ve toplumu oluşturan bireylerin birlikte yaşayabilmesi için bir zorunluluktur. Bunun için her devlet mali mevzuatına kendine özgü kurallar koyar ve bu kurallara uyulmaması halinde ne tür yaptırımlar uygulanabileceğini belirler. Bu bağlamda, devletler vazgeçilmez ve en önemli gelir kaynağı olarak gördükleri vergilerde, kayıpları önlemek ve daha etkin bir vergi politikası uygulamak için, vergisel iş ve işlemler üzerinden, bir güvenlik müessesesi olarak vergi kesintisi yapılması yoluna gitmektedirler. Vergi tevkifatının amacı da bu aşamada ortaya çıkmaktadır.

II. VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI İLE MÜCADELEDE VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi ve idarenin uyguladığı önlemlere uygun davranılmaması suretiyle verginin ödenmemesi veya az ödenmesi vergi kaçakçılığı olarak ifade edilir. Genel bir deyişle, vergi kaçakçılığı hileye başvurarak vergiden kaçınmadır. Bu şekliyle vergiden kaçınma, vergi kaçırmaktan daha geniş bir

anlam ifade etmekte ve bir anlamda vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınmanın illegal şeklini ifade etmektedir.³²⁵

Vergi kaçakçılığı ile kayıtdışı ekonomi geliştirmekte olan ülkelerde olduğu gibi gelişmiş ülkelerde de görülmektedir. Ancak, değişken yapılarından dolayı kayıtdışı ekonomi gelişmemiş ve geliştirmekte olan ülkeler için daha yıkıcı sonuçlara neden olmaktadır.³²⁶

Kayıt dışı ekonomi ile mücadele amacıyla bir takım vergi güvenlik önlemleri alınmıştır. Vergi güvenlik müessesleri, vergi matrahının gerçeğe en yakın olacak şekilde beyan edilmesini sağlamak amacıyla getirilmiş uygulamalardır.³²⁷ Vergi güvenlik önlemleri, denetim yolu ile mükellef ve sorumluların faaliyetlerinin takibine yönelik getirilen ulusal güvenlik önlemlerinden oluşmaktadır. Türkiye’de vergi denetimi yoluyla vergi güvenliğinin sağlanmasının araçları, yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama olarak belirlenmiştir. Ulusal vergi güvenlik önlemleri ise, vergi kimlik numarası uygulaması, vergilerin açıklanması, nakit ödemelerin sınıflandırılması, veri tabanı oluşturulması, vergi istihbarat arşivi, haber verme(ihbar) ikramiyesi, mali suçları araştırma komisyonunun kurulması olarak belirlenmiştir. Vergi sorumluluğu uygulaması da vergi güvenliğinin sağlanması açısından getirilmiş bir sistemdir.³²⁸

Vergi güvenlik önlemleri ile ilgili 5520 sayılı KVK’da, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, kontrol edilen yabancı kurum ve vergi cennetleri ile mücadele şeklindeki düzenlemeler mevcuttur.³²⁹

Diğer taraftan KDV Kanunu’nun 55. maddesinde “Vergi Teminatı” başlığı altında;

³²⁵ Nihat Edizdoğan vd., **a.g.e.**, s. 89; Billur Yaltı, **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler**, İstanbul, Beta Yay., 2014, s. 456.

³²⁶ Hakan Erkuş, Kadir Karagöz, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2009, S. 156, s.127.

³²⁷ Erhan Gümüş, Semih Bilge, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklikleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2016, Y. 29, S. 219, s.121.

³²⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Cahit Şanver, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumunu Araştırması”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi**, İstanbul, 2013, s.66-100.

³²⁹ Erhan Gümüş, Semih Bilge, **a.g.m.**, s.120.

*“Mükelleflerin fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi, Katma Değer Vergisi ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup, bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur.”*³³⁰ hususu düzenlenmiştir.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, kanun koyucu vergi alacağını diğer hukuksal düzenlemelerin aksine rehinli alacaktan da öncelikli tutmuş ve mükellefin işletmesi veya benzerlerinde bulunan tüm mallarını bir vergi güvenliği müessesesi olarak bu alacağın teminatı olarak belirlemiştir.

III. VERGİ TEVKİFATININ VERGİ KAYIP VE KAÇAĞININ ÖNLENMESİNDEKİ ROLÜ

Kayıt dışı ekonomi daha önce de değinildiği üzere mükelleflerin kayda geçirmediği ya da geçirmesi mümkün olmayan bu sebeple de devlet tarafından denetlenemeyen faaliyetler sonucunda yaratılan vergilendirilmeyen kazançlardan oluşur. Buna göre kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetlerden oluşabileceği gibi yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi nedeniyle de meydana gelmektedir.³³¹ Vergilendirilmeyen kazanç oluşmasını engellemek amacıyla

³³⁰ Şu kadar ki bu madde kapsamında KDV alacağının rüçhanıyeti vergiye konu mallarla sınırlı olup, bunların masada bulunup bulunmadığının araştırılması gerekir. Bu hususa dair Yargıtay 23. Hukuk Dairesi'nin 16.11.2016 tarih E:2016/5804 K:2016/5050 sayılı kararı; “...Tüm dosya kapsamı, bilirkişi raporu ve bozma ilamları değerlendirildiğinde, müflis şirketin iflas müdürlüğünce muhafaza tedbiri uygulanan ve mevcudat defterinde kayıtlı 3065 sayılı Yasa'nın 55. maddesinde belirtilen malların değerinin 58.667,29 TL olduğu, Vergi Dairesi'nin Katma Değer Vergisinden kaynaklanan 488.279,29 TL'lik alacağından 58.667,20 TL'sinin rüçhanlı olarak artan miktarın ise 3. sıraya kaydının yapılması gerektiğine ilişkin rapor sunduğu anlaşıldığı, iflas memurlarına muhtıra çıkartılarak iflas eden şirkete ait ticari defter ve diğer mali tabloların ve diğer belgelerin kayıtlarından çıkartılmasına ve belirtilen belgelerin tümü dosyaya sunulur ek rapor aldırılmasına karar verildiği, 20.01.2015 tarihli ek raporda; müflis şirketin iflas müdürlüğünce muhafaza tedbiri uygulanan ve mevcudat defterinde kayıtlı 3065 sayılı Yasa'nın 55. maddesinde belirtilen malların değerinin 58.667,20 TL olduğu, Vergi Dairesinin Katma Değer Vergisinden kaynaklanan 488.279,29 TL'lik alacağından 58.667,20 TL'sinin rüçhanlı olarak artan miktarın ise 3. sıraya kaydının yapılması gerektiğine ilişkin rapor sunulduğu, alınan 20.01.2015 tarihli bilirkişi raporu dosyadaki veriler ve uyulan bozma kararı içeriğine uygun olduğu gerekçesiyle, ...2010/4 İflas sayılı dosyası üzerinden hazırlanan sıra cetvelinde ... Başkanlığı'nın 48.8276,29 TL alacağının 58.667,20 TL'sinin rüçhanlı alacak olarak kaydedilmesine karar verilmiştir. Yukarıda açıklanan nedenle, hükmün bu şekilde ... ONANMASINA, ... ” şeklindedir. 23.02.2020 tarihinde <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/23-hukuk-dairesi-e-2016-5804-k-2016-5050-t-16-11-2016> adresinden alınmıştır.

³³¹ Çoşkun Çekiciler, Yücel Bostan, “Katma Değer Vergisi Gene Uygulama Tebliğinde Düzenlenen Kısmi Tevkifatın Doğan İadenin Süreci ve Vergi Güvenlik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Y. 26, S. 224, Mayıs 2018, s.41.

getirilmiş sistemlerden birisi de vergi tevkifatı uygulamasıdır. Vergi tevkifatı uygulamasında kazanç mükellefin tasarrufuna geçmeden önce vergilendirilerek vergi kayıp ve kaçağı önlenmeye çalışılmaktadır. Bu açıdan vergi kesintisi vergi güvenlik müesseseleri içinde önem arz eden bir hâle gelmiştir.³³²

IV. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YER ALAN VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASINA DAİR DEĞERLENDİRMELER

Vergileme uygulamasında devletten beklenen en önemli hususlardan biri adil bir vergi sistemi oluşturmaktır. Vergi yükünün bireyler arasında dağıtılması usulü bunun hangi ölçüye göre yapılacağı incelikli, çözümü güç bir sorundur.³³³ Vergi oranlarının belirlenmesinin yanında oranlanarak alınan vergilerin alınış amacına uygun olarak kullanılması eşitliğin sağlanması açısından önemlidir.³³⁴

Vergi yüküne katlananların, cebri bir sorumluluk olan ve mali güçlerinde azalmaya sebebiyet veren vergiye uyum sağlayabilmeleri için vergi ödemenin bir ödev olduğunun bilincine varmaları ve kamu yükü olarak da adlandırılan toplam vergilerin adil bir şekilde dağıtıldığına dolayısıyla kendi paylarına düşen yükün adil ve makul olduğuna inanmaları gerekir. Ancak yalnızca bu iki kazanımla etkin bir vergilemeyi ulaşmak mümkün değildir. Teknik anlamda bazı kanuni önlemlerin de getirilmesi gerekir.³³⁵ Bu anlamda tevkifat uygulaması da vergi tahsilini kişilerin inisiyatifinden çıkaran, mükellefleri vergi ödemeye zorlayan kanuni bir önlem politikasıdır.

