

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ SORUMLUSU, SORUMLULUK HALLERİ VE TÜRLERİNİN İNCELENMESİ

*Yrd. Doç. Dr. Adnan GERÇEK\**

## GİRİŞ

Devletle fert ve kurumlar arasında doğan vergi ilişkisi, taraflara bazı ek sorumluluklar yüklemekle birlikte, esas olarak bir borç-alacak ilişkisinden başka bir şey değildir. Bu ilişkide bir tarafta vergi alacaklısı (veya aktif vergi süjesi) olarak devlet, diğer tarafta vergi borçlusu (veya pasif vergi süjesi) olarak fert ve kurumlar bulunur. Vergilendirme işlemi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki ilişkiye taraf olanların yetki ve sorumlulukları Anayasada ve vergi kanunlarında tespit edilmiş durumdadır.

Devlet vergileme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip fert ve kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ancak, devlet bununla yetinmeyerek, bazı durumlarda vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir. Bunu sağlayabilmek için, vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini geliştirmiştir.

Türk vergi hukukunda “vergi sorumlusu” genel olarak düzenlenmiş olup, ilgili vergi kanunlarında çeşitli kişilerin sorumluluk hallerine yer verilmiştir. Bu alanla ilgili yayınlanan birçok kitap ve araştırmada da mevcut düzenlemelerdeki sorumluluk hallerinin açıklanması ile yetinilmiştir. Ancak, vergi sorumlusu kavramı ve vergi sorumluluğu konusu incelendiğinde, pozitif

---

\* Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

hukukta vergi sorumlusu olarak nitelendirilen kişilerin hukuki nitelikleri ve sorumlulukları arasında önemli farkların ve çeşitlerin olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, genel düzenlemelerden hareket ederek vergi sorumlusu kavramı ve vergi sorumluluğu konusu ile ilgili yorumlar yapmak, farklı ve hatalı sonuçlara yol açabilmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle vergi mükellefi ile vergi sorumlusu kavramları tanımlanıp, vergi sorumlusu durumundaki kişilerin nitelikleri ve yetkileri incelenecektir. Daha sonra, Türk vergi hukukunda düzenlenen sorumluluk halleri ele alınacaktır. Bu tespitleri takiben, çeşitli açılardan sorumluluk türleri ortaya konacak ve vergi sorumlusu konumundaki kişilerin vergi mükellefiyle, kendi aralarında ve vergi idaresiyle olan sorumluluk ilişkileri değerlendirilecektir.

## I. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU KAVRAMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

### A. MÜKELLEF KAVRAMI VE NİTELİKLERİ

Vergi hukuku alanında mükellef kavramının geliştirilmesinin temel amacı, devletin finansman ihtiyacını karşılamak için vergi alınmasıdır. Vergi mükellefi ve vergi mükellefiyeti kavramı, vergi hukukunun varlığına ve bağımsızlığına karine teşkil eden temel kavramlardan biridir<sup>1</sup>. Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 8/1. maddesinde “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Ancak, VUK'un 157-257. maddesinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ilgili hükümler bu tanıımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğü yanında, defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerin de bulunduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin tamamı vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefinin geniş anlamda sorumluluğu, hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir<sup>2</sup>.

Kanun koyucunun gerçek amacı, bir verginin ekonomik yükünü onu ödeyenden farklı kişilere (vergi yüklenicisi) yüklemek olsa bile, verginin ödenmesi ve diğer ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine

<sup>1</sup> Selahattin Tuncer – Salih Şanver, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, **İktisat ve Maliye**, Cilt V, Sayı 11, Şubat 1959, s. 525.

