

GAİPLİĞİN VE GAİBİN ORTAYA ÇIKMASININ (ZUHURUNUN) VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SONUÇLARI

Results Absence and the Emergence of the Absentee in Tax Law

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa KARATAŞ*

Öz: Vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen kişiler vergi mükellefi olarak kabul edilir. Bir kişinin vergi mükellefi (ve/veya vergi sorumlusu) olabilmesi için öncelikle vergi ehliyetine sahip olması gerekli olup, vergi ehliyeti için Vergi Usul Kanunu'nda hak ehliyeti yeterli görülmektedir. Bu açıdan vergi mükellefi olabilmek, yani vergi ehliyeti için tam ve sağ doğumla birlikte kişiliğin başlaması, diğer yandan vergi ehliyetinin ve vergi mükellefi sıfatının kaybedilmesi için de kişiliğin sona ermesi dikkate alınmaktadır. Kişiliğin sona ermesinin en doğal hali ise ölümdür. Ancak ölümlle birlikte vergi mükellefi sıfatı kaybedilse dahi vergi mükellefinin üzerine düşen (vergi cezaları hariç) (şekli ve maddi) ödevler sona ermemektedir. Örneğin; vergi sorumlusu sıfatıyla mirasçıların bildirimde bulunma, beyanname verme ve vergi borcunu ödeme sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Bu noktada kişiliği sona erdiren bir diğer hal ise gaipliktir. Mahkeme kararına bağlı olarak hükümlerini geçmişe etkili şekilde doğuran gaipliğin vergi hukukunda ölüme bağlı sonuçları doğurup doğuramayacağı, doğurduğu takdirde geçmişe etkililiğin nasıl değerlendirileceği ve gaibin ortaya çıkması halinde gaiplik kararı ile ortaya çıkan hukuki sonuçların nasıl etkileneceği tartışmaya açıktır. Bu çalışmada bahse konu edilen tartışmalar çerçevesinde gaipliğin ve gaibin ortaya çıkmasının vergi hukukunda ortaya çıkardığı sonuçlar ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi mükellefi, vergi ehliyeti, kişiliğin sona ermesi, gaiplik, gaibin zuhuru

Abstract: In accordance with the prevailing tax laws, the term "taxpayer" is used to describe the individuals or entities that are liable for the payment of taxes. In order for an individual to be considered a taxpayer (and/or a person responsible for paying taxes), it is necessary for them to possess a certain level of legal capacity. The Tax Procedure Law deems the capacity to exercise rights as sufficient for the capacity to pay taxes. In this regard, the concept of taxpayer is contingent upon the existence of a personality that has been fully and healthily formed at the time of birth. Conversely, the cessation of this personality is a factor that leads to the loss of both the status of taxpayer and the capacity to be taxed. The natural conclusion to a person's existence is death. Nevertheless, despite the termination of taxpayer status upon death, the taxpayer's obligations (with the exception of tax penalties) do not cease. For example, as a tax responsible, the heirs are responsible for making notifications, submitting declarations, and paying tax debts. It should be noted that another condition that terminates personality is absenteeism. It is a topic open to debate whether the absence, which has retroactive effect depending on the court decision, can lead to death-related consequences in tax law. If such consequences do exist, it is unclear how the retroactive effect will be evaluated and how the legal consequences arising from the absence decision will be affected in case the absentee appears. This study will discuss the consequences of the absence and the emergence of the absentee in tax law within the aforementioned framework.

Keywords: Taxpayer, capacity to pay tax, cessation of personality, absence, emergence of absentee

* Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, mustafa.karatas@atauni.edu.tr

ORCID: 0000-0003-4037-7518

Makale Geliş Tarihi: 16.12.2024, Makale Kabul Tarihi: 20.02.2025

GİRİŞ

Vergi hukukunda vergi borçlusu, yani vergi mükellefi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmakta (VUK m. 8/1), bir kişinin vergi mükellefi (vergi borçlusu) olabilmesi için ise vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde meydana gelmesi ve vergi ehliyetine sahip olması gerektiği kabul edilmektedir.¹ Vergi ehliyeti, yani vergi borçlusu olabilme ehliyeti² VUK'da “*mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*” şeklinde düzenleme altına alınmıştır (VUK m. 9/1). Kanuni ehliyet ile kast edilen ise 4127 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 9'uncu maddesinde düzenlenen fiil ehliyeti³ olup, vergi mükellefiyeti için fiil ehliyeti şartı aranmamakta, hak ehliyetine⁴ sahip olmak yeterli kabul edilmektedir.⁵ Bu açıdan bir (gerçek) kişinin vergi hukukunda vergi borçlusu olması için hak ehliyetine sahip olması yani tam ve sağ doğum ile birlikte kişiliğin başlaması (TMK m. 8, 28) gerekmektedir. Ancak hak ehliyetine sahip olup fiil ehliyetine sahip olmayanlar, yani küçük ve kısıtlılar, vergi mükellefi olarak kabul edilmelerine rağmen bunlar vergiye ilişkin ödevlerini kanuni temsilcileri (veli, vasi veya kayyım) eliyle yerine getirir.⁶

Vergi ehliyeti için kişiliğin başlaması gerekli olduğundan vergi ehliyetinin sona ermesinde hak ehliyetinin kaybedilmesi yani kişiliğin sona ermesinin arandığı söylenebilir. Bu kapsamda TMK'nın 28'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca kişilik öncelikle ölümlle sona erer. Kişiliğin sona ermesi ile kişiye bağlı haklar dışında kalan ve intikale elverişli hakları ve borçları mirasçılara geçer.⁷ Bu çerçevede ölümlle birlikte vergi ehliyetinin sona ermesi ve vergi mükellefi sıfatının de kaybedilmesi gerektiği ifade edilebilir. Ancak ölümlle birlikte vergi mükellefi sıfatının kaybedilmesi, vergi mükellefinin şekli ve maddi ödevlerinin sona ereceği anlamına gelmez. Örneğin; vergi mükellefiyetinden kaynaklı olarak

¹ Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023, s. 63-64; Doğan Şenyüz/ Mehmet Yüce/ Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022, s. 96; Nihal Saban, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2019, s. 114.

² Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s. 211.

³ Fiil ehliyeti, yani hakları kullanma ehliyeti, kişilerin sahip olduğu haklar, üstlendiği borçlar ve fillerinden sorumlu tutulabilmeyi ifade eder. Gerçek kişiler açısından ayırt etme gücüne sahip olma, ergin olma ve kısıtlı olmama halinde fiil ehliyetine sahip olunduğu kabul edilir (TMK m. 9-13).

⁴ Hak ehliyeti, yani haklardan yararlanma ehliyeti, hak sahibi olabilme ve borç üstlenebilme kabiliyetini ifade eder. Gerçek kişiler açısından kişinin tam ve sağ doğumu ile birlikte hak ehliyetine sahip olduğu kabul edilir (TMK m. 8).

⁵ Taşkan, s. 65; Selim Kaneti/ Esra Ekmekci/ Gülsen Güneş/ Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 121; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 93-94; M. Kamil Mutluer/ Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 130; Mualla Öncel/ Ahmet Kumrulu/ Nami Çağan/ Cenker Göker, Vergi Hukuku, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2023, s. 92.

⁶ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 94; Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 134; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 92-93; Saban, s. 122-124.

⁷ Mustafa Dural/ Tufan Ögüz, Türk Özel Hukuku Cilt II: Kişiler Hukuku, 21. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 23; Kemal Oğuzman/ Özer Seliçi/ Saibe Oktay Özdemir, Kişiler Hukuku, 20. Bası, İstanbul, 2021, s. 17, 22-23; Cem Baygın/ Ahmet Nar, Medeni Hukuk Dersleri – I, Başlangıç Hükümleri ve Kişiler Hukuku, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024, s. 310.

ortaya çıkan vergi borcu (maddi ödev), terekede yer alan murisin borçları arasında yer alıp, terekeyle birlikte miras payı oranında mirasçılara geçer.⁸ Ayrıca mirasçılarının muris adına ölümü vergi dairesine bildirmesi veya süresi içerisinde vergi beyannamesini vermesi gerekir (şekli ödevler).⁹ Buna karşın cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca ölümle birlikte murisin vergi cezalarının sona erdiği kabul edilir.¹⁰ Neticeten ölümün doğurduğu hukuki sonuçlar dikkate alınmak suretiyle vergi kanunlarında hem vergilendirme sürecine ilişkin hakların kullanılması ve ödevlerin yerine getirilmesi hem de vergi cezalarının durumuna ilişkin çeşitli hükümler getirilmiştir. Ölüm, vergi ehliyetini ve vergi cezalarını sona erdiren bir hal olmak ile birlikte ölüme bağlı intikaller, yani murisin terekisinin mirasçılara geçmesi Veraset ve İntikal Vergisinin konusu olarak düzenleme altına alınmıştır.¹¹

Ölüm, kişiliği sona erdiren tek hal olmayıp, TMK'da ölüm karinesi¹² ile birlikte gaiplik halinde de mahkeme kararına bağlı olarak kişiliğin sona ereceği hüküm altına alınmış, gaiplik kararının hüküm ve sonuçları ayrıca ele alınmıştır. İşte bu noktada vergi hukukunun ölüme bağladığı hukuki sonuçların gaiplik hali için aynı sonucu doğurup doğurmayacağı, dahası gaipliğe bağlı olarak kişiliği sona erenlerin ortaya çıkması durumunda nasıl hareket edileceği de önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁸ Taşkan, s. 72; Karakoç, s. 229-230; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 102.