Tevkifat sistemi, gelir vergisi, kurumlar vergisi (özellikle dar mükellef kurum kazançlarında), damga, katma değer, özel tüketim ve veraset ve intikal vergilerinde uygulanmaktadır. Ülkemizde gelir vergisinin %90'ı, kurumlar vergisinin %5'i, damga vergisinin %15'i ve dahilde alınan katma değer vergisinin yaklaşık %1'i tevkifat yöntemiyle tahsil edilmektedir.³³⁶ Bu verilerin ışığında özellikle ülkemizde tevkifat

³³² Tuğba Öz, “Dar Mükellef Kurumlarda Özellik Gösteren Vergi Kesintisi Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2010, Y. 33, S. 264, s.155.

³³³ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık, Trabzon, Ağustos 2018, s.151.

³³⁴ Adam Smith, **Milletlerin Zenginliği**, Çev. Derin Haldun, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 3. Bs., Mayıs 2009, İstanbul, s.810.

³³⁵ Halil Nadaroğlu, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Maliye Bakanlığı Gelirler Kontrolörleri Dayanışma Derneği Yay., 1979, Ocak-Aralık, Y. 2, S. 9, s.10.

³³⁶ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 11. Bs., Ankara, Seçkin Yay., 2019 .

suretiyle vergilendirilen ücret ve maaş geliri elde edenler kaçakçılık yapmadıklarından vergi yükünü daha ağır bir şekilde hissetmektedirler.³³⁷

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 2018 Faaliyet Raporunda ³³⁸ yer alan verilere göre; 2018 yılında tevkifat suretiyle elde edilen gelir vergisinin toplam gelir vergisine oranı %93 iken tevkifat yoluyla tahsil edilen vergilerin toplam vergi tahsilatına oranı 2017 yılında %22,48, 2018 yılında %23,07 dir. Ülke bazında vergiden sağlanan gelirlerin 1/5 i tevkifat yoluyla sağlanırken gelir vergisi bazında değerlendirildiğinde oran oldukça yükselmektedir.

GELİRİN ÇEŞİDİ	2017	2018
Vergi Gelirleri	626.082.415	737.954.270
Gelir Vergisi	143.962.939	175.413.615
Gelir Vergisi Tevkifatı	135.343.662	164.344.473
Kurumlar Vergisi	57.868.208	84.131.335
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	361.567	371.901
Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	264.100.247	286.284.091
Katma Değer Vergisi Tevkifatı	5.053.642	5.564.993
Tevkifatlar Toplamı	140.758.871	170.281.367

A. Tevkifat Uygulamasının Olumlu Yönleri

Tevkifat uygulamasının hazine ve mükellefler açısından ayrı ayrı faydaları bulunmaktadır. Hazine açısından, vergilendirmede sürat sağlanmakta, devletin vergi alacağı teminat altına alınmakta, vergi kaçırılma oranları azalmakta ve mali idarenin masrafları azalmaktadır. Mükellef yönünden ise, büyük bir yükümlü grubu şekli yükümlülüklerden kurtulmakta bu itibarla vergi yükü hafifletilmektedir.³³⁹ Verginin

³³⁷ Nihat Edizdoğan vd., **a.g.e.**, s.92.

³³⁸ 08.07.2019 tarihinde

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf sitesinden Tablo 13 de yer alan bilgilerden yola çıkılarak hesaplanmıştır.

³³⁹ A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme**, s. 45.

toplanmasını güvenceye alma düşüncesinden doğan tevkifat usulü, modern tahsil yöntemleri arasında hız ve güvence anlamında önemli bir yere sahiptir.³⁴⁰

Günümüzde adaletin sağlanmasında vergi adaleti büyük önem taşımaktadır. Sosyal hukuk devleti, sadece hukuki düzenlemeleri değil, aynı zamanda sosyal düzenlemeleri de içermelidir. Devlet vergilendirme yoluyla vatandaşlardan mali değerlerini aldığından vergi bütün vatandaşları ilgilendirmektedir. Vergileme vatandaşların yatırım, tüketim ve tasarruf eğilimlerini şekillendirmektedir.^{341 342} İnsanların bulunduğu ekonomik konumu ve keyfiyet düzeyini koruma arzusu, vergilendirmenin artması halinde tüketimini azaltması anlamına gelecektir.³⁴³

Pasif vergi süjesi olan mükellef, aktif vergi süjesi olan devletin vergi yönetimi bakımından uygulamalarına tabidir. Çağdaş hukuk kurallarının bir gereği olarak aktif tarafın pasif tarafın taleplerine önem vermesi ve yapacağı düzenlemeler ile mükellefin katılımını ve desteğini sağlaması büyük önem taşımaktadır.³⁴⁴

³⁴⁰ Şenol Turut, “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Verginin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 95, 2009, s.37.

³⁴¹ Z.Sacit Önen, **a.g.e.**, s.35.

³⁴² Vergilemenin mükellef davranışlarını etkilediğine dair bir örneğe Adam Smith’in Milletlerin Zenginliği kitabında şu şekilde yer verilmiştir; “Tacirlerle sanayicilerin yalnız yurtiçi piyasayı avuçlarına almakla gönülleri hoş olmaz. Bunlar, mallarını uçsuz bucaksız yabancı pazarlarda da satmak isterler. Ülkelerinin, yabancı milletler üzerinde nüfuzu bulunmadığı için, kendilerine oralarda seyrek olarak bir tekel sağlayabilirler. Ondan dolayı, tacirlerle sanayiciler, genellikle, ihracat için bir takım özendirmelerde bulunulmasını dilemekle yetinmek zorundadırlar. Bu özendirmeler içinde en akla yakın gelenleri, öyle gözüktüyor ki geri alınan resimler adındaki özendirmelerdir. Yerli sanayi üzerine tüketim vergisi yahut yurtiçi resim olarak her ne konulmuşsa, bunun tümünü ya da bir kısmını tacirin ihraçta geri almasına müsaade etmek, vergi konulmadığı takdirde ihraç edilecek mal miktarından fazla mal ihracına hiçbir vakit yol açamaz. Bu gibi özendirmeler, ülke sermayesinin belli bir işe kendiliğinden gidecek olan kısmından daha çoğunu o işe çekmeye vesile olmaz; yalnız, o kısım sermayenin herhangi bir parçasını, resmin başka işlere kaçırtmasını önlemeye sebep olur. Bu özendirmeler, topluluğun bütün çeşitli işleri arasında kendiliğinden doğal olarak kurulan dengeyi altüst etmek eğiliminde değildir; ancak o denkliğin resim yüzünden bozulmasını önlemeye vesile olur. Topluluk içinde çoğu hallerde korunması faydalı olan şeyi, yani, doğal işbölümünü ve dağılımını yok etmeye değil, korumaya yarar. “Adam Smith, **a.g.e.**, s.537.

³⁴³ David Ricardo, **On The Principles of Political Economy and Taxation**, Batoche Books, 2001, Canada, s.125.

³⁴⁴ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gaz Kitabevi, 13. Bs., Kasım 2017, s.50.

1. İdare Açısından

a. Verginin Tahsilinde Sürat Sağlanması

Vergilemede tahsil usulleri zaman bakımından “hemen tahsil usulü” ve “sonradan tahsil usulü” şeklinde ikili bir ayırıma tabi tutulabilir. “Sonradan tahsil” usulünde gelirin doğumu ile vergilendirme arasına bir zaman aralığı girmektedir.³⁴⁵

Tevkifat yöntemi, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısaltan bir yöntemdir.³⁴⁶ Gelirin hemen vergilendirilmesi yöntemi ile bir müddet önceki kazancın vergilendirilmesi esasının yarattığı sakıncalar giderilmeye çalışılmaktadır. Gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı kısaltma açısından vergi tekniğinde kullanılan başlıca metodlardan birisi de verginin tevkifatı yöntemidir.³⁴⁷

Verginin gecikmeksizin tahsili, özellikle ekonomik bunalım dönemlerinde, paranın satın alma gücünün enflasyon dolayısıyla hızla düştüğü zamanlarda büyük önem taşımaktadır. Bir başka deyişle, tevkifat yönteminin konjonktürel dalgalanmaların vergi hasılatı üzerindeki olumsuz etkilerini giderici bir özelliği bulunmaktadır.³⁴⁸

b. Vergi Kaybını Azaltması

Tevkifat yönteminin özelliklerinden ve olumlu yönlerinden biri de vergi kayıp ve kaçagını azaltmasıdır. Vergi tevkifatı yaparak vergi dairesine ödemedede bulunan kimse bu sorumluluğunu yerine getirmediğinde, takibat adına yapılacaktır. Bu nedenle, üçüncü şahısların vergi borcuna katlanmak istemeyen vergi sorumlusu daha özenli hareket etmek zorunda kalacaktır.³⁴⁹ Örneğin, ücretler üzerinden vergi tevkifatı yapıldığı durumlarda işverenlerin bu sorumluluklarına aykırı hareket etmesi halinde

³⁴⁵ Selahattin Tuncer, **Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında Bir Deneme**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1954, s.70.

³⁴⁶ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, 1998, İstanbul, s. 102.

³⁴⁷ A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme**, s.33.

³⁴⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.3-4.