<sup>2</sup> Mualla Öncel, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara: A.Ü. SBF Yayını No: 522, 1983, ss. 39-40; Mualla Öncel – Ahmet Kumrulu – Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 12. baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, ss. 71-72.

muhatap olanlar kanuni mükelleflerdir<sup>3</sup>. Bu nedenle, mükellefiyet kanundan doğan hukuki bir ilişki olup, vergi kanunlarında öngörülen istisnalar dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamaz (VUK, md. 8/3). Dolayısıyla, vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarma imkanına sahip olsa bile, vergi mükellefi “asıl vergi borçlusu” konumunda olup, buna ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek durumundadır.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için 1) vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve 2) vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir. Bu iki şart vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede temel kriter oluşturmaktadır<sup>4</sup>. Vergi mükellefiyeti, esas itibarıyla vergiyi doğuran olayın vergi mükellefi nezdinde gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Bunun için vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir bağın kurulması gerekmektedir. Diğer taraftan, mükellef vergi borcunu malvarlığından ödemek zorunda olduğundan, malvarlığında azalma meydana gelmektedir. Ödenmemesi durumunda ise vergi idaresi mükellefin malvarlığına karşı cebren takibat yapabilmektedir. Bu niteliklerinden dolayı mükellefe uzlaşma, düzeltme, mahsup ve iade, takas ve terkin talebinde bulunma veya zamanaşımını ileriye sürme hakkı tanınmaktadır. Benzer şekilde, malvarlığında azalmaya bağlı olarak menfaati zedelendiğinden, mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı da vardır.

VUK’un 9. maddesinde “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, herhangi bir şekilde kanuni ehliyeti olmayan veya yasak faaliyetlerle uğraşan bir kişi, vergiyi doğuran olayla bağlantı içine girse, vergi mükellefi olacaktır. Vergi hukukunda kanuni ehliyet koşulunun aranmaması, vergi alacağının güvence altına alınması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda medeni hukuktan ayrı bir ehliyet anlayışı kabul edilerek, kendine özgü bir şekilde “ödeme gücü” ilkesi benimsenmiştir<sup>5</sup>.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, bir taraftan kendisine vergi borcu yüklenen ve vergi kanunlarında hükme bağlanan ödevleri yerine getiren, diğer taraftan yasaların kendisine tanıdığı hakları kullanabilen kişinin, vergi mükellefi olarak nitelendirildiğini göstermektedir.

<sup>3</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 73.

<sup>4</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 72; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 3.baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s. 141.

<sup>5</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004, s. 89.

## B. VERGİ SORUMLUSU KAVRAMI, NİTELİĞİ VE YETKİLERİ

### 1. Vergi Sorumlusu Kavramı ve Tanımı

Vergi hukuku alanında “sorumluluk” kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır. Nitekim, VUK’un 8/2. maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Burada vergi sorumlusunun tanımı genel olarak yapılmış olup, bazı hallerde mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı hallerde ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir. Dolayısıyla, vergi sorumlusu kavramını 1) başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden *vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu*, 2) başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden *fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu* ve 3) başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden *vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu* şeklinde üç başlık altında incelemekte yarar vardır.

#### a. Vergi Kesen Durumundaki Vergi Sorumlusu

Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellef adına vergi ödeme ödevini yerine getirmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap olan kişiyi ifade etmektedir. Vergi sorumlusu, asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı vergi dairesine onun adına yatırmaktadır. “Vergi kesen” durumundaki vergi sorumlusu, sadece teknik anlamda vergi sorumluluğunu üstlenmiş olup, esasında “aracı ödeyici”<sup>6</sup> veya “maliyenin fahri tahsildarı”<sup>7</sup> niteliğini taşımaktadır. 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 yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmuştur. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı “vergi alacağının kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlamaktır”. Böylece, vergi dairesi binlerce mükellefin vergilendirilmesiyle uğraşmak yerine, onlarla ilişki içinde olan ve ödemedede bulunan az sayıdaki kişileri muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesi imkanını elde etmektedir.

<sup>6</sup> Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s. 36.

<sup>7</sup> Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, Cilt II, 6. baskı, İstanbul, 1978, s. 331.