⁹ Karakoç, s. 231; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 108.

¹⁰ Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı, s. 138; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 108.

¹¹ Taşkan, s. 506; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 463.

¹² TMK'nın 31'inci maddesinde “ölüm karinesi” kurumuna yer verilmiştir. TMK'nın 31'inci maddesine göre bir kişinin ölümüne kesin gözüyle bakılmasını gerektirecek durumlarda kişinin bu durumlardan sağ kurtulamayacağı genel hayat tecrübesiyle sabit olduğu takdirde, kişi gerçekten ölmüş kabul edilir (TMK m. 31). Ölüm karinesinden bahsedilebilmesi için öncelikle “bir kişinin ölümüne kesin gözüyle bakılmayı gerektiren bir durumda kaybolması” gerekir. Ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektirecek, yani risk seviyesi ölümü kesin olarak kabul etmeyi mümkün kılacak durumlardan kişinin kurtulmasının mümkün olmadığı kabulü halinde ölüm karinesinden bahsedilebilir. Dolayısıyla bahse konu durumun kesin olarak ölüm sonucunu doğuracak nitelikte olması gerekip, kişinin sadece ölüm tehlikesi içinde bulunması yeterli değildir. Ölüm karinesinden bahsedilebilmesi için ikinci olarak ölümüne kesin gözüyle bakılmayı gerektiren bir durumda kaybolan kişinin cesedinin bulunamamış olması gerekir. Aksi durumda, yani kişinin cesedinin bulunması ihtimalinde ölüm karinesinden değil, doğrudan ölümden bahsedilmesi gerekir. Ölüm karinesi için gerekli olan bahse konu şartların varlığı halinde o yerin en büyük mülki idare amirinin emriyle ölüm tutanağı düzenlenerek kütüğe ölü kaydı düşülür (TMK m. 44/1, NHK, m. 32/1). Ölüm kütüğüne ölü kaydının işlenmesiyle ölüm karinesine konu olayın meydana geldiği tarihten itibaren kişi ölmüş kabul edilir ve ölümün doğurduğu tüm sonuçlar ölüm karinesi için de söz konusu olur. Bu durumda ölü kaydı işlenen kişinin örneğin; kişilik hakları ve evliliği kendiliğinden sona erecek, malvarlığı teminat gösterilmesi gerekmeksizin mirasçılara geçecektir: Dural/ Ögüz, s. 26-27; Zafer Zeytin/ Ömer Ergün, Türk Medeni Hukuku, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018, s. 109; Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 26-29; Hüseyin Hatemi, Kişiler Hukuku, 8. Bası, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 82-83; Jale Akipek/ Turgut Akıntürk/ Derya Ateş, Kişiler Hukuku Birinci Cilt, 16. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020, s. 252-253; Mehmet Ayan/ Nurşen Ayan, Kişiler Hukuku, 5. Baskı, Mimosza Basım, Yayım Dağıtım, Konya, 2014, s. 140-141; Baygın/ Nar, s. 313-316; Ali Haydar Yağcıoğlu, “Ölüm Karinesi”, C. 24, S. 2, 2022, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 835 vd.

Bu çalışma ile gaipliğin vergi hukukunda ölüme bağlı sonuçları doğurup doğuramayacağı, doğurduğu takdirde geçmişe etkililiğinin nasıl değerlendirileceği ve gaibin ortaya çıkması halinde gaiplik kararı ile ortaya çıkan hukuki sonuçların nasıl etkileneceği sorularına cevap aranması amaçlanmaktadır. Çalışma; çalışmanın amacı da dikkate alınmak suretiyle üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde gaiplik durumu; TMK'nın ilgili hükümleri dikkate alınmak suretiyle ifade ettiği anlam, şartları, hüküm ve sonuçları dikkate alınarak açıklanacaktır. Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki kural olarak vergi hukuku, özel hukukun kurum ve kavramlarından faydalanırken kimi durumlarda kurum ve kavramları özel hukuktaki anlamlarını dikkate alacak şekilde hareket derken kimi durumlarda da bunları değiştirmek suretiyle kendine uygun hale getirmektedir. İkinci durumda uygulanacak kural ve kullanılacak kavram, vergi hukuku kuralı ve kavramı haline gelmektedir. Bu çerçevede çalışma açısından önem arz eden kişiliğin başlaması ve sona ermesi, hak ehliyeti, ölüm, mirasın intikali, gibi özel hukuk alanında düzenlenen kavramları ilgili alandaki anlamlarını dikkate almak suretiyle kullanmakta ve hükme bağlamaktadır.¹³ Dolayısıyla gaipliğin ne olduğu, şartları, hüküm ve sonuçlarının medeni hukuk dikkate alınmak suretiyle ele alınması gerekmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise gaipliğin vergi hukuku açısından doğurduğu sonuçlar, gaiplik kararı alınmadan öncesi ve sonrası için ayrı ayrı ele alınacak olup, özellikle gaiplik kararı alınmadan önce yapılan işlemler, vergi sorumluluğu, vergi cezaları ve Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) mükellefiyeti açısından ortaya koyulacaktır. Son olarak çalışmanın üçüncü bölümünde ise gaibin ortaya çıkması ve hayatta olduğunun anlaşılması halinde bir önceki bölümde açıklanan hukuki sonuçların ne yönde etkileneceği, yapılan açıklamalar üzerinden değerlendirilecektir.

I. GAIPLİK VE GAIPLİK KARARI

A. GENEL OLARAK

Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kişinin (gaibin) öldüğünün kuvvetle muhtemel, ancak ispatının kesinlikle mümkün olmadığı hallerde, gerek gaibin kişilik hakları ile malvarlığını askıya almamak gerekse hakları gaibin ölümüne bağlı olanların durumlarını koruyabilmek amacıyla bu kişi hakkında gaiplik kararı alınabilmekte, kişiliği sona erdirilebilmektedir (TMK m. 32/1).¹⁴

B. GAIPLİK KARARININ ŞARTLARI

Gaiplik kararının alınabilmesi için öncelikle kişinin (1) ölüm tehlikesi içinde kaybolması veya (2) kendisinden uzun zamandan beri haber alınamaması ve bunlara bağlı olarak (3) ölümünün kuvvetle muhtemel olması gerekir:

(1) *Ölüm tehlikesi içinde kaybolma*: Bir kişinin ölüm tehlikesi içinde olması; kaybolduğu olay neticesinde ölümüne kesin gözüyle bakılmayıp, ölmüş

¹³ Bkz. Karakoç, s. 83; Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı, s. 16; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 13; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 7.

¹⁴ Ayşe Arat, "Gerçek Kişilerde Kişiliğin Sona Ermesi", C. 9, S. 1-2, 2006, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, s. 258; Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 29; Dural/ Ögüz, s. 30; Akipek/ Akıntürk/ Ateş, s. 254; Baygın/ Nar, s. 319.

olma ihtimalinin sağ kalmış olma ihtimalinden daha yüksek olduğu durumu ifade eder.¹⁵ Bu noktada örneğin; yaşanan deprem sonra enkaz altından çıkarılan kişiye daha sonra ulaşılabilmesi, kurtulanların olduğu bir uçak kazasında kişinin kazadan kurtulup kurtulmadığının bilinmemesi, kaybolan bir kişinin kıyafetlerinin deniz kenarında bulunması gibi durumlarda bir kişinin ölüm tehlikesi içinde kaybolduğu söylenebilir.¹⁶

(2) *Uzun zamandır haber alınamama:* Bir kişiden uzun zamandan beri haber alınamaması; öncesinde nerede olduğu ve yaşadığı bilinen bir kişinin, olması gereken yerde olmaması, buradan haberli veya haber bırakmaksızın ayrılması ve nerede olabileceği ve yaşayıp yaşamadığının şüpheli olmasını ifade eder.¹⁷ Bu kapsamda örneğin; bir kişinin eşinin bilgisi dahilinde evden ayrıldıktan sonra bu kişiden bir daha haber alınamaması veya yurtdışındaki bir kişinin ailesine/arkadaşları ile iletişim halindeyken, iletişimin kesilmesi ve sonrasında bir daha haber alınamaması gibi.¹⁸

(3) *Ölümün kuvvetle muhtemel olması:* Bir kişinin ölüm tehlikesi içinde kaybolması veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamaması gaiplik kararının alınabilmesi için tek başına yeterli olmayıp, bunların kişinin öldüğü ihtimalini de kuvvetle akla getirmesi gerekir.¹⁹ Bu noktada kişinin öldüğünün kuvvetle muhtemel olması, yaşadığına dair ciddi kuşklar var olmasına rağmen kişinin sağ olma ihtimalinin de olduğu, yani ölümüne kesin gözle bakılamayacağı anlamına gelir.²⁰ İşte bu, gaipliği ölüm karinesinden ayıran asıl unsurdur.²¹ Ölüm karinesinde kişinin öldüğüne genel hayat tecrübesi ile kesin gözüyle bakılırken, gaiplikte ölüm ihtimali ne kadar yüksek olsa da kesin gözüyle bakılmaz.²²

Gaiplik kararının alınabilmesi için ayrıca ölüm tehlikesinin sona erdiği andan itibaren en az bir yıl veya kişinin kesin olarak yaşadığına dair (kişinin kendisinden veya üçüncü kişilerden) alınan son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir (TMK m. 33/1).²³

C. GAIPLİK KARARINA İLİŞKİN YARGILAMA USULÜ

Gaiplikte ölüm karinesinden farklı olarak ölüme bağlı sonuçlar kendiliğinden ortaya çıkmayıp, öncelikle yapılacak başvuruya bağlı olarak yetkili ve görevli mahkemeden gaiplik kararı alınması gerekir. Gaiplik kararı için başvuru yapılacak yetkili mahkeme kişinin Türkiye'deki son yerleşim yeri; eğer Türkiye'de hiç yerleşmemişse nüfus siciline kayıtlı olduğu yer mahkemesi; görevli mahkeme ise sulh hukuk mahkemesidir (TMK m. 32). Gaiplik kararı için sulh hukuk mahkemesine başvuruabilecekler ise *“hakları bu ölüme bağlı olanlar”* (bu

¹⁵ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 30; Hatemi, s. 84; Baygın/ Nar, s. 322.