³⁴⁹ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.34.

ağır cezalarla karşılaşacak olmalarının çalışanlar ve işverenler açısından caydırıcılığı söz konusu olmaktadır.³⁵⁰

Ayrıca, vergi tevkifatı yapan sorumlu, aynı zamanda gerçek usulde vergi yükümlüsü ise, yaptığı ücret ödemelerini kendi beyannamesinde gider olarak gösterebilmesi için tamamını muhtasar beyannamede göstermeli ve vergilerini kaynakta kesmiş olmalıdır. Bu nedenle bu ödemeleri tam olarak göstermekteki ve vergisini kesmekteki sorumluluğu yanında ayrıca kişisel çıkarı da vardır.³⁵¹

Bunun yanı sıra, vergi tevkifatı yapan vergi sorumlusunun üstlendiği vergi yükünü azaltmak istemesi halinde vergi mükellefi ile anlaşarak düşük beyanda bulunması vergi kayıp ve kaçağına sebep olabilecektir.³⁵²

c. Vergi İdaresinin Masraflarını Azaltması ve İşlerini Kolaylaştırması

Tevkifat yönteminde idare, vergi tarhı ve ödenmesi ile ilgili yükümlülüklerini, gerçek veya tüzel kişilere bırakmaktadır. Tevkifat yapmakla sorumlu olan kişiler vergiyi hesaplayarak kesmekte ve ilgili vergi dairesine yatırmaktadır. Bu görevin kişilere bırakılması, vergi idaresinin işlerini büyük ölçüde hafifletmekte ve dolayısıyla verginin maliyetini düşürerek verginin etkinliğini artırmaktadır.³⁵³

Tevkifat sistemi neticesinde, vergi idaresinin muhatap olacağı mükellef sayısı azalmakta, verginin doğru hesaplanarak ödeme anında tahsil edilmesi neticesinde etkinlik artarken tahsil masrafları da azalmaktadır.³⁵⁴

Kaynakta kesme yönteminin mali idarenin masraflarını en aza indirmesinin bir başka nedeni de bu yöntemin kontrole ve incelemeye en az ihtiyaç gösteren yöntemlerden biri olmasıdır. Bunun nedeni ise yukarıda da bahsedildiği gibi tevkifat

³⁵⁰ Ozan Öztürk, **Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, 1. Bs., İstanbul, Oniki Levha Yay., Nisan 2018, s.30.

³⁵¹ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.4; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.222.

³⁵² Ozan Öztürk, **a.g.e.**, s.31.

³⁵³ Ahmet Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.35-36.

³⁵⁴ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, s.72.

yönteminin vergi kaçırma olasılığını azaltmasıdır. Bu sebeple vergi idaresinin masraflarının azaltılarak verginin etkinliğinde rol oynamaktadır.³⁵⁵

d. Hazinesin Vergi Alacağını Güvence Altına Alması

Tevkifat yönteminde vergi asıl borçlu yerine vergi sorumlusundan talep edildiğinden gelir daha sahibi tarafından elde edilmeden vergilendirilmiş olmakta ve bu sayede vergi daha kolay ve güvenilir bir şekilde tahsil edilmektedir.³⁵⁶

Daha sonra tamamlayıcı tarh yapılması halinde mali durumu bozulmuş olan yükümlülerin fazla bir vergi ile karşılaşması hatta vergiyi ödeyemeyecek duruma düşmeleri halinde idare vergi kaybına uğrayabilecektir. Tevkifat uygulamasında gelir mükellefin eline geçmeden ödemeyi yapanlarca kesilerek ilgili vergi dairesine yatırıldığından, bu yönüyle tevkifat yönteminin hazine alacağını güvence altına alan bir yönü bulunmaktadır.³⁵⁷

Ayrıca mükellefin geliri elde edip beyan ederek ödemesi ile vergisi kesilmiş olarak gelir elde etmesi arasında hissedilen vergi yükü olarak fark bulunmaktadır. İlk durumda mükellef vergiyi ödemekten kaçınabilir ancak ikinci durumda verginin ödenmesi kendi inisiyatifi olmadığından ve vergi yükünü çok daha az hissedeceğinden hazinesin alacağı elde etmesi kolaylaşmaktadır.³⁵⁸

2. Mükellef Açısından

a. Mükelleflerin Büyük Bir Kısmını Şekli Yükümlülükten Kurtarması

Tevkifat yöntemi ile mükellefler ihtiyari toplamaya ilişkin gelir vergisi hükümlerinden yararlandıkları durumlarda ayrı bir vergi beyannamesi ile vergi hesaplaması yapmaz ve bunu vergi dairesine vermezler. Bunun yanı sıra belge düzenine ilişkin şekli yükümlülükleri de bulunmamaktadır. Gelir vergisi mükellefleri

³⁵⁵ Ahmet Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.35-36.

³⁵⁶ Şerafettin Aksoy, **a.g.e.**, s.36.

³⁵⁷ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.34.

³⁵⁸ Seçkin Kılıç, “Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma”, **Celal Bayar Üniversitesi**, Manisa, 2009, s.17.

içerisinde özellikle bu yöntemle vergilenen ücretliler beyanname verme, belge toplama ve saklama biçimindeki şekli yükümlülüklerden kurtulmaktadırlar.³⁵⁹

b. Mükelleflerin Üzerindeki Vergi Yükünü Hafifletmesi

Beyan usulü ile vergisini ödeyen mükellef, vergi yükünü daha belirgin hissettiğinden vergi kaçırma yoluna başvurabilmektedir. Vergi psikolojisi ile ilgili olan bu durumda mükellef üzerindeki psikolojik etkilerin giderilebilmesi açısından tevkifat yöntemi avantajlı bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira vergiyi bizzat ödemeyen mükellefler, bizzat ödeyen mükelleflere göre vergi yükünü daha az hissetmektedirler.³⁶⁰

Mükellefler yıl sonunda beyan etmeleri gereken gelirin bir kısmına isabet eden vergiyi yıl içinde elde etme olayı ile birlikte ödediklerinde bu miktar yıl sonunda hesaplanacak vergiden mahsup edileceğinden yükümlülerin hem tüm geliri için ağır bir vergi borcuyla karşılaşmaları önlenmiş hem de hazinenin vergi alacağı kolaylıkla tahsil edilmiş olmaktadır.³⁶¹

B. Tevkifat Uygulamasının Olumsuz Yönleri

Tevkifat yönteminde vergi kaçakçılığını azaltma gibi bir avantaj olmasına rağmen üçüncü kişilerin beyanları gerektiği şekilde denetlenmez ise bu yöntem üstünlüğünü önemli ölçüde kaybedecektir. Bunun yanı sıra, çeşitli gelir kaynaklarının ayrıştırılmasını gerektiren objektif nitelikteki bu yöntem tek başına uygulanır ise, global gelirin artan oranlılık ilkesine göre vergilendirilmesi güçleşir. Bu sebeple tevkifat yönteminin beyan yöntemi ile bir arada uygulanması daha yapıcı olacaktır.³⁶²

1. Artan Oranlı Vergilemenin Sınırlı Olarak Uygulanabilmesi

Mali güce göre vergileme ilkesine göre, mükellefin mali gücü arttıkça ödeyeceği vergide artmaktadır. Böylece, vergide eşitlik ilkesi uygulanmış olacak ve

³⁵⁹ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.36.

³⁶⁰ Ahmet Celaleddin Ekinci, “Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi Yapısına Etkisi”, Vergi Raporu, Sayı 179, Ağustos, s.32

³⁶¹ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.36.

³⁶² S. Ateş Oktar, **a.g.m.**, s.70-71.

bu sayede vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanabilecektir. Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamanın araçlarından biri de artan oranlı vergilemenin uygulanmasıdır.^{363 364}

Tevkifat yönteminde amaç vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda vergileme olduğundan mükellefin diğer gelir unsurları ile bağlantı kurularak onlarla birlikte hesaplama yapma olanağı bulunmamaktadır. Bunun sonucu olarak artan oranlı vergi tarifesini tevkifat yönteminde tam olarak uygulanamamaktadır.³⁶⁵

Örneğin, birden fazla gelir kategorisinden gelir elde eden ve her biri tevkifat yöntemine göre vergilendirilen bir mükellefin ayrıca yıllık beyanname verme zorunluluğu yok ise tüm geliri tarifenin ilk dilimini aşmasına rağmen artan oranlı tarife uygulanamayacaktır.³⁶⁶ Bu kapsamda tevkifat yöntemi tahsil yöntemi olarak kullanıldığında anayasamızın mali güce göre vergilemeyi emreden hükmü ile çelişmektedir.³⁶⁷

2. Uygulama Alanının Sınırlı Olması

Gelirin unsurlarından en önemlilerini teşkil eden ticari, sınai ve zirai kazançlarda bu usul uygulanamaması uygulamanın eksiliğini ortaya koymaktadır. Bu sebeple tevkifat uygulamasının alanı sınırlı kalmakta ve beyanname usulünü tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır.³⁶⁸

3. Geçici Bir Tahsil Usulü Olması ve Vergi İdaresine Ek Yükler Getirmesi

Mevcut vergi kanunları çerçevesinde ücretlerden tevkif yoluyla elde edilen vergiler kesin nitelik taşısa da ücret dışındaki gelirlerden kesilen vergiler bazı durumlarda iade edilebilmektedir. Bu türlü tevkif edilen vergiler mükelleflerin dönem

³⁶³ Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yay., 2019, s. 127.

³⁶⁴ “Bunun aksine artan oranlı vergi tarifelerinin mali güce göre vergilendirme ilkesinin değil, sosyal devlet ilkesinin bir sonucu olduğu da söylenmektedir.” Selim Kaneti vd., **a.g.e.**, s. 51.

³⁶⁵ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s.39.

³⁶⁶ Fazıl Tekin, **Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi, 1978, s.40-41.

³⁶⁷ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s.41.