Vergiyi doğuran olay, vergi kesen konumundaki vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez; vergi sorumlusu mükellefle girdiği ekonomik ilişkinin bir uzantısı olarak onun malvarlığından vergileri kesip vergi dairesine yatırır. Dolayısıyla, vergi sorumlusunun malvarlığında bir azalma olmaz, hatta verginin kesildiği ve vergi dairesine ödendiği zaman aralığında bunları kullanma imkanı söz konusu olur. Bu durumdaki vergi sorumlusunun sorumluluğu, başkasının vergisini kesip ödmeden dolayı sorumluluktur. Vergi dairesi ile olan ilişkisinde, sorumlu vergilerin kesilmesi ve yatırılması açısından borçlu durumundadır. Asıl mükellef ile arasındaki ilişkide ise, sorumlu, vergi dairesine ödemiş olduğu vergileri kesmemesi halinde, vergi borcu için mükellefe rücu edebilmektedir<sup>8</sup>.

#### ***b. Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu***

Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusu, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalan kişiyi ifade etmektedir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde, asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeyen vergi sorumlusuna “fer'i vergi borçlusu” da denilmektedir<sup>9</sup>. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı “vergi alacağını güvence altına almaktır”. Bu durumda, vergi dairesi asıl vergi borçlusu olan mükelleften vergiyi alamama ihtimaline karşı, bu verginin ödenmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmaktadır. Örneğin VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 12. maddesine göre mirasçıların sorumluluğu, KVK'nın 34. maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 39. maddesine göre işi devralanların sorumluluğu, AATUHK'nın 57. maddesine göre kefillerin sorumluluğu bu nitelikte bir sorumluluktur.

Vergiyi doğuran olay, fer'i vergi borçlusu konumundaki vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez, ancak vergi sorumlusu kendi malvarlığından vergileri ödemek zorundadır. Fer'i vergi borçlusu konumundaki vergi sorumlusunun sorumluluğu mükellefle olan hukuki ilişki veya yapılan işlem nedeniyle vergi borcunu kendi malvarlığından ödemeyi ifade etmektedir.

#### ***c. Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu***

Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişileri ifade etmektedir. Bu konumdaki vergi sorumlusu, asıl mükellefin şekli vergi

<sup>8</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 82.

<sup>9</sup> Hermann Piper, **Steuerschuld und Steuerhaftung**, 1964, s. 8'den nakleden Öncel, a.g.m., s. 45.

ödevlerinin doğru yapılması sorumluluğunu üstlenmiş olup, “vergi ödevlisi” niteliğini taşımaktadır. Vergi hukukunda bu niteliklerde bir vergi sorumlusunun kullanılmasının amacı “mükellefle ilgili şekli ödevlerin doğru ve eksiksiz yapılmasını sağlamaktır”. Vergi ödevlisi niteliğini taşıyan vergi sorumluları iki grupta toplanabilir. Birincisi, mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğini kontrol etme ödevi verilenler. İkincisi, 3568 sayılı kanuna<sup>10</sup> göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler<sup>11</sup>.

Bazı hallerde, mükellef tarafından vergiye ilişkin ödevlerin eksiksiz, zamanında ve usule uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak ve bu ödevlerini kanuna uygun olarak yerine getirmeyenleri tespit etmek amacıyla vergi borcuyla hiçbir ilişkisi olmayan kişi, kurum ve kuruluşlara mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğini kontrol etmeyi içeren tamamen biçimsel nitelikte bir sorumluluk yüklenmiştir. Örneğin, MTVK’nın 13. maddesi, Damga Vergisi Kanunu’nun 27. maddesi ve Harçlar Kanunu’nun 128. maddesi gibi maddelerle noter, trafik, tapu, banka, belediye gibi kurumlara mükelleflerin vergi ödevlerinin tam ve doğru olduğunu kontrol etme ve herhangi bir eksiklik olması halinde işlem yapmama mecburiyeti getirilmiştir. İşlem yapanlara ise, mükellefin ödemesi gereken vergi borcuyla ilişki kurularak bir sorumluluk yüklenmiştir.