¹⁶ Dural/ Ögüz, s. 31; Ayan/ Ayan, s. 145.

¹⁷ Dural/ Ögüz, s. 31.

¹⁸ Akipek/ Akıntürk/ Ateş, s. 256; Dural/ Ögüz, s. 31.

¹⁹ Zeytin/ Ergün, s. 110; Baygın/ Nar, s. 322.

²⁰ Dural/ Ögüz, s. 31; Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 30-31.

²¹ Bunun yanı sıra ölüm karinesinde bir süreye bağlı olmaksızın mülki idare amirinin emriyle ölüm karinesi uygulama alanı bulurken; gaiplikte hem belirli bir süreye bağlı olarak, ilgililerin talebiyle mahkeme kararına ihtiyaç duyulmaktadır. Bkz. Baygın/ Nar, s. 320.

²² Dural/ Ögüz, s. 30; Zeytin/ Ergün, s. 110; Ayan/ Ayan, s. 145.

²³ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 31-32.

ölüme bağlı olarak hak kazanacak ya da yükümlülükten kurtulacak olanlar²⁴), yani gaiplik kararı alınacak kişinin kanuni ve atanmış mirasçıları veya lehine vasiyet yapılan kişilerdir.²⁵ Bununla birlikte TMK'nın 588'inci maddesinde belirtilen şartların varlığına bağlı olarak hazine tarafından da başvuruda bulunulabilir.²⁶

İlgililer tarafından mahkemeye başvurulması üzerine mahkeme, gaiplik kararı alınmak istenen kişi hakkında bilgisi bulunanları, belirlenecek süre dahilinde bilgi vermeleri için ilâna çıkar (TMK m. 33/2-3). Bu noktada iki kere ilana çıkılması gerekli olup, ilk iki ilan arasında en az altı ay olmalıdır.²⁷ Dolayısıyla ölüm tehlikesi içinde kaybolma halinde en az 1,5 yıl, uzun zaman haber alınama halinde ise en az 5,5 yıl geçmedikçe gaiplik kararı verilememektedir.²⁸

Gaipliğine karar verilmesi istenen kişinin belirlenen ilân süresi içerisinde ortaya çıkması veya kendisinden haber alınması ya da öldüğü tarihin belirlenmesi hallerinde gaiplik kararı verilmesi gerek olmayıp, gaiplik talebi düşer (TMK m. 34).²⁹

D. GAIPLİK KARARININ HÜKÜM VE SONUÇLARI

Mahkeme tarafından yapılan ilândan bir sonuç elde edilemez ise mahkeme kişinin gaipliğine karar verir. Bu karar doğrultusunda kişi hakkında ölmüş gibi muamele edileceğinden, yani gaiplik kararı kişi ölmüş gibi sonuç doğuracağından ölüme bağlı haklar, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılır. Diğer bir ifadeyle gaibin mirasçıları, gaibe mirasçı olabilme, alacaklarını talep edebilme gibi şartlarını sağlamak koşuluyla ölümle birlikte doğan tüm hakları ileri sürerek talep edebilir.³⁰ Gaiplik kararı, mahkeme kararını hâkimin bildirmesi ile birlikte nüfus müdürlüğünce ölüm kütüğüne kayıt olunur (TMK m. 45).

Gaiplik kararı, ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak (TMK m. 35), yani geçmişe etkili olarak hüküm doğurur.³¹ Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki, gaiplik kararı adi karine niteliği taşır. Dolayısıyla gaiplik kararı talebinde bulunanlar açısından gaibin öldüğünü ispat

²⁴ Akipek/ Akıntürk/ Ateş, s. 258; Baygın/ Nar, s. 323.

²⁵ Dural/ Ögüz, s. 32; Baygın/ Nar, s. 323. Öğretide hakları ölüme bağlı olanlar arasında ayrıca “*gaip ile birlikte mirasçı olanlar, gaip yüzünden mirasa katılamayacak olanlar, vasiyeti yerine getirme görevlisi, hayat sigortası lehtar, askerlik şubesi ile savcılık ve gaip lehine bağışlayana dönme koşullu bağışlamada bulunanlar*” sayılmaktadır: Bkz. Eda Şahin, “Gaipliğin Miras Hukuku Bakımından Hüküm ve Sonuçları”, *TBB Dergisi*, 144, 2019, s. 254-255.

²⁶ Baygın/ Nar, s. 323.

²⁷ Akipek/ Akıntürk/ Ateş, s. 260; Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 33-34; Hatemi, s. 84; Ayan/ Ayan, s. 147.

²⁸ Dural/ Ögüz, s. 33; Baygın/ Nar, s. 325.

²⁹ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 34.

³⁰ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 33-34; Fatih Burak Uzun, “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, C. 6, S. 2, 2016, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 26; Şahin, s. 257.

³¹ Dural/ Ögüz, s. 34; Zeytin/ Ergün, s. 111; Baygın/ Nar, s. 326.

yükü kalkar, ancak bunun aksi (yani gaibin yaşadığı veya öldüğü tarihin belli olduğu) ilgililerce her zaman ve her türlü delille ispatlanabilir.³²

Gaiplik kararı, aile hukuku, miras hukuku gibi medeni hukukun farklı alanlarına yönelik farklı sonuçlar doğurur. Konumuz itibarıyla miras hukukuna ilişkin doğurduğu sonuçları belirtmek yerinde olacaktır. Ancak bu hususa değinmeden önce gaibin kaybolduğu veya en son haber alındığı tarihten gaiplik kararı alınıncaya değin malvarlığının nasıl yönetileceğinin açıklığa kavuşturulması gerekir. Çünkü gaip gaiplik kararı alınıncaya değin, gaibin hayatta olup olmadığı bilinmediğinden ne muris ne de mirasçı olamamakta, ancak malvarlığının da korunması gerekmektedir. Bu husus, TMK'nın velayet ve vesayete ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde çözüme kavuşturulabilir. Öncelikle gaibin kaybolmadan veya son haber alınma tarihinden önce hali hazırda velayet veya vesayet altında olması durumunda malvarlığının veli veya vasisi tarafından yönetileceğini kabul etmek gerekir. Ancak velayet ve vesayet altında olmaması ihtimalinde TMK'nın açıkça bir düzenleme olmamakla birlikte vesayeti düzenleyen hükümlerinin takip edilmesi mümkündür. TMK'nın 427'inci maddesine göre vesayet makamının, *“yönetimi kimseye ait olmayan mallar için gerekli önlemleri alması”* ve *“bir kimse uzun süreden beri bulunamaz ve oturduğu yer de bilinemezse”* de ilgililerin (kayım atanmasında menfaati bulunanların) talebi üzerine veya re'sen vesayet makamının bir yönetim kayyımı ataması gerekir.³³ Gaibin vesayet veya velayet altında olmaması mallarının yönetiminin kimseye ait olmadığı sonucuna götürmektedir. Bu çerçevede TMK'nın 427'nci maddesi gereği gaibin malvarlığının yönetilmesi için, gaiplik kararı alınıncaya değin, kendisine sulh hukuk mahkemesi tarafından kayyım atanması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.³⁴

Gaiplik kararı alınmasının miras hukuku açısından gaibin muris, mirasçı veya hem mirasçı hem muris olması yönüyle ayrı ayrı ele almak mümkündür:

- *Gaibin muris olması:* Gaiplik kararı ile karine olarak kişinin öldüğü kabul edildiğinden gaibin malvarlığı ölüm tehlikesi ya da son haber alma tarihine göre belirlenen mirasçılara kendiliğinden geçer.³⁵ Ancak gaiplik kararının kesinleşmesinin ardından gaibin mirasının (kanuni ve atanmış) mirasçılara geçebilmesi için mirasçılarının terekede yer alan malları teslim almadan önce güvence göstermek zorundadır. Bu güvencenin sebebi, malvarlığı mirasçılara geçtikten sonra üstün hak sahiplerinin veya gaibin ortaya çıkması olasılığı ve bunlara karşı malları geri verme yükümlülüğünün doğacak olmasıdır. Mirasçılar tarafından verilecek güvencenin ölüm tehlikesi içinde kaybolma halinde tereke mallarının tesliminden itibaren 5 yıl, uzun zamandan beri haber alınamama halinde son haber alma tarihinden itibaren 15 yıl ve her durumda en fazla gaibin 100 yaşına varmasına kadar geçecek süre için gösterilmesi gerekir (TMK m. 584). Bahse konu sürelerin geçmesinden sonra güvencenin sona ererek terekenin mirasçılara kesin olarak geçeceği kabul edilir.³⁶ Bununla birlikte terekenin kesin olarak mirasçılara geçmesi; mirasçıların, gaibin ortaya çıkması halinde gaibe veya ileride ortaya çıkabilecek üstün hak sahiplerine aldıkları malları geri verme

³² Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 34; Ayan/ Ayan, s. 145.