³⁶⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s. 6.

sonunda verdikleri beyannamelerde hesapladıkları vergilerden mahsup sonucu iade edilmektedir.³⁶⁹

Tevkifat yönteminin bu şekilde geçici bir tarh yöntemi olarak kullanılması durumunda vergi idaresi açısından işlem sayısında bir artma olmaktadır. İade ve mahsup talepleri vergi idaresine ayrı bir yük getirmekte ve bu da bazı karışıklıklara yol açmaktadır.³⁷⁰

4. Mükellefler Arası Eşitliği Zedelemesi

Verginin tevkifat yöntemi ile tahsili ile beyan üzerine tahsili arasında adaletsizliğe yol açan durumlar söz konusu olmaktadır. Mükellefler arası eşitliğin bozulmasına neden olan durum, tevkifata tabi mükelleflerin gelirini elde ettikleri anda vergilendirilmesi ile beyan usulüne tabi mükelleflerin gelirlerinden doğan vergiyi izleyen takvim yılında taksitler halinde ödemesinden kaynaklanmaktadır.³⁷¹ Özellikle enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde beyanname veren mükellefler, vergisi tevkif suretiyle alınan ücretliler karşısında avantajlı duruma geçmektedirler.³⁷²

Günümüz gelir vergilerinin hemen tamamında ücretler tevkifat yöntemine göre vergilendirilmektedir. Buna karşılık ticari ve sınai kazançlar ile serbest meslek kazançları beyan usulüne göre vergilendirilmektedir. Her iki grup içerisinde vergilendirme açısından bir zaman farkı olduğundan bu zaman farkı hiç şüphesiz ki geliri geç vergilendirilenler lehine bir durum oluşturmaktadır.³⁷³

Verginin geç ödenmesi halinde bu şekilde geç vergi ödeyenlerin en azından yıllık banka mevduat faizi ve enflasyon oranında ek bir gelir sağlayabilecekleri veya bu miktar kadar vergiyi az ödeme olanağına sahip olacakları söylenebilir.³⁷⁴

Ortaya çıkan adaletsiz durumunun etkilerini hafifletmek için geçici vergi uygulaması getirilmiştir. Mükellefler üçer aylık faaliyet durumlarına göre geçici vergi

³⁶⁹ Seçkin Kılıç, **a.g.e.**, s. 20.

³⁷⁰ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s.41.

³⁷¹ Seçkin Kılıç, **a.g.e.**, s.21.

³⁷² Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.423.

³⁷³ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.e.**, s.37.

³⁷⁴ Kamil Mutluer, **a.g.m.**, s.134-136.

ödeyerek, ödedikleri bu vergiyi takip eden yılda verecekleri gelir veya kurumlar vergisinden mahsup etmektedirler.³⁷⁵

C. Tevkifat Uygulamasının Daha İşlevsel Hale Getirilmesi Adına Yapılabilecekler

1. Kişi Yönünden

Verginin tevkifat yoluyla alınması halinde zaman içerisinde kendisinden tevkif suretiyle vergi alınan kişinin vergisel ödevlerinin önemine ve gerekliliğine ilişkin farkındalığı azabilir. Bu nedenle tevkifat suretiyle vergilendirme gerçek vergi mükellefinde olması gereken mükellefiyet bilincini azaltacağından vergilendirmenin vatandaşlık ödevi olduğu da zaman içinde unutulabilmektedir.³⁷⁶

Mükelleflerin vergiyi gönüllü olarak ödemelerini sağlamak için öncelikle mükelleflerin verginin gereğine inanmaları gerekir. Bu da toplumun belirli bir gelişmişlik düzeyine ulaşmasına bağlıdır.³⁷⁷ Bunun yanı sıra mükelleflerin vergi idaresine güven duymasını ve uyum içinde hareket etmesini sağlamak da önem arz etmektedir. Bunun için vergi harcamaları bütçe kanunlarının ekinde bir liste olarak kamuoyunun bilgisine sunulduğunda şeffaflık bakımından önemli bir adım atılmış olacaktır.³⁷⁸

Türkiye de vergi idaresinin dürüst mükellefle vergi kaçırان mükellef ayrımını iyi bir şekilde yapabilmesi vergi idaresinin teknolojik alt yapısının güçlendirilmesine, personel bilgisinin yükseltilerek etkinliklerinin artırılmasına bağlıdır. Ayrıca kayıt dışına gitmeyenlerin ödüllendirildiği, kayıt dışına başvuranların ise ciddi biçimde cezalandırıldığı bir sistem oluşturulabilir.³⁷⁹

³⁷⁵ Yusuf Karakoç, **a.g.e.**, s.423; Ozan Öztürk, **a.g.e.**, s.38.

³⁷⁶ Seçkin Kılıç, **a.g.e.**, s. 22.

³⁷⁷ Sinan Aslan, “Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 98, s.125.

³⁷⁸ Okan Uçanok, **a.g.m.**, s. 113.

³⁷⁹ Nurettin Bilici, Adem Bilici, **a.g.e.**, s.258.

Bunun yanı sıra 2016 ve 2017 yıllarında çıkarılan 6736, 7020, 7143 vergi affı yasaları gibi af uygulamaları bu türlü yasalar gelmeden önce vergisini ödemiş olanlar açısından adaletsizlik, mali dengesizlik oluşturabilmektedir.

Tevkifat usulü ile vergi ödenmesinde mükellefler vergiyi peşinen devlet hazinesine yatırmaktadırlar.³⁸⁰ Bu durumda haklı olarak mükelleflerin ticari hayatını etkilemekte, Türkiye gibi enflasyon oranının sürekli değiştiği ülkelerde mükellefler için mali değer kaybına neden olmaktadır. Tevkifat uygulamasından vazgeçmek mümkün olmamakla birlikte mükellef lehine uygulamalar ve esnetmeler getirilerek mükellefle idare arasında denge sağlanabilir.

2. Konu Yönünden

Vergide adalet, kişilerden ödeme gücüne vergi alınması olarak değerlendirilmesinin yanı sıra, sosyo-ekonomik düzenlemeleri kapsayan uygulamaları da içermelidir.³⁸¹ Vergilerin anayasal dayanağının varlığı ile orantılı olarak verginin konulmasında hükümetlerin gerekli özeni göstermesi gerekir. Vergiler kişilerin mülkiyet hakkını doğrudan etkilediğinden vergisel yükümlülükler getirilirken kişilerin çıkarlarının gözetilmesi önem arz eder.³⁸²

Vergi idaresince vergilendirme işlemleri yapılırken tevkifata tabi işlemlerde dikkate alınan vergi oranlarının neye göre belirlendiği açık ve net değildir. Esasında tam veya kısmi tevkifata tabi vergiyi doğuran olaylar, Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV gibi kendi kanunlarında ve bu kanunların verdiği yetkiye istinaden ilgili tebliğlerinde düzenlenmiştir. Ancak bahse konu düzenlemelerde, KDV Kanunu'nda olduğu gibi yapılacak tevkifat miktarı ilgili tebliğlere bırakılmış ve teslimi yapılan hizmetin niteliğine göre tevkifat oranlaması yoluna gidilmiştir. Bu durum da kendi içinde sorunlar yaratmakta örneğin aynı sektörde olup da ilgili hizmeti edinim yoluna gidenler ile kendi bünyesinde

³⁸⁰ Kamil Mutluer, "Kazandıkça Öde Yöntemi ve **Gelir ve Kurumlar Vergilerimizde Vergi Ödeme Süreleri**", Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlmler Akademisi Dergisi, 1979, Cilt: XV, Sayı: 2, s.134.

³⁸¹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 18. Bs., Gazi Kitabevi, Kasım 2017, s.209.

³⁸² Jean-Jacques Rousseau, **A Discourse on Political Economy**, West Valley City Waking Lion Press, 2006, s. 55.

üretenler arasında rekabet eşitsizliği doğurmaktadır. Yine tevkifat uygulamasını Devlet, bir güvenlik müessesesi olarak vergi tahsilatında sorunlu gördüğü sektörleri yönlendirmekte, kısmi tevkifat kapsamında neredeyse %90'a varan tevkifat oranları uygulamaktadır. Bu sefer de vergi kayıp kaçığının önlenmesi hasebiyle ilgili sektörün tamamı zan altında bırakılmakta ve tevkifat yoluna gitmek suretiyle hukukun en genel karinesi olan masumiyet karinesi göz ardı edilmektedir. Ayrıca tevkifat uygulaması bu mal ve hizmet teslimlerini sağlayan mükellefler açısından da vadesinden önce yapılan bir ödeme olduğundan -her ne kadar Devlet için Olivera Tanzi etkisi³⁸³ sebebiyle enflasyondan arınmış bir gelir unsuru olsa da- yine rekabet şartlarını olumsuz etkilemektedir. Sayılan nedenlerden dolayı bu türlü tevkifat müessesesinin yerine farklı otomasyon sistemleri getirilebilir.

Uygulamada e-defter, e-fatura gibi daha modern otokontrol sistemleri mevcuttur. Bunun yanı sıra yevmiye kayıtları mükellefler tarafından Gelir İdaresi Başkanlığı otomasyon sistemine eklenmektedir. Bu sistemler vasıtası ile risk analiz merkezlerince mükelleflerin beyanname ve bilançolarında ve ilgili kayıtlarında yer alan kalemlerden riskli profil özelliği gösteren mükellefler belirlenmekte ve gerekli incelemelere tabi tutulmaktadırlar. Bu kadar yeni sisteminin yanında halen vergi gelirinin sağlanmasında tevkifat müessesine ağırlık verilmesi, beyan usulüne dayanan vergi hukuku sistemimizi sekteye uğratmakta, mükelleflerin devlete olan güven ve inancını sarsmaktadır. Bu durum hakkaniyet ilkesine aykırılık teşkil etmekle birlikte vergileme ilkelerinde yer alan adalet, mali güçle orantılı olma ilkelerini de karşılamamaktadır.