VUK’un mükerrer 227. maddesine göre, mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca, 3568 sayılı kanunun 12/4. maddesinde de, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere bir vergisel sorumluluk getirilmiştir. Bu şekilde meslek mensuplarına yüklenen sorumluluk, mükellefin şekli ödevlerinin doğru yapılmasını ifade eden “doğruluk sorumluluğu”dur. Meslek mensuplarının doğruluk sorumluluğunu yerine getirmemeleri halinde, vergi borcuyla ilişkilendirilerek bir sorumluluk saptanmıştır.

Bunların dışında, vergi ödevlisi konumundaki bazı kişilere bir de bilgi ve belge verme ödevi yüklenmiştir. Mükellefin vergiye ilişkin ödevlerini tam ve eksiksiz olarak yerine getirip getirmediğinin tespit edilebilmesi için, vergi idaresine, mükellef ile herhangi bir işlem yapan gerçek ve tüzel kişiler ile

<sup>10</sup> “3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

<sup>11</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, s. 189.

kamu idare ve müesseselerinden belli aralıklarla veya devamlı olarak bilgi alma yetkisi tanınmıştır (VUK md. 148, 149, 150). Vergi ödevlisi niteliğini taşıyan bu kişi, kurum ve kuruluşlara kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri halinde, mükellefin vergi borcuyla bir ilişki kurulmaksızın VUK'un 353. ve mükerrer 355. maddelerine göre özel usulsüzlük cezası verilmektedir. Dolayısıyla, bu konumdaki vergi ödevlisi durumundakilere, mükellefin vergi borçlarının ödenmesi ile ilgili bir sorumluluk yüklenmemiştir. Verilen ödevleri yerine getirmemeleri halinde, bunlar sadece ceza muhatabı olarak takip edilmektedirler. Bu nedenle, kanaatimizce, bu grupta yer alan vergi ödevlisi durumundakileri vergi sorumlusu olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır<sup>12</sup>.

Buraya kadar yapılan açıklamalardan hareketle, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen, ancak asıl vergi borçlusu konumundaki mükellefle olan iktisadi veya hukuki ilişkisi nedeniyle, vergi kesintisi yapıp vergi dairesine yatırmak, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek veyahut vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek durumunda kalan üçüncü kişiler vergi sorumlusu olarak tanımlanabilir.

## 2. Vergi Sorumlusu ve Vergi Sorumluluğunun Niteliği

Vergilerin kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlamak, vergi alacağını güvence altına almak veya vergi ödevlerinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, vergi kanunlarında belirtilen durumlarda verginin ödenmesinden asıl mükellefle birlikte veya onun yerine üçüncü kişi veya kişiler de sorumlu tutulabilmektedir<sup>13</sup>. İşte, asıl mükellefin vergi borcuyla ilgili alacaklı vergi dairesine karşı vergi kesintisi yapıp ödemekle, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle veya verilen şekli ödevleri yerine getirmekle görevli tutulan kişi vergi sorumlusudur. Vergi kanunlarına göre vergi sorumlusu konumundaki kişinin yerine getirmesi gereken sorumlulukların tümü ise vergi sorumluluğu olarak ifade edilebilir<sup>14</sup>.

VUK'un 9/1. maddesinde “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*” hükmüne yer verilmiştir. Genellikle literatürde “kanuni ehliyet” kavramı, Medeni hukuktaki “fiil ehliyeti” kavramı ile eşdeğer tutulmuştur. Ancak, yasa koyucu “fiil ehliyeti” kavramını değil de “kanuni ehliyet” kavramını kullanarak, vergi hukuku açısından farklı bir yaklaşım

<sup>12</sup> Bu grupta yer alan vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu, devletle mükellef arasındaki vergilendirme ilişkisiyle doğrudan bağlantılı değildir. Dolayısıyla burada vergi ödevlisi durumundakilere yüklenmiş bir mükellefiyet vardır ve bunun yerine getirilmemesi halinde, ceza muhatabı olarak kendilerine ceza verilmektedir. Karşılaştırma için bkz. Akkaya, a.g.m., ss. 189-190.