³³ Uzun, s. 26; Arat, s. 271.

³⁴ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 36; Akipek/ Akıntürk/ Ateş, s. 262.

³⁵ Akipek/ Akıntürk/ Ateş, s. 262-263; Dural/ Ögüz, s. 35.

³⁶ Dural/ Ögüz, s. 35.

yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Geri verme yükümlülüğünün kapsamı TMK'nın 993 ila 995'inci maddelerinin zilyetliğe ilişkin geri verme yükümlülüğü çerçevesinde belirlenir. Buna göre gaibin mirasçısı veya mirasında hak sahibi olanların gaibin ölmediğini veya üstün hak sahiplerinin varlığını bilmemeleri yani iyi niyetli olmaları halinde bunların geri verme anında malı kullanma veya maldan yararlanma karşılığında tazminat ödememesi, ayrıca malın kaybolması, yok edilmesi veya hasara uğramasından sorumlu olmaması gerekir. Buna bağlı olarak gaibin veya üstün hak sahiplerinin verilen güvenceden malvarlığından elde edemedikleri kısımları karşılama imkânı vardır. İyi niyetli gaibin mirasçısı veya mirasında hak sahibi olanların yapmış oldukları sadece zorunlu ve yararlı masrafları talep etme hakları saklı olup, talebi karşılanmadan malları geri vermekten kaçınılabilir. Aksi durumda yani gaibin mirasçısı veya mirasında hak sahibi olanların kötü niyetli olmaları halinde haksız el koyması yüzünden hak sahibine verdiği zararlar ve elde ettiği veya elde etmeyi ihmal ettiği ürünler karşılığında tazminat ödemekle yükümlüdür. Buna bağlı olarak gaibin veya üstün hak sahiplerinin verilen güvenceye başvurarak malvarlığından elde edemedikleri kısımları karşılamaları mümkündür. Kötü niyetli mirasçıların masrafları talep etme hakkı ise sadece zorunlu harcamalar için söz konusu olabilir ve malı geri vermekten kaçınmaz (TMK m. 993-995).³⁷ Son olarak geri verme yükümlülüğü gaip açısından süreye tabi değilken üstün hak sahipleri açısından zilyetlik kuralları çerçevesinde miras sebebiyle istihkak davasına ilişkin zaman aşımı süresine tâbidir (TMK m. 585, 639). Buna göre süre ölüm tehlikesi içinde kaybolma veya son haber alma tarihinden itibaren iyi niyetli mirasçılar için 10 yıl, kötü niyetli mirasçılar için ise 20 yıldır.

- *Gaibin mirasçı olması*: Bir mirasçının mirasın açıldığı anda ortada bulunmaması ve sağ olup olmadığının ispat edilememesi halinde mirasçının miras payı resmen yönetilir. Miras açıldığında orada bulunmayan mirasçının ölü olması hâlinde, gaipliğe ilişkin yukarıda belirtilen sürelerle ve usullere bağlı olarak onun miras payı kendilerine kalacak olanlar tarafından kişinin gaipliğine karar verilmesi ve miras payının kendilerine teslimi istenebilir (TMK m. 586). Hayatta olup olmadığı bilinmeyen kişinin malvarlığının veya miras payının 10 yıl resmen yönetilmesi ya da kişinin yüz yaşını tamamlayacağı sürenin geçmesi şartıyla Hazine de kişinin gaipliğine karar verilmesini isteyebilir. Mahkeme tarafından çıkılan ilân süresi içerisinde hiçbir hak sahibinin ortaya çıkmaması halinde gaibin mirası veya miras payı, Devlete geçer. Hazinesinin teminat gösterme zorunluluğu olmamakla birlikte devletin de geri verme yükümlülüğü söz konusudur (TMK m. 588).

- *Gaibin hem muris hem de mirasçı olması*: Muris olan gaibin aynı zamanda mirasçı olması yani mirasçılar tarafından tereke mallarını teslim alındıktan sonra gaibe miras düşmesi ihtimalinde; miras payı gaiplik sebebiyle kendilerine kalacak olanlar, ayrıca bir gaiplik kararı gerekmezken bu miras payının teslimini isteyebilir (TMK m. 587).

E. GAIPLİK KARARININ HÜKÜMSÜZ HALE GELMESİ

Gaibin ortaya çıkması, gaibin hayatta olduğunun anlaşılması veya gaibin ölümünün tespit edilmesi halinde gaiplik kararının hükümsüz hâle gelmesi gündeme gelir. Öncelikle gaibin ortaya çıkması veya gaibin hayatta olduğunun anlaşılması halinde, gaip olduğu kabul edilenin veya diğer ilgililerin

³⁷ Baygın/ Nar, s. 326-327; Şahin, s. 267-270.

mahkemeden bu durumun tespitini mahkemeden talep etmesi gerekir.³⁸ Mahkemenin kararı ile birlikte gaiplik kararı hükümsüz hale geleceğinden bu kararın bütün sonuçları da ortadan kalkar.³⁹ Bu durumda yukarıda bahse konu edilen geri verme yükümlülüğü gündeme gelecektir. Gaibin ölümünün tespit edilmesi halinde ise mahkeme kararı gerekmezsiniz ölümüne bağlı hukuki sonuçların kendiliğinden ortaya çıkar. Burada gaiplik kararı ile gaibin öldüğü tarih arasında mirasçılarda meydana gelecek değişikliklerin dikkate alınmak suretiyle geri verme yükümlülüğünün söz konusu olabileceği gözden kaçırılmamalıdır.⁴⁰

II. GAIPLIĞIN VERGİ HUKUKU AÇISINDAN SONUÇLARI

A. GENEL OLARAK

Ölümüne bağlı olarak kişiliğinin sona ermesi ve ölümüne bağlı (vergi hukukuna ilişkin) sonuçların ortaya çıkabilmesi için ortada bir cesedin olması gerekir. Ancak ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kişinin öldüğü konusunda kuvvetli olasılığın varlığı hallerinde kişiliğinin sona ermesiyle sonuçlanan gaiplik kararı söz konusu olmaktadır. Gaiplik kararı, kişiliğinin sona ermesi ile sonuçlandığından vergi hukuku açısından da önemli sonuçlar doğurur, çünkü vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu kişilikle doğrudan ilişkilidir. Bununla birlikte gaiplik kararı alınmadan önce gaibin vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklarının nasıl yerine getirileceği de önem arz eder.

B. GAIPLİK KARARI ALINANA KADAR GEÇEN SÜRE AÇISINDAN

Gaiplik kararı alınana kadar geçen sürede vergi hukukunda ortaya çıkan en önemli sonuç, gaibin maddi ve şekli ödevlerinin nasıl yerine getirileceği noktasındadır. Bu husus, TMK'nın velayet ve vesayete ilişkin ve VUK'un kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğuna⁴¹ ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde çözüme kavuşturulabilir.

Öncelikle gaibin kaybolmadan veya son haber alınma tarihinden önce TMK'nın ilgili hükümleri uyarınca velayet veya vesayet altına alınmış olması mümkündür. Gaibin küçük olması (ergin olmaması) halinde TMK'nın velayete

³⁸ Baygın/ Nar, s. 328.

³⁹ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 38; Ayan/ Ayan, s. 150.

⁴⁰ Oğuzman/ Seliçi/ Oktay Özdemir, s. 38.