Tevkifat yönteminde artan oranlı tarifenin sınırlı olarak uygulanması ve hesaplama mükellefin kişisel durumunun yansıtılamamasından doğan sakıncaların giderilmesi gelirlerin toplanması prensibinin uygulanması ile mümkün olabilecektir.³⁸⁴

³⁸³ "Olivera-Tanzi etkisi, gecikmeli olarak tahsil edilen vergilerin enflasyon nedeniyle reel olarak azalacağını ve dolayısıyla devletin enflasyonla gelir elde etmesinin bir sınırı olduğunu savunan görüştür. Etki ilk defa Buenos Aires Üniversitesi'nden Julio Olivera'nın 1967 yılındaki bir çalışmasında ileri sürülmüştür." 2.11.2019 tarihinde https://tr.wikipedia.org/wiki/Olivera-Tanzi_etkisi adresinden alınmıştır.

³⁸⁴ A. Bumin Doğrusöz, **a.g.m.**, s.41.

Açıklanan Yeni Ekonomi Programında (2019-2021) “vergi tabanını genişletmek ve vergi adaleti tesis etmek için etkinliği olmayan, istisna, muafiyet ve indirimler kademeli olarak kaldırılacaktır.” şeklinde ifadelere yer verilmiştir. Vergi sistemi açısından mükelleflerin ‘adalet’ anlayışı önem taşımaktadır. Vergi sisteminin adil olmadığını düşünen mükelleflerin sisteme uyum sağlaması zorlaşacaktır. Vergi idaresince alınan tedbirlere rağmen kişileri vergi kaçırmaya yönelten sebepler doğru teşhis edilmelidir.³⁸⁵ Sonuç olarak devlet ile mükellef arasında denge sağlanmalı, kontrol mekanizmaları daha somut hale getirilmelidir.

³⁸⁵ Okan Uçanok, **a.g.m.**, s.115.

SONUÇ

Çalışmamız toplam dört bölümden oluşmakta olup ilk bölümde çeşitli hukuk dallarında sorumluluğun ne anlama geldiğine, hangi şekillerde ele alındığına yer verilmiştir. İnsanlar arasındaki ilişkilerin düzenlenmesinde sorumluluk kavramı önemli bir yere sahiptir. Bu durumun hukuk dallarına yansımaları ile birlikte Medeni, Ceza, Borçlar ve İdare Hukuku gibi çeşitli hukuk dallarında sorumluluğa ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Mali hukukun bir alt dalı olan vergi hukukunda da vergi borcunun ifası anlamında mükelleflerin vergi idaresine karşı vergisel sorumlulukları mevcuttur.

Mükelleflerin vergi idaresine karşı mali sorumluluklarının varlığının yanında vergi idaresinin tarhiyat, tebliğ, tahakkuk işlemlerinde hata yapması halinde idarenin de mükelleflere karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Mükellefler ile idare arasında vergisel ilişkiden kaynaklanan sorumluluk kanundan doğmaktadır. Vergiye ilişkin öncelikli düzenleme Anayasa da yer almakla birlikte, vergi mevzuatı içerisinde yer alan Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunlar başta olmak üzere çeşitli Kanunlarda sorumluluğa ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, vergi tevkifatı yapanların sorumluluk uygulamasındaki yerine değinilmiştir. Vergi sorumluluğunun hukuki niteliği ve vergi sorumlularının hakları incelenmiştir. Vergi hukukunda sorumluluk denildiğinde müteselsil sorumluluktan ve vergisel sorumluluktan bahsedilir. Verginin asıl borçlusu vergi mükellefi iken vergi sorumlusu, bazı durumlarda verginin ödenmesinden sorumlu olan kişidir. Vergi mükellefleri veya vergi sorumlusu olmak için kanuni ehliyet şartı aranmaz. Vergi hukukunda ödeme gücünün olması demek vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olmak için yeterli görülmektedir.

Vergi sorumluluğu vergi borcu ile bağımlı nitelikte, borcun doğumu ile varolan, borcun ortadan kalkması ile sona eren bir özellik göstermektedir. Vergi sorumluluğu genel olarak fer'i nitelikte bir sorumluluktur. Vergi alacağı öncelikle asıl mükelleften istenmeli tahsil edilememesi halinde sorumludan talep edilmelidir.

Vergi sorumluluğu uygulamasının getirilmesinin temel sebebi verginin tahsilinin kolaylaştırılmasının amaçlanmasıdır. Vergi alacağının tahsilini kolaylaştıran diğer bir uygulamada müteselsil borçluluk anlayışıdır. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun uygulama bulan hali 213 sayılı Kanunun 11/3 madde hükmünde yer almaktadır. Mal alan veya satanlar ile bir hizmet ifa edenlerin vergi tevkifatı yapması halinde taraflar verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmakla sorumluluğun kapsamı oldukça genişletilmiştir. Ancak uygulamada vergi idaresi öncelikle asıl borçluya müracaat etmekte alacağın tahsil edilememesi halinde diğer sorumlulara yönelmektedir. Söz konusu madde, idarenin yetkilerini epeyce genişlettiğinden mükelleflerin mağdur olmasına yol açabilmektedir. Müteselsil sorumluluğa ilişkin şartların ve sınırların belirlenmesinde Maliye Bakanlığına verilmiş olan yetkinin adil ve orantılı kullanılarak yapılacak düzenlemelerin hakkaniyet sınırlarında yapılması uygun olacaktır. Müteselsil sorumluluk her ne kadar vergi tahsilatının kolaylaştırılması adına getirilmişse de mükellefler açısından bir ceza olarak algılanmasından kaçınılmalıdır.

Çalışmamızda vergi hukukunda müteselsil sorumluluğun görünüm şekillerine yer verilmiştir. Bu kapsamda mükellefler arasındaki müteselsil sorumluluk, mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki sorumluluk, vergi sorumluları arasındaki sorumluluk ve vergi sorumlusu ile alım-satıma taraf olanlar ve aracılık eden kuruluşların müteselsil sorumluluğu incelenmiştir.

Vergi hukukundaki sorumluluk hallerini tevkifat sistemi ile bağlantılı olarak incelediğimizde, kanuni temsilcilerin, mirasçıların, limited şirket ortaklarının ve kaynakta vergi tevkifatı yapanların sorumluluklarına yer verilmiştir.

Kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunun kanuni dayanakları, 213 sayılı Kanunun 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesidir. Bu iki maddenin kanaatimizce farklılık gösteren en önemli yanı, 213 sayılı Kanun hükmünün kusur sorumluluğuna, 6183 sayılı Kanun hükmünün ise kusursuz sorumluluğa dayanmasıdır. 6183 sayılı Kanun hükmünün kusursuz sorumluluğa dayanıp dayanmadığı konusunda da tartışmalar mevcut olmakla birlikte çoğunluğun benimsediği ve bizim de katıldığımız görüşe göre hükmün dayanağını kusursuz

sorumluluk oluşturmaktadır. 6183 sayılı Kanun hükmünün kusursuz sorumluluk olarak işletilmesi kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olması dışında, başka bir nedene dayandırılmaması demektir. Söz konusu madde ile gerekli durumların gerçekleşmesi halinde başkaca bir koşul aranmaksızın kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Tahsil imkansızlığının ne anlama geldiği doktrinde tartışma konusu olup vergi alacağının tahsil edilemediğinin aciz vesikasıyla belgelenmesi gerektiği görüşünde olanların aksine düşüncemiz kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi için aciz vesikasına gerek olmaksızın amme alacağının tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan konumuna düşmüş olmasının yeterli olduğu yönündedir. Vergi alacağının şirket nezdinde tahsil edilemediğinin aciz vesikasıyla belgelenmesinin beklenmesinin vergi idaresinin alacağına kavuşma imkanını zorlaştırdığı düşünülmektedir. Ayrıca 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin getiriliş amacı her ne kadar vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışında kalan amme alacaklarını da kapsayacak şekilde bir düzenlemeye ihtiyaç duyulması ise de söz konusu hüküm vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsil ve takibine ilişkin işlemleri de kapsar şekilde uygulanmaktadır. Söz konusu madde ile kanuni temsilciler adına öngörülen sorumluluk amme alacaklarını kapsamaktadır. 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde amme alacakları, aynı Kanunun 1. ve 2. maddesi kapsamına giren alacaklar olarak sayılmıştır. 6183 sayılı Kanunun 1. maddesinde ise vergi ve vergiye bağlı alacaklar asli kamu alacakları arasında sayılmıştır. Bu nedenle vergi ve vergiye bağlı alacakların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının akabinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesinin hukuka uygun olduğu kanaatindeyiz.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen iki hüküm arasındaki diğer bir farklılık ise, 213 sayılı Kanuna göre kanuni temsilcilerin asıl borçlu mükellefler yerine yaptıkları ödemeler nedeniyle sadece vergileri rücu edebilmeleri, 6183 sayılı Kanuna göre ise tüm kamu borçları yönünden rücu edebilmelidir.

Çalışmamızda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlığı altında, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin, tüzel kişiliği temsil eden organların, tüzel kişiliği olmayan toplulukları yönetenlerin, Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcilerinin sorumluluğuna yer verilerek açıklanmıştır.

Mirasçılarının vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler 213 sayılı Kanun madde 12 ve 6183 sayılı Kanun madde 7 de yer almaktadır. Buna göre mirasçılar mirasın vergi borçlarından miras payları oranında tüm malvarlıklarıyla sorumludurlar. Mirasçılar mirası reddetmişler ise vergi borçlarından dolayı sorumlulukları yoluna gidilemez.

Vergi sorumluları malvarlıkları ile sınırsız sorumludurlar. Bu durumun istisnasını ise 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesinde yer alan limited şirket ortaklarının vergi borcundan, şirkete koydukları sermaye oranında sorumlu olmaları hali oluşturmaktadır. Limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortak ile kanuni temsilciye başvurulması hususunda bir öncelik olup olmadığına ilişkin değerlendirme neticesinde 11.12.2018 tarihli Danıştay İçtihatı Birleştirme Genel Kurul Kararı ile limited şirketin vergi borcunun tahsili için kanuni takibe başlanabilmesinde kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığına karar verilmiştir.