<sup>13</sup> Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s. 42.

<sup>14</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 75.

benimsemiştir. Kanaatimizce, vergi hukukundaki “kanuni ehliyet” kavramının hem hak ehliyetini, hem de fiil ehliyetini kapsayacak şekilde düşünülmesi gerekmektedir<sup>15</sup>. Çünkü, bir kişi haklardan yararlanmayı ifade eden hak ehliyetine veya hakları kullanmayı ifade eden fiil ehliyetine sahip olmasa bile, vergiyi doğuran olayla ilişki içine girmesi durumunda mükellef olmakta veya sorumlulukla ilgili ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Örneğin, küçük veya kısıtlı bir kişi fiil ehliyetine sahip olmamasına rağmen, gelir elde ederse vergi mükellefiyetinden kaçamayacaktır. Benzer şekilde, fiil ehliyetine sahip yetişkin bir kişi, yasak bir faaliyet olan uyuşturucu ticareti yapması veya diplomasız ve yetki belgesiz avukatlık, hekimlik, mali müşavirlik gibi meslekleri icra etmesi açısından hak ehliyeti olmamasına rağmen, bu faaliyetlerden gelir elde etmesi durumunda da vergi mükellefiyetinden kurtulamayacaktır. Buna paralel olarak, söz konusu vergi mükellefleri bu faaliyetlerinde işçi çalıştırılırsa, bunlara yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak açısından sorumlu olacaklardır. Nitekim, VUK’un 9/2. maddesindeki “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” hükmü bu kanyı güçlendirmektedir.

Vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi kamu hukuku ilişkisinden doğmakta olup, hangi hallerde vergileme ile ilgili üçüncü kişilerin de sorumlu tutulacağı vergi kanunlarında belirtilmektedir. ‘Bu durum, vergilerin kanuniliği ilkesinin de bir gereğidir’<sup>16</sup>. Vergi kanunlarında belirtilen durumlar dışında sorumlulukla ilgili yapılan özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz (VUK, md. 8/3). Dolayısıyla, kamu düzenine ve verginin konulmasındaki amaca aykırı olmamak koşuluyla kişiler arasındaki iç ilişkide geçerli olan vergi sorumluluğu ile ilgili sözleşmeler, kanundaki özel haller dışında vergi daireleri açısından hüküm ifade etmez<sup>17</sup>.

Vergi hukukunda sorumluluk, esas itibariyle sorumluluğun ilgili olduğu mükellefin nezdinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmaktadır. VUK’un 9/2. maddesine göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunun doğmasına engel değildir. Diğer taraftan, vergi borcunun ödenmesiyle mükellefiyet ve sorumluluk sona ermektedir. ‘Sorumluluğun vergi borçluluğu ile birlikte doğup, borcun edimi ile birlikte ortadan kalkmasına sorumluluğun bağımlılık niteliği denilmektedir’<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Hak ehliyeti ve fiil ehliyeti kavramı ve sınırlamaları hakkında geniş bilgi için bkz. Bilge Öztan, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 11. baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003, ss. 221-226.

<sup>16</sup> Sarılı, a.g.e., s. 33.

<sup>17</sup> Kaneti, a.g.e., s. 97.

<sup>18</sup> Öncel, a.g.m., ss. 49-50; Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 80.



Genellikle literatürde vergi sorumluluğunun fer'i nitelikte olduğu vurgulanmaktadır<sup>19</sup>. Sorumluluğun bu niteliği, vergi borcunun önce asıl vergi borçlusu olan mükelleften istenmesi, daha sonra sorumludan istenmesini ifade etmektedir<sup>20</sup>. Ancak, Türk vergi hukukunda vergi sorumlusunun vergi mükellefi ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulduğu haller de oldukça yaygındır. Dolayısıyla, sorumluluğun fer'iliği niteliği mevcut düzenlemeler karşısında kural olma özelliğini kaybetmiş ve istisnai hale gelmiştir<sup>21</sup>.