⁴¹ Vergi sorumlusu, VUK'un 8'inci maddesinde "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanım vergi sorumlusunun sadece verginin ödenmesinden (maddi vergi ödevi) sorumlu tutulduğu sonucuna götürse de vergi sorumlusu şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından da vergi idaresine karşı sorumluluk altındadır. Vergi sorumlusunu vergi mükellefinden ayıran husus, vergi borcunun üzerine doğmaması, verginin asıl borçlusu olmamasıdır. Dahası vergi mükellefinin maddi ve/veya şekli ödevlerinin yerine getirilmesinde vergi sorumlusu muhatap alınmaktadır. VUK'ta esas itibarıyla kanuni temsilcilerin, mirasçılardan ve vergi kesenlerin sorumluluğuna yer verilmiştir (VUK m. 10-12); Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı, s. 122-123; Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 132; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 90; Saban, s. 115.

ilişkin hükümleri gereğince veli, vesayeti gerektiren durumların varlığı halinde ise TMK'nın vesayete ilişkin hükümleri gereğince vasi veya kayyım kanuni temsilcileri olarak karşımıza çıkar. İşte bu durumda VUK uyarınca küçük veya kısıtlı olan gaibin vergilendirmeye ilişkin şekli ve maddi ödevlerinin kanuni temsilcileri (veli, vasi veya kayyım) tarafından yerine getirilmesi gerekir (VUK m. 10/1).⁴² Gaibin velayet ve vesayet altında olmaması ihtimalinde ise yukarıda ayrıntılı olarak ele alındığı üzere TMK'nın 427'nci maddesi uyarınca gaibe vesayet makamınca yönetim kayyımı atanması gündeme gelmektedir. Bu bağlamda gaibin malvarlığının yönetimi için atanacak olan yönetim kayyımı, kanuni temsilcilerin sorumluluğu çerçevesinde sonuç doğuracağını kabul etmek gerekir.⁴³ Dolayısıyla gaibin maddi ve şekli ödevlerinin atanacak olan yönetim kayyımı tarafından yerine getirilmelidir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu çerçevesinde gaibe ait ödevlerin veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getirilmemesi nedeniyle alınamayan vergiler, kural olarak gaibin malvarlığından alınır, gaibin malvarlığından alınamaması halinde ise veli, vasi veya kayyım sorumlu olur. Burada kanuni temsilcilerin ödemiş olduğu vergi borçları için rücu hakkı saklıdır (VUK m.10/2-4). VUK'un *küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller* başlıklı 332'inci maddesine göre *“velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır”*. Ancak kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemelerinden doğacak vergi cezaları için rücu hakkı söz konusu olmamaktadır.⁴⁴

Gaiplik kararı alınmadan önce gaibin öldüğü tarihin belirlenmesi halinde ise artık ölüme ilişkin hükümlerin takip edilmesi gerekir. Dolayısıyla ölüm tarihinden itibaren VUK'un mirasçılarının vergi sorumluluğuna ilişkin hükümleri dikkate alınır.⁴⁵

C. GAIPLİK KARARI ALINDIKTAN SONRAKİ SÜREÇ AÇISINDAN

1. Gaiplik Kararı Alınmadan Önce Yapılan İşlemlerin Durumu

Yukarıda da ifade edildiği üzere gaiplik kararı ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak, yani geçmişe etkili şekilde hüküm ifade eder. Burada önem arz eden husus; gaiplik kararının, karar alınmadan önce vergi sorumlusu sıfatıyla kanuni temsilcilerin (ister veli ve vasi olsun isterse de kayyım) veya vergi idaresinin vergilendirme sürecine ilişkin yapmış olduğu işlemler üzerinde nasıl bir sonuç doğuracağıdır.

⁴² Taşkan, s. 70; Karakoç, s. 220.

⁴³ Aksi görüş için bkz. Cengizhan Hatipoğlu, “Gaiplik Kurumu ve Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar”, C. 14, S. 56, 2023, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, s. 436-437.

⁴⁴ Taşkan, s. 70; Karakoç, s. 221.

⁴⁵ Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki ölüm tarihinin belirlendiği süre dahilinde kanuni temsilci sıfatıyla gaibin velisi, vasisi veya kayyım tarafından ya da vergi idaresi veya yargısı tarafından alınmış karar veya yapılmış işlemlerin durumu hususu için “a. Gaiplik Kararı Alınmadan Önce Yapılan İşlemlerin Durumu” başlığında verilen bilgiler dikkate alınmalıdır.

Gaiplik kararının geçmişe etkili olması sebebiyle kural olarak gaiplik kararının alınana kadar gaip nam ve hesabına yapılmış olan tüm işlemlerin hukuk düzeninden kaldırılmasını gerektirir. Çünkü gaip adına yapılan hukuki işlemlerde işlemin tarafı gaip olduğundan yapılan hukuki işlemler taraf ehliyetinden yoksun hale gelir. Bu açıdan bakıldığında gaibin mükellefiyet kaydının ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı gün itibariyle silinmesi ve vergi idaresinin veya kanuni temsilcilerin vergi sorumlusu sıfatıyla yapmış olduğu işlemlerin hükümsüz kılınması/iptali gerekir.⁴⁶ Bu durumda örneğin; vergi sorumlusu sıfatıyla kanuni temsilcilerin verdiği beyannamelerin, tuttuğu defter, belge ve kayıtların, vergi dairesine yaptıkları bildirimlerin, ödemiş oldukları vergi asıl ve ferî borçları ile cezalarının, vergi dairesinin yaptığı tarh, tebliğ ve tahsil işlemlerinin hukuk düzeninden kalktığını sonucuna varılır. Mirasçılardan ise ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı gün itibariyle vergi sorumlusu olarak kabul edilerek bu tarih itibariyle gaibin üzerine düşen maddi ve şekli ödevleri yeni baştan yerine getirmesi beklenir. Bununla birlikte gaiplik kararının en erken ölüm tehlikesi halinde 1,5 yıl, uzun zaman haber alınamama halinde 5,5 yıl sonra alınabileceği düşünüldüğünde bahse konu süre içerisinde kanuni temsilciler tarafından defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme, tarh edilen vergi borcunu ödeme şeklinde ya da vergi yargısında dava açma yönünde çok kez ve farklı şekillerde işlemler tesis edilmesi mümkündür. Hakeza aynı süre içerisinde mükellef olan gaip nezdinde verginin tarh ve tahsiline ilişkin veya vergi incelemesi ve yoklaması yönüyle vergi denetimine ilişkin çok kez ve farklı şekillerde işlemler tesis edilmesi söz konusu olabilir. Bahse konu tüm işlemlerin gaiplik kararı ile birlikte geçmişe etkili olacak şekilde hukuk düzeninden kalktığını kabul etmek; vergilendirmenin anayasal ilkelerinden biri olan hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaştığını söylemek mümkün görünmemektedir.

Anayasal bir vergilendirme ilkesi olarak hukuki güvenlik ilkesi; vergi mükelleflerinin ve/veya sorumlularının soyut, genel ve sürekli olması gereken hukuk kurallarına güvenerek iş ve işlemlerini düzenlemesi ve kazanılmış haklarını koruyabilmesi anlamına gelir.⁴⁷ Hukuki güvenlik ilkesi; özellikle belirlilik ve geçmişe yürüme yürütülemezlik alt ilkeleri ile anlam kazanır. Bu noktada mükelleflerin sahip olduğu hak ve ödevlerin bilinebilir olması ve bunlara ilişkin düzenlemelerin açık ve anlaşılır yapılması belirlilik ilkesini⁴⁸; vergi mevzuatlarında yer alan hükümlerin ve bu hükümlere dayalı yapılan işlemlerin hükümlerin yürürlüğe girdiği tarihten önceki olaylara uygulanmaması geriye yürütülemezlik ilkesini ifade eder.⁴⁹ Ancak vergi hukukunda, tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş olaylara uygulanma sebebiyle kazanılmış hakların

⁴⁶ Danıştay bir kararında “...hakkında gaiplik kararı verilen ...'nun bu karar ile ölümünün ispatlandığını görüldüğü, gaiplik kararı son haber alma tarihinden itibaren hüküm ifade edeceğinden ve...nun kendisinden en son 2000/Mart döneminde haber alındığından bu tarihten sonra tesis edilen vergilendirme işlemlerinin hukuk alanında mevcudiyetinden söz edilemeyeceği, dolayısıyla 2000/Mart tarihinden itibaren hukuken ölmüş olan ...'nun vergi mükellefi olması düşünülemeyeceğinden bu kişi adına yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılmasına yönelik düzeltme şikayet başvurusunun reddine ilişkin davalı idare işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı...” yönündeki vergi mahkemesi kararını usule ve hukuka uygun bulunarak temyiz istemini reddetmiştir: Danıştay 9. Daire, E. 2008/3056 K. 2010/6321, T. 02.12.2010 (<https://karararama.danistay.gov.tr/>).

⁴⁷ Karakoç, s. 1023; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 24; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 58.

⁴⁸ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 24; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 59.

⁴⁹ Karakoç, s. 1023-1026; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 60.

ihlali ile karşı karşıya kalınabileceğinden gerçek geriye yürümenin kabul edilmediğini, tamamlanmamış ve hukuki sonuçlarını doğurmamış olaylara uygulanma sebebiyle beklenen hakların zarar görme riski söz konusu olduğundan gerçek olmayan geriye yürümenin ise kabul edilebilir olduğunu söylemek gerekir.⁵⁰ Bu bilgiler çerçevesinde TMK'nın ilgili hükümlerine göre kanuni temsilci olarak kabul edilen veli, vasi ve kayyımın VUK uyarınca vergi sorumlusu olarak ve vergi idaresinin karşılıklı vergilendirme sürecine ilişkin gerçekleştirdiği işlemler ilgili kanun hükümlerine güvenerek kendilerinden yapmaları beklenen ve tarafların da buna bağlı olarak gerçekleştirdikleri işlemlerdir. Dolayısıyla gaiplik kararının geçmişe etkili sonuç doğurması hem belirlilik hem de geriye yürütülemezlik ilkeleri ile bağdaşmadığı sonucuna ulaşılabilir.⁵¹