Kaynakta vergi tevkifatı yapanların sorumluluğu ile veraset ve intikal vergisinde, motorlu taşıtlar vergisinde, özel tüketim vergisinde, tasfiye dönemi boyunca tasfiye memurlarının ve damga vergisinde tevkifattan kaynaklanan vergi sorumluluğuna yer verilmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde, vergi tevkifatı sistemi ve Türk Vergi mevzuatındaki tevkifat uygulamaları VUK, AATUHK, GVK, KVK ve KDVK kapsamında incelenmiştir. Tevkifata tabi tutulan vergilerin beyanı, ödenmesi, mahsubu ve iadesine ilişkin açıklamalar kanunlar bazında tek tek açıklanarak, incelenmiştir.

Bu bölümde yer verilen 213 sayılı Kanunun 11'inci maddesi, Vergi Kesenlerin Sorumluluğunu düzenlemektedir. Söz konusu madde ile kesilen vergileri ödememek amacıyla kurulan yapılanmaların ve verginin tahsilini önlemek amacıyla yapılan anlaşmaların önüne geçilmek istenmiştir. Mezkur maddenin üçüncü ve dördüncü fıkraları ile verginin ödenmesi açısından taraflar müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Bu hükümlerin mükellefler açısından ceza niteliği taşıdığı öne sürülerek Anayasa Mahkemesince iptali talep edilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararı ile bu hükümlerin kamu yararını koruduğu ve mükellefler açısından ceza niteliği taşımadığı gerekçesiyle

iptal talebi reddedilmiştir. Kanaatimizce de ülkemiz genelinde paravan şirketlerin fazlalığı ve vergi kaçığının çokluğu göz önüne alındığında getirilen müteselsil sorumluluk uygulaması kamunun ekonomik çıkarlarını korumaktadır. Bunun yanı sıra her alanda olduğu gibi bu maddenin uygulanmasında da denge gözetilmeli, idarenin elindeki bu gücü orantısız kullanmasının önüne geçmek adına gerekli kanuni düzenlemeler yapılmalıdır. VUK madde 11 hükmünde yer alan vergi kesenlerin sorumluluğunun niteliği ile ilgili ve katma değer vergisine uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin görüşümüz Danıştay görüşüyle paraleldir. Şöyle ki, VUK madde 11 hükmü, katma değer vergisi nedeniyle yapılacak olan tevkifat uygulamalarında geçerli olacak ancak müteselsil sorumluluğun subjektif sorumluluk niteliği taşıdığı düşünüldüğünden müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi gerekecektir.

193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesi Vergi Tevkifatına dair düzenlemeleri içermektedir. Gelir vergisi tahsilatları içinde tevkifat yoluyla tahsil edilen vergilerin oranının 2018 yılı için %93 olduğu dikkate alındığında söz konusu düzenleme önem kazanmaktadır. Esasen vergi sistemimiz beyan esasına dayanan bir düzen üzerine kurulmuştur. Ancak gelir vergisinin tahsilinde beyan usulü yetersiz kaldığından tevkifat yöntemine yönelme olmuş bu durumda dengeler tevkifat lehine değişmiştir. Gelir vergisi türlerinden ücret gelirleri üzerinden yapılan tevkifat yöntemi ile tahsilatın başı çektiği görülmektedir. Bu durumda ücret geliri elde edenlerin sırtına yüklenen vergi ile diğer gelir türleri üzerinden alınan vergiler arasında adaletsizlik oluşmaktadır. Yaşanan bu dengesizliği ortadan kaldırmak amacıyla vergi oranlarının yeniden düzenlenmesi ücret geliri elde edenlerin lehine olacaktır.

5520 sayılı KVK'da vergi tevkifatına ilişkin düzenlemeler tam mükellefler açısından md. 15'de, dar mükellefler açısından ise md.30' da yer almaktadır.

3065 sayılı KDVK'nın 9'uncu maddesi vergi sorumlusu başlığı ile düzenlenmiş olup Türkiye içinde ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi

bulunmayan mükellefler ile vergiye tabi işlem yapanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceğine yer verilmiştir.

Katma değer vergisi tevkifatında, tam ve kısmi tevkifat olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir. Tam ve kısmi tevkifata ilişkin düzenlemeler; tevkifat konusu hizmetler, tevkifat oranları ve tevkifat yapacakların kimler olduğuna ilişkin düzenlemeler Maliye Bakanlığı'na verilen yetki doğrultusunda Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Dördüncü bölümde ise, vergi tevkifatının, vergi tahsilatı açısından fayda ve zararlarına yer verilerek, uygulamada görülen eksikliklerin giderilmesi açısından yapılabileceklerle değinilmiştir.

Vergi tevkifatı uygulamasının getirilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak, toplumdaki gelir dağılımını korumak ve toplumu oluşturan bireylerin birlikte yaşayabilmek adına bir zorunluluk arz etmiştir. Bu uygulama da diğer vergi güvenlik müesseseleri gibi verginin tahsilini garanti altına almak adına getirilmiştir.

Vergi tevkifatına ilişkin kanuni düzenlemelere yer verildikten sonra vergi tahsilatı boyutunda vergi tevkifatının yeri ve etkileri değerlendirilmiştir. Her şeyden önce vergi ödemekle yükümlü olanların verginin tahsili anlamında gönüllü uyumunu sağlamak açısından, vergi ödevi bilincinin kazandırılması ve vergilerin adil bir şekilde alındığı inancının yerleştirilmesi gerekmektedir. Ancak tek başına bu kazanımların sağlanması insanların gönüllü olarak kendi kazançları üzerinden belirli bir miktarı devlete ödemeleri için yeterli olmamaktadır. İnsanları vergi ödemek konusunda zorlayıcı kanuni düzenlemeler olmadan istenilen sonuca ulaşılamayacaktır. Bu anlamda getirilen tevkifat uygulaması da vergi tahsilini kişilerin insiyatifinden çıkarmıştır.

Tevkifat uygulaması sayesinde vergi daha kolay ve güvenilir şekilde elde edilir hale gelmiştir. Bu uygulamanın hem hazine hem de mükellefler açısından faydalı tarafları bulunmaktadır. Vergilendirmede mükellefin pasif, devletin ise aktif tarafı oluşturduğu bilinmektedir. Aktif tarafın pasif tarafın taleplerini değerlendirmesi vergilendirmede verimliliği sağlamak adına önem taşımaktadır.

Tevkifat sisteminin zaruri olmasının ve uygulamada doğuracağı zararların giderilmesi adına bir takım düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Mükellefler ve vergi idaresi çalışanları vergi ödevi konusunda ve vergilendirme süreçleriyle ilgili bilinçlendirilmelidir. Vergilendirmenin kişilerin malvarlığında azalmaya yol açtığı ve vergisini ödemeyen kişilerin herhangi bir yaptırıma tabi olmadığı yönünde bir izlenim mevcuttur. Ancak devletin ekonomik devamlılığı vergilerin doğru ve güvenilir bir şekilde tahsiline bağlıdır. Vergilendirme kişilerin kazançları üzerinde görünür bir azalmaya sebep olmaktadır ancak bu yolla devlet kamu hizmetlerinde kullanacağı finansmanı sağlamak ve kişinin ödediği vergi yeniden kendi menfaatine kullanılmaktadır. Bu bilincin kişilere kazandırılması, vergi idaresi çalışanları yönünden ise vergilendirme işlemlerinde kanuna ve hukuka uygun davranmalarının sağlanması gerekir.

Vergide şeffaflığın sağlanması açısından vergi harcamalarının bütçe kanunlarının ekinde bir liste olarak kamuoyuna sunulması kişilerin devlete olan güvenini tazelemeye yarayacaktır. Vergi idaresinin teknolojik altyapısının güçlendirilmesi ile vergi kaçırانların önemli ölçüde tespit edilebildiği bir sistem oluşturulmalıdır. Bu sayede dürüst mükellefler ayırt edilerek uygulamada yapılan hatalar nedeniyle bu mükelleflerin mağduriyet yaşamasının önüne geçilmelidir.

Peş peşe çıkarılan af yasaları nedeniyle vergisini ödemiş olanlar açısından adaletsizlik, mali dengesizlik söz konusu olmaktadır. Vergi affına dair kanunların çıkarılması zorlaştırılmalı bu yolla mükelleflerin güveninin sarsılmasının önüne geçilmelidir.

Tevkifat uygulamasının gerekliliği inkar edilemez bir gerçektir ancak mükellef lehine uygulamalar ve esnetmeler ile hazine ile mükellef arasındaki dengenin sağlanması gerekmektedir. Vergilendirme mali güce göre yapılmalı, vergi idaresi e-defter, e-fatura gibi modern otokontrol sistemlerini daha geniş kullanmalı teknolojik sistemlerden daha çok yardım almalıdır. Vergilendirme sistemimizin beyan usulüne dayandığı unutulmamalı, tevkifat uygulamasına ağırlık verilmesinden kaçınılmalıdır.

KAYNAKÇA

- Acar, Fatih: “Zirai ürünlerde Vergi Tevkifatı Esası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 87, 1995.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 18. Bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2017.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 13. Bs., 2017.
- Akın, Emre: **Vergi Tekniği ve Mütalat (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu)**, 1. Bs., Çalış Ofset, 2016.
- Akıntürk, Turgut,
- Ateş, Derya: **Borçlar Hukuku, Genel Hükümler- Özel Borç İlişkileri**, 26. Bs., İstanbul, Beta Yay., 2017.
- Akıntürk, Turgut,
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD**, c. 46, Sayı:1-4, Ankara, 1997.
- Akyılmaz, Bahtiyar,
- Sezginer, Murat
- Akyol, M. Emin: “Gelir Vergisi Stopajı ve Nihai Vergilemeye Dönüştüğü Haller”, **Yaklaşım**, Sayı 123, Mart 2003.