### 3. Vergi Sorumlusunun Yetkileri

Vergi sorumlusunun yetkileri denildiğinde, vergi sorumlusunun idareye karşı ileri sürebileceği yetkiler kastedilmektedir. Bu konuda bir kanuni düzenleme olmamasına rağmen, VUK'un 8/4. maddesi, kanunun diğer maddelerinde geçen "mükellef" deyiminin vergi sorumlularını da kapsadığını öngördüğünden, mükelleflere tanınan yetkilerin sorumlular için de geçerli olduğu söylenebilir<sup>22</sup>. Bu görüşü AATUHK'nın 3. maddesinde yer alan amme borçlusu tanımını da doğrulamaktadır. Buna göre, amme borçlusu deyimi "*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*" ifade etmektedir. Yine, GVK'nın 107. maddesinde de vergi sorumlularının tarhiyatın muhatabı olabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Danıştay'ın bazı kararlarında ve Maliye Bakanlığı özelgelerinde, vergi sorumlusuna asıl mükellef kadar geniş yetkiler tanınmadığına yönelik görüşler belirtilmişse de, son yıllardaki kararlarda<sup>23</sup> ve yapılan yasal düzenlemelerle, vergi sorumlusuna asıl mükellefin tüm yetkilerini kullanabilme olanağı sağlanmıştır. Vergi sorumlusunun mahsup ve iade talebinde bulunup bulunamayacağı ile ilgili tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla, kanun koyucu 5035 Sayılı kanunla<sup>24</sup> GVK'nın 121. maddesi ve KVK'nın 44. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na fazla ödenen vergilerin mahsuben veya nakden iadesi ile ilgili yetki verilmiş ve bu yetkinin mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ayrı ayrı kullanılabileceği hüküm altına alınmıştır.

İster vergi kesen, ister fer'i vergi borçlusu, isterse vergi ödevlisi konumunda olsun, vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından muhatap

<sup>19</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 80; Karakoç, a.g.e., s. 162.

<sup>20</sup> Nihal Saban, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991, s. 43.

<sup>21</sup> Akkaya, a.g.m., s. 188.

<sup>22</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 81.

<sup>23</sup> Danıştay'ın vergi sorumlusunun yetkileri ile ilgili kararları karşılaştırmak için bkz. Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., ss. 81-82; Karakoç, a.g.e., ss. 165-167; Akkaya, a.g.m., ss. 197-201, Sarılı, a.g.e., ss. 45-49,

<sup>24</sup> 02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

kabul edilmesi ve vergiyi ödemek mecburiyetinde olması halinde, vergi idaresi karşısında amme borçlusu statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı cebri takibat yapılabilen veya hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, vergi sorumlusunun dava açma, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvurularında bulunma veya zamanaşımını ileri sürme yetkisi bakımından asıl vergi mükellefinden farklı kalmamaktadır.

Fer'i vergi borçlusu konumundaki vergi sorumlusu vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda olduğundan ve menfaati doğrudan zedelendiğinden, İYUK'un 2. maddesine göre dava açabilmektedir. Vergi kesen veya vergi ödevlisi konumundaki vergi sorumlusunun malvarlığında azalma olmadığından menfaati zedelenmemekte, ancak ödevlerini yerine getirmese kendisine ceza kesilebilmekte veya vergiden sorumlu tutulabilmektedir. Kendisine ceza kesilmesi veya vergiden sorumlu tutulması halinde ise, menfaatinin zedelenip zedelenmediğine bakılmaksızın VUK'un 377. maddesine göre dava açabilmektedir<sup>25</sup>. Diğer taraftan, VUK'un Ek 7/2. maddesinde cezaya muhatap olanların uzlaşma talebinde bulunabilecekleri belirtildiğinden, vergi sorumlularının uzlaşma talebinde bulunma yetkisi de vardır.