Gaiplik kararının geçmişe etkili sonuç doğurmasının vergi hukukunda ortaya çıkaracağı sonuçları gerçek – gerçek olmayan geriye yürüme çerçevesinde değerlendirmek ve çözüm sağlamak mümkün olabilir. Bu bağlamda hem hukuki güvenlik ilkesi hem de TMK'nın hem de VUK'un ilgili maddeleri gereği yerine getirmeleri sebebiyle ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı tarihten gaiplik kararının alındığı tarihe kadar geçen sürede hem kanuni temsilcilerin hem de vergi idaresinin hukuk düzeninde sonuçlarını tamamlamış olan işlemlerinin etkilenmemesi, ancak hukuk düzeninde sonuçları tamamlanmamış olan işlemlerinin artık vergi ve taraf ehliyeti dikkate alınmak suretiyle geçersiz kabul edilmesi gerekmektedir. Örneğin; kanuni temsilcisinin gaibin vergi asıl ve ferî borçlarına ilişkin yapmış olduğu ödeme veya vergi borcunun vergi dairesinin başlatmış olduğu icra takibi yoluyla tahsili ya da gaip nezdinde vergi incelemesi yapılmış olması veya vergi yargısında kanuni temsilcinin açmış olduğu davanın sonuçlanmış ve kesinleşmiş olması noktasında vergilendirme sürecinin veya vergi yargılamasının tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş olduğunu kabul etmek gerekir. Aksi durumda, yani vergi asıl ve ferî borçlarının ödenmemesi veya vergi dairesinin başlatmış olduğu icra takibinin tamamlanmamış olması ya da gaip nezdinde vergi incelemesine başlanmış olması veya vergi yargısında açılmış olan davanın sonuçlanmamış veya kesinleşmemiş olması hallerinde vergilendirme sürecinin veya vergi yargılamasının henüz hukuki sonuçlarını doğurmamış olduğunu kabul etmek gerekir.

2. Vergi Sorumluluğu Açısından

Vergi hukuku açısından ölüme bağlanan sonuçlar, yukarıda da ifade edildiği üzere esas olarak ölümle birlikte kişiliğin sona ermesi dikkate alınarak teşkil ettirilmiştir. Gaiplik kararı ile birlikte kişilik sona ereceği ve gaibin ölüme bağlı hakları, aynen gaibin ölümü ispatlanmış gibi kullanılabileceği için ölüme bağlı sonuçlar, gaiplik kararı açısından da söz konusu olacaktır. Dolayısıyla gaiplik kararı ile birlikte gaibin malvarlığı mirasçılara geçeceği için mirasçıların vergi sorumluluğuna ilişkin hükümleri söz konusu olacaktır. Buna bağlı olarak gaiplik kararı ile; mükelleflerin VUK'tan kaynaklanan şekli ve maddi ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve atanmış mirasçılara geçer. Maddi ödev açısından mirasçılardan her biri de vergi borçlarından miras hisseleri (payları) oranında

⁵⁰ Karakoç, s. 158; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 57-58; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 61.

⁵¹ Benzer görüş için bkz. Hatipoğlu, s. 443.

sorumlu olur.⁵² Şekli ödevler açısından ise örneğin; ölüm ise işi bırakma hükmünde olduğundan, ölüm karinesi veya gaiplik kararının mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekir. Mirasçılardan herhangi birinin durumu bildirmesi, diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır (VUK m. 164). Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki VUK uyarınca vergi kanunlarında aksi belirtilmedikçe mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir (VUK m. 16).

Bu noktada ayrıca önemle belirtmek gerekir ki gaiplik halinde vergi borcuna ilişkin sorumluluk, gaiplik kararı alınıncaya değin, yukarıda da ifade edildiği üzere, kanuni temsilcinin sorumluluğudur. Gaibin vergi borcunun kanuni temsilci (kayyım) tarafından ödenmemiş ve zamanaşımına uğramamış olması şartıyla vergi borcu miras payı oranlarında mirasçılara geçer.

3. Vergi Cezaları Açısından

Vergi cezaların açısından ölüm, cezaları şahsiliği ilkesi gereğince (tahsil edilmemiş olan) vergi cezalarını sona erdiren bir hal olarak kabul edilir (VUK m. 372).⁵³ Bu açıdan hakkında gaiplik kararı alınan mükellefin kendi fillerinden kaynaklanan vergi cezalarının kişiliğin sona ermesiyle birlikte düşmesi gerekir.⁵⁴ Ancak önemle belirtmek gerekir ki, mirasçılar tarafından yapılması gereken yukarıda belirtilen ödevlerin/işlemlerin mirasçılar tarafından yerine getirilmemesi halinde ortaya çıkan vergi cezasından mirasçılar sorumlu olup, ceza mirasçılar adına kesilir.⁵⁵

4. Veraset Yoluyla İntikaller Açısından

Servet transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi; ölüyle sağlar arasında veraset yoluyla veya sağlar arası ivazsız bir şekilde gerçekleşen intikalleri vergilendirmektedir. Bu noktada görüleceği üzere murisin terekisinin mirasçılara intikali bu verginin bir konusunu teşkil etmektedir.⁵⁶ Bu noktada gaiplik kararı ile birlikte ölüme bağlı sonuçların doğması ve buna bağlı olarak hakkında gaiplik kararı alınanın terekedeki mallarının mirasçılara geçecek olması, VİV kapsamında vergiye konu edilmesi sonucunu doğurur.

VİV açısından hakkında gaiplik kararı alınanın (ölüm tehlikesi ya da son haber alma tarihine göre belirlenen) yasal ve atanmış mirasçıları verginin mükellefi olarak kabul edilirken (VİVK m. 5); her mirasçı miras payı oranında VİV ödemekle sorumlu olup, VİV, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunduğundan her mirasçı miras paylarını dikkate almak suretiyle gaiplik kararının ölüm siciline kayıt olunduğu tarihi takip eden bir ay içinde beyanname vermek zorundadır (VİVK m. 9, 14).

⁵² Taşkan, s. 72.

⁵³ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 289; Karakoç, s. 476; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 271; Saban, s. 458.

⁵⁴ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 289.

⁵⁵ Taşkan, s. 73.

⁵⁶ Taşkan, s. 506.

Mükelleflerin verdiği beyannameye bağlı olarak vergi tarha, yetkili vergi dairesi tarafından VİVK'da belirtilen oranlar üzerinden hesaplanır (VİVK m. 14).⁵⁷ Tahakkuk eden VİV ise mükellefler tarafından tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir (VİVK m. 19).

III. GAİBİN ORTAYA ÇIKMASI (ZUHURU) VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. GENEL OLARAK

Gaiplik bağlı olarak, yukarıda ifade edildiği üzere, vergi hukuku açısından çeşitli hukuki sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda gaiplik kararı alınmaya kadar geçen sürede vergilendirmeye ilişkin vergi idaresi ve/veya vergi yargısı ile ilişkilerde ve yapılması gereken işlemlerde kanuni temsilciliğinin sorumluluğu devreye girmektedir. Gaiplik kararı alındıktan sonra ise gaiplik kararı alındıktan alınmadan önce kanuni temsilcilerin yaptığı işlemlerin kural olarak hukuken geçerli kabul edilmesi, gaiplik kararı ile birlikte gaibin adi karine olarak ölü kabul edilmesi sebebiyle mirasçının sorumluluğu çerçevesinde gaibin vergi borçlarının miras payı oranlarında mirasçılara geçmesi, vergi cezalarının sona ermesi ve mirasçılarının VİV mükellefi olmaları söz konusu olmaktadır. Peki gaibin gaiplik kararı alınmadan önce veya alındıktan sonra ortaya çıkması halinde gaipliğe bağlı olarak ortaya çıkan bu hukuki sonuçlar ne yönde etkilenecektir? Bu soruya yine gaibin gaiplik kararı alınmadan önce mi yoksa gaiplik kararı alındıktan sonra mı ortaya çıktığı dikkate alınmak suretiyle cevap aramak yerinde olacaktır.

Gaiplik kararı alınmadan önce gaibin ortaya çıkması ve hayatta olduğunun anlaşılması halinde TMK'nın 34'üncü maddesi uyarınca gaiplik kararı verilmesi gerek olmayıp, gaiplik talebi düşmektedir. Bu açıdan ölüme bağlı sonuçlar hiç doğmadığından ortaya çıkan gaibin vergi mükellefi olarak maddi ve şekli ödevlerinin (zamanaşımı süreleri dikkate alınmak şartıyla) mevcut haliyle devam edeceği, dahası kanuni temsilcinin söz konusu olduğu durumlarda da gaibin hukuki kişiliğinde değişiklik olmaması ve geçmişe etkili bir sonucun doğmaması sebebiyle kanuni temsilcilerin yapmış olduğu işlemlerin geçerli kabul edileceği sonucuna ulaşmak gerekir.

Ancak gaiplik kararı alındıktan sonra gaibin ortaya çıkması ve hayatta olduğunun anlaşılması halinde durum çetrefilli bir görünüm sergilemektedir. Gaiplik kararı alındıktan sonra gaibin ortaya çıkması halinde gaiplik kararının hükümsüz hâle gelmesi gündeme gelir. Öncelikle bu durumda, gaip olduğu kabul edilenin veya diğer ilgililerin mahkemeden bu durumun tespitini mahkemeden talep etmesi gerekir. Mahkemenin kararı ile birlikte kütükteki ölüm kaydı silinerek gaiplik kararı hükümsüz hale geleceğinden bu kararın bütün sonuçları da ortadan kalkar.⁵⁸ Bu bağlamda gaiplik kararının hükümsüz hâle gelmesi ve bu kararın bütün sonuçlarıyla ortadan kalkması, vergi hukukunun gaiplik kararına bağladığı tüm hukuki sonuçların da ortadan kalkması anlamına gelir. Bu bilgiler ışığında gaibin ortaya çıkmasına vergi hukuku açısından bağlanan sonuçları mirasçılarının vergi sorumluluğu, bu sorumluluk kapsamında yaptıkları vergilendirmeye ilişkin işlemler ve VİV mükellefiyetleri ile gaibin kaybolma veya

⁵⁷ Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 596; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 102.