- Akyol, Mehmet Emin: “KDV’de Kısmi Tevkifat Uygulaması”, **Yaklaşım**, Yıl 26, Sayı 311, Kasım 2018.
- Aliefendioğlu, Yılmaz: **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi(Stopaj)**, Ankara, Doğuş Yay., 1975.
- Antalya, O. Gökhan: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 1. Bs. İstanbul, Legal Yay., 2017.
- Arpacı, A. Ömer: “Zirai Ürün Satışı Nedeniyle Yapılan Tevkifatların Mahsup ve İadesi”, **Maliye Postası**, Yıl 38, Sayı 890, 1 Ekim 2017.
- Arslan , Mehmet: **Vergi Hukuku**, 7. Bs., Bursa, MKM Yay., 2011.
- Aslan, Erdoğan: “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat” , **Vergi Dünyası**, Sayı 321, Mayıs 2008.
- Aslan, Sinan: “Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 98.
- Atay, Ender Ethem: **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2006.
- Ateşgaoğlu, Erdem: **Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016.
- Avci, Özcan: “Tevkifat Kaynaklı İade Uygulamasından Yansımalar”, **Vergi Dünyası**, Yıl 35, Sayı 419, Temmuz 2016.
- Aydın, Fazıl: **Türkiye ve Avrupa Birliğinde Tarım Sektörünün Vergilendirilmesi**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2007.

- Aygün, Fethi: “Anonim Şirketlerde Temsil Yetkisi Olmayan Yönetim Kurulu Üyesinin Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluk Durumu ve Konuya İlişkin Bir Yargı Kararı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı 194, İstanbul, Süryay, 2004.
- Bahtiyar, Mehmet: **Ortaklıklar Hukuku**, 2. Bs., İstanbul, Beta Yay., 2006
- Barlass, İrfan: **Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, 1.Bs., İstanbul, Vedat Yay., 2006.
- Baydemir, Mehmet: “Veraset ve İntikal Vergisinde Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2011.
- Baykara, Bekir: “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV ‘den Müteselsil Sorumluluk” , **Vergi Dünyası**, Sayı 222, Şubat 2000.
- Bayram, Sergen: “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, **Bülten**, 2012-203,
- Bilici, Nurettin,
- Bilici, Adem: **Kamu Maliyesi**, Güncellenmiş 9. Bs., Savaş Yay. 2018.
- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku**, 23. Bası, Ankara, Seçkin Yayıncılık,

2010.

Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976.

Buyruk, A. Özkan: “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk-Vergi Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, Sayı 309, Mayıs 2007.

Candan, Turgut: **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, 3. Bs., Ankara, Maliye ve Hukuk Yay., 2006.

Candan, Turgut: **Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, 4. Bs. , Ankara, Maliye ve Yetkin Yayınları, 2018.

Çakıcı, Ömer,

Kütükçü, Abdullah,

Akçay, M. Bahattin,

Ersan, Mustafa: **KDV Tevkifatı**, 1. Bs., Seçkin Yay., Temmuz 2012.

Çamoğlu, Ersin: “AATUHK Karşısında Limited Şirketlerin Ortaklarının Sorumluluğu”, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Sayı 11, Cilt 28, Şubat 1982.

Çelik, S. Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku(Vergi İcra Hukuku)**, 3. Bs, İstanbul, Oniki Levha Yay., 2018.

Çekiciler, Çoşkun,

Bostan, Yücel:

“Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde
Düzenlenen Kısmi Tevkifattan Doğan İadenin Süreci ve
Vergi Güvenlik Müessesesi Çerçevesinde
Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Yıl 26, Sayı 224,
Mayıs 2018.

Çoşkun, Mahmut:

**Açıklamalı-İçtihatlı: Amme Alacaklarının Tahsil
Usulü Hakkında Kanun**, 2. Bs., Ankara, Seçkin Yay.,
2013.

Demirbaş, Timur:

Ceza Hukuku Genel Hükümler, 14. Bs. , Ankara,
Seçkin Yay., 2019.

Doğrusöz, A. Bumin:

Temel Vergi Kanunları, İstanbul, Lebib Yalkın
Yayınları, 1998.

Doğrusöz, A. Bumin:

Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme
‘Stopaj’, No:3, İSMMMO Yayınları, 1992.

Edizdoğan, Nihat,

Taş, Metin,

Çelikkaya, Ali:

Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, 1. Bs., Bursa, Ekin
Yay., 2007.

Ekinci, Ahmet Celalettin:

“Kaynakta Vergilendirme Uygulamasının Vergi
Yapısına Etkisi”, Vergi Raporu, Sayı 179, Ağustos.

- Eren, Fikret: **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 24. Bs., Ankara, Yetkin Yay., 2019.
- Erginay, Akif : **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 14. Bs, Ankara, 1990.
- Erkuş, Hakan,
Karagöz, Kadir: “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran 2009, Sayı 156.
- Erman, Sahir: “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Ceza Hukukuna Ait Prensipler”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, 1965
- Geçer, Ahmet Emrah: “Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk”, **TBB Dergisi**, Sayı 129, 2017.
- Gerçek, Adnan: **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku**, 5. Bs., Bursa, Ekin Yay., 2017.
- Gerçek, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, **AÜHFD**, Cilt 54, Sayı 3, 2015.
- Gınalı, Ayşe: “Yıl İçinde Yapılan Tevkifatın Mahsuben veya Nakden İadesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2015,

Sayı 141.

Gözler, Kemal: **İdare Hukuku**, Cilt II, 3. Bs., Bursa, Ekin Kitabevi Yay., 2019.

Gözler, Kemal: **İdare Hukuku Dersleri**, 20. Baskı, Ekin Kitabevi Yay., Eylül 2018.

Gözübüyük, A.Şeref,

Tan, Turgut: **İdare Hukuku Genel Esaslar**, Cilt I, 12. Bs., Ankara, Turhan Yay., 2018.

Gümüş, Erhan,

Bilge, Semih: “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklikleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2016, Yıl 29, Sayı 219.

Gün, Oktay: “Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması ve Muhtasar Beyanname”, **Vergi Raporu**, Sayı 186, Mart 2015.

Gündoğdu, Burhan: **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi**, Ankara, TÜRMOB, 2007.

Harari, Yuval Noah: **Hayvanlardan Tanrılara Sapiens-İnsan Türünün Kısa Bir Tarihi**, Çev. Ertuğrul Genç, 47. bs., İstanbul Kolektif Kitap, Ekim 2018.

Hatemi, Hüseyin,

Gökyayla, Emre: **Borçlar Hukuku Genel Bölüm**, 4. Bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, Eylül 2017, s.115.

Hatemi, Hüseyin,
Kocayusufpaşaoğlu, Necip,
Serozan, Rona,
Arpacı, Abdülkadir:

**Borçlar Hukuku Genel Bölüm: Sözleşme-Dışı
Sorumluluk Hukuku**, Cilt II, İstanbul, Filiz Kitabevi,
1994, s.1.

Hatemi, Hüseyin,
Kocayusufpaşaoğlu, Necip,
Serozan, Rona,
Arpacı, Abdülkadir:

Borçlar Hukukuna Giriş: Hukuki İşlem/Sözleşme,
Cilt I, Yenilenmiş Genişletilmiş Tamamlanmış 4'üncü
Bası'dan 7'inci Tıpkı Baskı, İstanbul,
Filiz Kitabevi, Ekim 2017.

Hatipoğlu, Vefa:

“Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcilerinin
Sorumluluğu”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**,
S. 204, Nisan 2005.

İnaltong, Ceyhan:

**Katma Değer Vergisinde Tevkifatın Nedenleri
Gelişimi ve Uygulama Esasları**, İstanbul, Maliye Hesap
Uzmanları Derneği Yay., Ekim 2013.

İnanç, Mustafa:

“Yeni KDV Genel Uygulama Tebliği Kapsamında Serbest
Meslek Faaliyetlerinde Teslim ve Hizmetlerde Tam
Tevkifat Uygulaması”, **Maliye Postası**, Yıl 36, Sayı 840,
1 Eylül 2015.

İnce, Mikail:

“Serbest Meslek Kazançlarındaki Tevkifattan İadelerde

Özellikli Hususlar”, **Maliye Postası**, Yıl 36, Sayı 835, 15

Haziran 2015.

Selim Kaneti,

Ekmekci, Esra,

Güneş, Gülsen,

Kaşıkçı, Mahmut: **Vergi Hukuku**, 2. Bs., İstanbul, Filiz Kitabevi, 2019.

Karahasan, Mustafa Reşit: **Sorumluluk Hukuku: Sözleşmeler/Sözleşmeden**

Doğan Sorumluluk, 6. Bs., İstanbul, Beta Yayınları,

Temmuz 2003.

Karakoç, Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve

Genişletilmiş 5. Bs., Ankara, Yetkin Yay., 2011.

Kaya, Cemil:

Türk İdare Hukuku, 10. Bs., Savaş Yay., Şubat 2019.

Kılıç, Seçkin:

“Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki

Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma”, **Celal Bayar**

Üniversitesi, Manisa, 2009.

Kılıçoğlu, Mustafa:

Sorumluluk Hukuku: Sözleşme Dışı Sorumluluk,

c. I, Ankara, Turhan Kitabevi, 2002.

Kırbaş, Sadık:

Vergi Hukuku; Temel Kavramlar İlkeler ve

Kurallar, 20. Bs., Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.

Kızılot, Şükrü,

Kızılot Zuhel:

Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden

Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İtilafları,

Ankara, Yaklaşım Yay. Ekim 2009.