⁵⁸ Oğuzman/ Seliç/ Oktay Özdemir, s. 38.

en son haber alındığı tarihinden öncesine ilişkin vergi borç ve cezaları açısından ayrı ayrı ele alarak değerlendirmek gerekir.

B. VERGİ SORUMLULUĞU AÇISINDAN

Gaibin ortaya çıkmasıyla sağ olduğunun mahkeme kararıyla tespiti sonrasında muris-mirasçı ilişkisi de sona ereceğinden ve kural olarak şekli ve maddi ödevler ortaya çıkan gaip tarafından vergi mükellefi olarak yerine getirileceğinden mirasçıların sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Bununla beraber ortaya çıkan gaibin bu tarih itibarıyla velayeti veya vesayeti gerektiren sebeplerin devam etmesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğunun yeniden gündeme gelmesi de ayrıca gerekecektir.

C. GAİPLİK KARARI ALINDIKTAN SONRA YAPILAN İŞLEMLER AÇISINDAN

Gaibin ortaya çıkması ile birlikte gaiplik kararının hükümsüz kılınması, ölüme bağlı hukuki sonuçların geçmişe etkili olacak şekilde ortadan kalkması ile sonuçlanır. Bu nedenle gaiplik kararı ile gaibin ortaya çıktığı zaman aralığında mirasçıların vergi sorumluluğu çerçevesinde yapmış olduğu işlemlerin, vergi idaresinin tarh, tebliğ ve tahsile ilişkin işlemlerinin ve vergi yargısında açılan davaların hukuki durumu da tartışmaya açıktır. Bu noktada yukarıda ifade edildiği üzere hem hukuki güvenlik ilkesi gereği hem de TMK'nın hem de VUK'un ilgili maddelerinin gereği yerine getirildiği için bahse konu sürede hem mirasçıların hem de vergi idaresinin hukuk düzeninde sonuçlarını tamamlamış olan işlemlerinin etkilenmemesi, ancak hukuk düzeninde sonuçları tamamlamamış olan işlemlerinin artık vergi ve taraf ehliyeti dikkate alınmak suretiyle geçersiz kabul edilmesi gerekmektedir.

D. VERGİ BORÇLARI VE CEZALARI AÇISINDAN

Gaibin ortaya çıkmasıyla sağ olduğunun mahkeme kararıyla tespiti sonrasında ortaya çıkan gaibin kişiliğini yeniden kazanması ile birlikte öncelikle vergi ehliyeti yeniden doğacaktır. Bu noktada ortaya çıktığı tarih itibarıyla üzerine yeniden vergi borcu doğması halinde mükellefiyet kaydı tesis edilerek vergi mükellefi olarak vergilendirilebilecektir.

Gaibin kaybolduğu veya en son haber alındığı tarihten önce doğmuş olan (ve kanuni temsilcileri ve mirasçıları tarafından ödenmemiş olan⁵⁹) vergi borçları ile ölüm kaydına bağlı olarak düşmüş olan cezaları açısından nasıl hareket edileceği, VUK'ta bu hususlarda bir düzenlemeye yer verilmediğinden tartışmaya açıktır. Ödenmemiş olan vergi borçları açısından ilgili borçların hukuken mevcudiyetini koruması, vergi cezaları açısından ise cezanın düşme sebebinin hukuken ortadan kalkması sebebiyle zamanaşımını⁶⁰ dikkate alarak çözüme

⁵⁹ Gaibin kaybolduğu veya en son haber alındığı tarihten önce doğmuş olan ve kanuni temsilcileri veya mirasçıları tarafından ödenmiş olan vergi borçları veya vergi cezalarının durumu hususu için “a. Gaiplik Kararı Alınmadan Önce Yapılan İşlemlerin Durumu” başlığında verilen bilgiler dikkate alınmalıdır.

⁶⁰ Vergi hukukunda zamanaşımı; belirli bir sürenin geçmesi ile vergi alacağının takip ve tahsil kabiliyetini ve dava edilebilirliğini kaybetmesi anlamına gelir: Taşkan, s. 143; Karakoç, s. 459; Saban, s. 104. Zamanaşımı, mükellefin veya sorumlunun müracaatı

kavuşturmak mümkündür. Bu durumda ancak zamanaşımına uğramamış olmak şartıyla ortaya çıkan gaibin ödenmemiş olan vergi borçlarından ve vergi cezalarından sorumluluğu gündeme gelebilecektir. Ancak unutmamak gerekir ki gaiplik kararının ölüm tehlikesi altında kaybolma halinde en erken 1,5 yıl, uzun zamandır haber alınamama halinde en erken 5,5 yıl sonra alınabildiği ve gaipliğin (mücbir sebep olarak kabulü halinde⁶¹) sadece tarh zamanaşımını durduran sebep olarak kabul edilebileceği, ancak diğer zamanaşımını durduran ya da kesen haller⁶² arasında yer almadığı⁶³ hesaba katıldığında vergi borçlarının

gerekmeksizin vergi idaresinin ve/veya vergi yargı organları tarafından zamanaşımı dikkate alınır (VUK m. 113): Taşkan, s. 144, Karakoç, s. 460; Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 182; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 164. Vergi borcu açısından zamanaşımı, tarh ve tahsil zamanaşımı şeklinde ikiye ayrılır. Tarh zamanaşımı; vergi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğramasıdır (VUK m. 114/1). Tahsil zamanaşımı ise vade tarihinin rastladığı takvim yılını takip eden yılın başından itibaren 5 yıl içinde tahakkuk etmesine rağmen tahsil edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğramasıdır (AATUHK m. 102). Vergi ceza zamanaşımı ise cezaların; bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününde itibaren vergi ziyayı ve özel usulsüzlük kabahatleri için 5 yıl; genel usulsüzlük kabahatleri için ise 2 yıl geçtikten sonra zamanaşımına uğramasıdır (VUK m. 374).

⁶¹ Mücbir sebep, kişinin elinde olmayan dış etkenlere (olaylara) bağlı olarak hukuken yerine getirmesi gereken ödevleri yerine getirmesini engelleyen durumlardır. Bir olayın mücbir sebep olarak kabul edilebilmesi için; (1) vergilendirmeye engel teşkil edecek bir kuvvetin varlığı, (2) Bu kuvvetin kişinin iradesi dışında gerçekleşmesi, (3) olayın kişinin iradesi dahilinde olmaması gerekir: Mutluer/ Dayanç Kuzeyli, s. 186; Ayrıca bkz. Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 147. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri dört bentte belirtilmiş ve maddenin sonunda "gibi haller" demek suretiyle sınırlı sayıda sayılmıştır: Bkz. Karakoç, s. 363; Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı, s. 156-157; Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, s. 258. Bu çerçevede bahse konu maddenin 1'inci bendinde ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk hali gibi gaipliğin de vergi ödevlerini yerine getirilmesine engel olacak nitelikte olmasıyla mücbir sebep olarak kabul edilmelidir. Danıştay da bir kararında "zorlayıcı nedenler olarak bilinen; doğal afet, savaş, gaiplik, ağır hastalık gibi haller" demek suretiyle gaipliği mücbir sebep olarak bahse konu etmiştir: Bkz. Danıştay 3. Daire, E. 2006/1488 K. 2006/2447, T. 05.10.2006 (<https://karararama.danistay.gov.tr/>).

⁶² Zamanaşımının durması; durma sebeplerinin ortaya çıktığı gün itibarıyla sürenin işlememesi ve bu sebeplerin kalktığı günün bitmesinden itibaren yeniden başlamasını; zamanaşımının kesilmesi ise kesme sebeplerinin ortaya çıkması ile işleyen sürelerin silinmesi ve silinmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımının yeniden işlemeye başlamasıdır: Taşkan, s. 144, Karakoç, s. 462; Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 170. Tarh zamanaşımını durduran sebepler VUK uyarınca takdir komisyonuna başvurulması ve mücbir sebebin varlığıdır. Tahsil zamanaşımını durduran sebepler ise AATUHK uyarınca "1) borçlunun yabancı memlekette bulunması, 2) hileli iflas etmesi veya 3) terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân bulunmaması" halleridir. Son olarak AATUHK çerçevesinde tahsil zamanaşımını kesen haller; "1) ödeme, 2) haciz uygulanması, 3) cebren tahsil ve takip işlemleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat, 4) ödeme emri tebliği, 5) mal bildirimi, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi, 6) yukarıda sayılan işlemlerden birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine uygulanması veya bunlar tarafından yapılması, 7) ihtilaflı vergi alacaklarında, vergi yargı organlarıncı bozma kararı verilmesi, 8) vergi alacağının teminata bağlanması, 9) vergi yargı organlarıncı icranın tehirine karar verilmesi, 10) iki kamu idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı kamu idaresi tarafından borçlu kamu idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi ve 11) vergi alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması"dır (AATUHK m. 103/1).

veya cezalarının (tarh, tahsil veya ceza) zamanaşımına uğramış olması ihtimal dahilindedir. Bu durumda vergi alacağının tehlikeye düşeceğini de kabul etmek gerekir.

Bu noktada önemle belirtmek gerekir ki gaibin ortaya çıkması durumunda gaiplik kararından önce kanuni temsilcilerin, gaiplik kararı sonrası ise mirasçılardan üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesinden kaynaklı kesilen vergi cezaları doğrudan kanuni temsilcilere veya mirasçılara kesildiğinden gaibin ortaya çıkmasının bu vergi cezaları üzerinde etkisi olmayacaktır.

E. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN

Veraset ve İntikal Vergisi açısından gaibin ortaya çıkması durumu VİVK'nın 21'inci maddesinde açık bir şekilde düzenleme altına alınmıştır. Bu noktada; gaibin muris olması durumunda, kütükteki ölüm kaydının silinmesi ardından VİV'i miras payları dikkate alınmak suretiyle ödemiş olan mükelleflere ilgili vergi dairesinden yazılı bir şekilde talep etmeleri halinde geri verilmesi gerekir (VİVK m. 21/a). Gaibin mirasçı olması durumunda ise gaibin ortaya çıkmasından önce tahakkuk eden VİV'in düzeltilmesinin gerekli olması halinde gaibin vereceği beyannameye veya vergi idaresince tespit edilecek olan matrah üzerinden verginin düzeltilmesi gerekir (VİVK m. 21/b).

SONUÇ

Gaiplik, ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun süre haber alınamayan bir kişinin öldüğü kabul edilerek kişiliğinin sona ermesi durumunu ifade eder. Bu durum, vergi hukuku açısından da önemli sonuçlar doğurur, çünkü vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu kişilikle doğrudan ilişkilidir.

Gaiplik kararı, gaibin kişiliğinin sona erdiğinin hukuki olarak tespit edilmesini sağlar ve geriye etkili bir şekilde hüküm doğurur. Bununla birlikte gaibin ortaya çıkması ise gaiplik kararının hükümsüz kılınmasını gerekli kılar ve hükümsüzlük geçmişe etkili bir şekilde sonuç doğurur. Ancak hem gaiplik kararının hem de gaiplik kararının hükümsüz kılınmasının geçmişe etkililiği, vergi hukuku açısından doğan hukuki sonuçları çetrefilli bir hale getirir. Örneğin;

- Gaiplik kararı alınana kadar gaibin küçük ya da kısıtlı olması durumunda, veli veya vasi; aksi durumda mahkeme tarafından atanacak bir kayyım, gaibin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumludur. Ancak TMK hükümleri uyarınca gaiplik kararı, ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı tarihten itibaren geriye dönük olarak geçerli olduğundan gaibin adına yapılmış tüm işlemler hukuki geçerliliğini kaybetmesi gerekir. Bu yaklaşımı vergilendirmeye ilişkin temel ve anayasal bir ilke olan hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaştırmak mümkün değildir. Bu çerçevede gaiplik kararının vergi

⁶³ Bununla beraber, gaip açısından ölüm tehlikesinin deprem, su baskını veya savaş gibi mücbir sebep hallerine bağlı ortaya çıkması veya uzun zamandır haber alınamayan kişinin yurt dışına çıktıktan sonra geri döndüğünün ispatlanamadığı durum açısından zamanaşımının durması gündeme gelebilir. Mücbir sebebe bağlı olarak tarh zamanaşımının, yurtdışında olmaya bağlı olarak tahsil zamanaşımının durduğu sonucuna ulaşılabilir.

hukukunda geriye etkili değil, ileriye etkili sonuç doğurması gerektiği sonucuna ulaşmak mümkündür.

- Gaiplik kararı ile gaibin malvarlığı mirasçılara geçer. Mirasçılar, VUK hükümleri gereğince gaibin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olur. Ayrıca gaiplik kararı ile birlikte gaibin kişiliği sona erdiği için şahsilik ilkesi gereği, kendi fiillerinden kaynaklanan cezalar düşer. Gaibin ortaya çıkması halinde ise gaiplik kararının hükümsüz kılınması geçmişe etkili olacağından mirasçıların vergi sorumluluğu çerçevesinde yapacağı işlemlerin (örneğin; payına düşen vergi borcunu ödemesi, beyanname vermesi veya dava açması) geçersiz olması gerekir. Bu yaklaşımı da hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaştırmak mümkün değildir. Bu durumda sadece ödenmemiş olan vergi borçlarının veya kısımlarının ve düşen vergi cezalarının yeniden gaipden istenebileceğini kabul etmek gerekir. Burada da zamanaşımı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

- Gaiplik sadece tarh zamanaşımı için, mücbir sebep olarak değerlendirilmesine bağlı olarak zamanaşımını durduran bir sebep olarak kabul edilebilir. Ancak tahsil zamanaşımı ve ceza zamanaşımı açısından bu durum söz konusu olmayıp, gaibin ortaya çıktığı ana kadar vergi borcunun ve cezalarının tahsil kabiliyetini kaybetmesi söz konusu olabilmektedir.

Bahse konu sorunların temelinde gaipliğe ilişkin (VİVK hariç) vergi mevzuatında açık bir düzenlemeye yer verilmemiş olması yatar. Hem gaiplik kararı alınmadan önce gaibin vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumlulukların kim tarafından yerine getirileceğine (örneğin; kayyım atanması) veya gaiplik kararına bağlanacak vergi hukukuna ilişkin sonuçlara TMK'nın ilgili hükümleri takip edilerek ulaşılmaktadır.

Sonuç olarak gaiplik kararının veya bu karar sonrası gaibin ortaya çıkmasının geçmişe etkili olması, vergi hukukunda belirsizlik yaratabilecek, hukuki güvenlik ilkesini zedeleyebilecektir. Bu açıdan hukuk düzeninde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını tamamlamış (vergi sorumluları, vergi idaresi tarafından yapılan) işlemlerin (veya vergi yargısında alınmış kararların) geçerli kabul edilmesi gerektiği söylenebilir. Ayrıca zamanaşımına ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında gaibin ortaya çıktığı süre dahilinde vergi borcu ve cezalarının zamanaşımına uğrama riski ortaya çıkabilir. Bu açıdan vergi alacağının korunabilmesi adına, gaipliği uygun bir süre zarfında zamanaşımını durduran bir sebep olarak kabul edilmesi gerektiği söylenebilir. Dolayısıyla bahse konu sorunlar ile karşı karşıya kalınmaması adına hem VUK, hem de AATUHK başta olmak üzere vergi mevzuatında gaipliğe ilişkin hem geçmişe etkililik (örneğin; *gaiplik kararının veya gaibin ortaya çıkması halinde kararın hükümsüzlüğünün geçmişe etkili sonuç doğurmayacağı yönünde*) hem de zamanaşımı hususunda (örneğin; *hem tahsil hem de ceza zamanaşımı açısından gaipliğin teminatın sona erme süresi dikkate alınarak zamanaşımını durdurması yönünde*) açık düzenlemeler yapılması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Akipek J/ Akıntürk T/ Ateş D, Kişiler Hukuku Birinci Cilt, 16. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2020.

Arat A, “Gerçek Kişilerde Kişiliğin Sona Ermesi”, C. 9, S. 1-2, 2006, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, ss. 257-276.

Ayan M/ Ayan N, Kişiler Hukuku, 5. Baskı, Mimoza Basım, Yayım Dağıtım, Konya, 2014.

Baygın C/ Nar A, Medeni Hukuk Dersleri – I, Başlangıç Hükümleri ve Kişiler Hukuku, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2024.

Dural M/ Öğüz T, Türk Özel Hukuku Cilt II: Kişiler Hukuku, 21. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

Hatipoğlu C, “Gaiplik Kurumu ve Vergi Hukuku Bakımından Doğurduğu Sonuçlar”, C. 14, S. 56, 2023, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, ss. 423-448.

Karakoç Y, Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Kaneti S/ Ekmekci E/ Güneş G/ Kaşıkçı M, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.

Mutluer M K/ Dayanç Kuzeyli N, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.

Oğuzman K/ Seliçi Ö/ Oktay Özdemir S, Kişiler Hukuku, 20. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2021.

Öncel M/ Kumrulu A/ Çağan N/ Göker C, Vergi Hukuku, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2023.

Saban N, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2019.

Şahin E, “Gaipliğin Miras Hukuku Bakımından Hüküm ve Sonuçları”, TBB Dergisi, 144, 2019, ss. 249-275.

Şenyüz D/ Yüce M/ Gerçek A, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 13. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022.

Taşkan Y Z, Vergi Hukuku, 6. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

Uzun F B, “Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti”, C. 6, S. 2, 2016, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, ss. 11-48.

Yağcıoğlu A H, “Ölüm Karinesi”, C. 24, S. 2, 2022, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s. 833-885.

Zeytin Z/ Ergün Ö, Türk Medeni Hukuku, 4. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Danıştay Kararları

Danıştay 3. Daire, E. 2006/1488 K. 2006/2447, T. 05.10.2006.

Danıştay 9. Daire, E. 2008/3056 K. 2010/6321, T. 02.12.2010.