Kızılot, Şükrü: **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım
Yay. , Ankara 1994.

Kızılot, Şükrü,

Taş, Metin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Bs., Gazi
Kitabevi., Ocak 2013.

Koca, Mahmut,

Üzülmez, İlhan: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Bs.,
Ankara, Seçkin Yay., 2019.

Kocayusufpaşaoğlu, Necip: **Borçlar Hukukuna Giriş: Hukuki İşlem-Sözleşme**,
4'üncü Basıdan 7. Tıpkı Bası, İstanbul, Filiz
Kitabevi, 2017.

Kumrulu, Ahmet: “Anayasa Mahkemesi’nin Bir Kararı Nedeniyle Vergi
Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan
Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, 1988.

Lozan Barış Konferansı: Tutanaklar, Belgeler, Takım, VC.1 Kitap 2,
Çev. Meray, AÜSBİY, No:300.

Nadaroğlu, Halil: “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri”,
Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Bakanlığı Gelirler
Kontrolörleri Dayanışma Derneği Yayını, 1979, Ocak-
Aralık, Yıl 2, Sayı 9.

- Narter, Reşat: “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 2.
- Nas, Adil: “Damga Vergisinde Vergi Sorumluluğu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 63, Mart 2010.
- Nas, Adil: “Vergi Hukukunda Küçüklerin ve Kısıtlıların Yasal Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 65, Mayıs 2010.
- Maç, Mehmet: “Tam ve Kısmi KDV Tevkifatı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 134, Şubat 2015.
- Mutluer, Kamil: **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- Oğuzman, M. Kemal,
- Öz, M. Turgut: **Borçlar Hukuku: Genel Hükümler**, 14. Bs., İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2018.
- Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018.
- Oktar, S. Ateş: “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, c. 8, S. 25, Nisan 1997.
- Orhan, Ali: “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu “Müteselsil

- Sorumluluk” ve Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S. 5, Eylül- Ekim 1988.
- Ortaç, Fevzi Rifat: **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2000.
- Ortaç, Fevzi Rifat,
- Ünsal, Hilmi: **Genel Vergi Hukuku**, 1. Bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.
- Öncel, Mualla: “Vergi Hukukunda Takas”, **AÜHFD**, c.35, Mayıs 1978.
- Öncel, Mualla: “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof.Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, AÜSBF ve Basın-YayınYüksek Okulu Basımevi, 1983.
- Öncel, Mualla,
- Kumrulu, Ahmet,
- Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, 28. Bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.
- Önen, Turgut: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bs., Ankara, Yargı Yay., 1999.
- Önen, Z.Sacit: **Genel Vergi Hukuku**, 1. Bs., Ankara, Detay Yay., 2017.
- Öner, Erdoğan: **Vergi Hukuku**, 11. Bs., Ankara, Seçkin Yay., 2019.
- Öz, Tuğba: “Dar Mükellef Kurumlarda Özellik Gösteren Vergi Kesintisi Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**,

Eylül 2010, Yıl 33, Sayı 264.

Özbalcı, Yılmaz: **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 3. Bs., Ankara, Oluş Yay., 2012.

Özel, Salih: “Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S. 56, Ağustos 2008.

Özgenç, İzzet: **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 3. Bs., Ankara, Seçkin Yay., 2008.

Özsüt, Tuğrul: “3503 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunda Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 90, Şubat 1989.

Öztürk, Ozan: **Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme**, 1. Bs., İstanbul, Oniki Levha Yay., 2018.

Pehlivan, Osman: **Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2010.

Pehlivan, Osman: **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2018.

Ricardo, David: **On The Principles of Political Economy and Taxation**, Canada, Batoche Books, 2001.

Rousseau, Jean-Jacques: **A Discourse on Political Economy**, West Valley City Waking Lion Press, 2006

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku**, 6. Bs., İstanbul, Beta Yay., 2014.

Saraçoğlu, Fatih,

Pürsünlerli Çakar, Elif : **Vergi Hukuku**, 9. Bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2018

Sarıcan, Beytullah: “Vergi Hukukunda Sorumluluk Hallerinin İncelenmesi”,

- Vergi Dünyası**, S. 357, Mayıs 2011
- Sarılı, Mustafa Ali: **Türk Vergi Sistemi**, 7. Bs., Ankara, Hermes Yay., 2019.
- Smith, Adam: **Milletlerin Zenginliği**, Çev. Derin Haldun, 3. Bs., İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2009.
- Soydan, Başar: “Vergi Kesenlerin Dava Açma Hakkı Konusunda Önemli Gelişme”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2012, Sayı: 229.
- Şamlıoğlu, Servet, Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yay., 1984.
- Şanver, Cahit: “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi**, İstanbul, 2013, s.66-100.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi**, 16. Baskı, Bursa, Ekin Yay., 2019.

Şenyüz, Doğan,

Yüce, Mehmet,

Gerçek, Adnan:

Vergi Hukuku Genel Hükümler, 8. Bs., Bursa,
Ekin Yay., 2017.

Şenyüz, Doğan:

Borçlar Hukuku: Genel ve Özel Hükümler,
5. Bs., Bursa, Ekin Yay., 2011.

Taşdelen, Aziz:

“Hukukî Açıdan Zirai Kazançların
Vergilendirilmesi”, **Akdeniz Üniversitesi Ziraat
Fakültesi Dergisi**, Yıl 2010, c. 23, S. 2.

Taşkan, Yusuf Ziya:

Vergi Hukuku, 2. Bs., Ankara, Adalet Yay., 2019.

Tekin, Fazıl:

**Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki
Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler
Akademisi, 1978.

Tekinay, Selahattin Sulhi,

Akman, Sermet,

Burcuoğlu, Haluk:

Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, 7. Bs.,
İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993

Tuncer, Selahattin:

**Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulü Hakkında
Bir Deneme**, Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik
Kurulu Yayınları, 1954.

Turhan, Salih:

Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, Filiz Kitabevi,

- 1998.
- Uçanok, Okan: “Beyana Dayalı (!) Gelir Vergisi”, **Vergi Dünyası**, Yıl 38, Sayı 452, Nisan 2019.
- Uçan, Raşıit,
- Topal, Derya: “KDV Uygulama Genel Tebliğinde Kısmi Sorumluluk Uygulaması ve Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde KDV İade Uygulaması”, **Vergi Raporu**, Sayı 185, Şubat 2015.
- Turut, Şenol: “Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Verginin (Stopaj) İadesinde Yaşanan Sorunlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 95, 2009.
- Ufuk, M. Tahir: “Vergi Hukukunda Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerin Esasları”, **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 111, Mart 2002.
- Uysal, Ali,
- Eroğlu, Nurettin: **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Bs., Ankara, Sözkeseu Matbaacılık, 2008.
- Vergi Müfettişleri Derneğı: **Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi**, Ankara, Mart 2017.

- Vergi Müfettişleri Derneği: **Beyanname Düzenleme Rehberi, İkinci Kısım, Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi**, Ankara, Mart 2017.
- Vural, İrfan: “Tam Mükellef Kurumlara Yapılan demelerde Vergi Kesintisi”, **Mali Pusula**, Yıl 3, Sayı 28, Nisan 2007.
- Yaltı, Billur: **Vergiden Kaçınmanın nlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan nlemler**, İstanbul, Beta Yay., 2014.
- Yaralı, Levent: **Anonim şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu**, İstanbul, Ernst&Young, 2013.
- Yaralı, Levent: **Limited şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, 2. Bs., Ankara, Yaklaşım Yay., 2011.
- Yaralı, Levent: “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, **İÜHFM**, C. LXXI, S. 2, 2013.
- Yıldırım, Abdülkerim: **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 3 Bs., Ankara, Adalet Yayınevi, 2015.
- Yıldırım, Turan,
Yasin, Melikřah,

Kaman, Nur,

Özdemir, H. Eyüp,

Üstün, Gül,

Okay Tekinsoy, Özge:

İdare Hukuku, 7. Bs., İstanbul, Oniki Levha

Yay., Ekim 2018.

Yıldız, Şükrü:

Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin

Kamu Borçlarından Sorumluluğu, Prof. Dr.

Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul,

Beta Yay., 1999.

Yılmaz, Ejder:

Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Hukuk Yayınları,

2006.

Yiğit, Uğur:

Vergi Hukuku, Ankara, Yetkin Yay., 2019.

Yücel, Mehmet:

“Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi

Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması”,

MHD, Cilt 11, sayı 122 ,Yıl 2015.

Zapata, Tan Tahsin:

Borçlar Hukuku, 7. Bs., Ankara, Savaş

Yay., 2012.

Amme İdaresi Dergisi, c. 12 S. 2.

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi Dergisi, Sayı. 8.

Danıştay Dergisi, S. 32-33.

Danıştay Dergisi, S. 44-45.

Danıştay Dergisi, S. 58-59.

ONLİNE KAYNAKLAR

www.alomaliye.com

www.asmmmo.org.tr

www.etimolojiturkce.com

www.dergipark.gov.tr

www.gib.gov.tr/gibmevzuat

www.kazanci.com

www.kazancihukuk.com

www.lexpera.com

www.mevzuat.gov.tr

www.mizandenetim.com/mizandenetim

www.vergiraporu.com.tr

TEZLER

- Bulut, Günnur: “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği”, Bursa, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 1996.
- Dilek, Esmâ Evren: “Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayla Verginin Hazineye İntikali Arasındaki Süreyi Kısaltan Yöntemlerin Değerlendirilmesi”, Bursa, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2006.
- Kaplan, Recep: “Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukundaki Yeri”,

Bursa, **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 2005.

Saban, Nihal: “Vergi Hukukunda Sorumluluk”, İstanbul, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 1991.