Vergi sorumluları, kesinti yapmayı gerektiren durumun meydana gelmesi veya mükellefin borcundan dolayı kendilerine karşı takibata başlanması halinde artık vergi borcundan sorumlu sıfatını kazanırlar. Bu durumdaki vergi sorumluları, üstlenmiş oldukları vergi borçlarının vergi idaresinden olan alacaklarına mahsubu talebinde bulunabilirler (AATUHK, md. 23). Aslında buradaki "mahsup" deyimini ile takas kastedilmektedir, çünkü mahsup tarh aşaması ile ilgili iken, takas tahsil aşamasında karşılıklı iki alacağın olması durumunda söz konusudur<sup>26</sup>. Benzer şekilde, vergi sorumlularının bu borçları için AATUHK'nın 48. maddesine göre tecil talebinde bulunma ve AATUHK'nın 105. maddesi ile VUK'un 115. maddesine göre terkin talebinde bulunma yetkileri de vardır. Diğer taraftan, VUK'un 114. maddesi ile AATUHK'nın 102. maddesinde düzenlenen zamanaşımı sürelerinin dolması mükellefin yanı sıra vergi sorumlusu için de geçerlidir<sup>27</sup>.

VUK'da vergi sorumlularının vergilendirme işlemlerine ilişkin hata düzeltme talebinde bulunma yetkisi ile ilgili bir hüküm yoktur. Ancak, VUK'un 8/4. maddesindeki mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsayacağı şeklindeki düzenleme gereğince ve vergi sorumluluğu açısından vergi idaresine muhatap kabul edilen ve vergiyi ödemek zorunda olan kişinin vergi sorumlusu olduğu dikkate alındığında, vergi sorumlularının da hata düzeltme talebinde bulunma yetkisine sahip olmaları gerekir. Bu konuda

<sup>25</sup> Akkaya, a.g.m., s. 196.

<sup>26</sup> Mualla Öncel, "Türk Vergi Hukukunda Takas", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXV, Sayı 1-4, 1978, s. 14.

<sup>27</sup> Nami Çağan, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 389, 1975, s. 124.

Danıştay tarafından verilen çelişkili kararları<sup>28</sup> ve Maliye Bakanlığının farklı uygulamalarını önlemek için, VUK'un 122. maddesinde vergi sorumlularının da hataların düzeltilmesini talep edebileceklerinin açıkça belirtilmesine ihtiyaç vardır.

## II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK HALLERİ

Türk vergi hukukunda bir vergi borcunun ödenmesi veya bununla ilgili şekli ödevlerin yerine getirilmesi görevlerinin sadece mükellef üzerinde toplanmayıp, birden fazla kişi arasında bölündüğü durumlar sık görülmektedir<sup>29</sup>. Birçok kanunda değişik niteliklerde vergi sorumluluğu hallerine yer verilmiştir. Yukarıda, vergi sorumlusu kavramının açıklanmasında benimsenen yaklaşıma paralel olarak, vergi sorumluluğu hallerini de üç başlık altında toplamak mümkündür: 1) vergi kesen durumundakilerin sorumluluğu halleri, 2) fer'i vergi borçlusu durumundakilerin sorumluluğu halleri ve 3) vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu halleri.

### A. VERGİ KESEN DURUMUNDAKİLERİN SORUMLULUĞU HALLERİ

Vergi kesen durumundakilerin sorumluluğu halleri VUK'un 11. maddesinin yanı sıra GVK'nın 94. maddesi, KVK'nın 24. maddesi, KDVK'nın 9. maddesi, VİVK'nın 17. maddesi ile 7, 9, 16 ve 19. maddeleri, ÖTVK'nın 4/2. maddesi, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13 ve 35. maddeleri ve Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi gibi maddelerde düzenlenmiştir. Vergi kesen durumundakilerin sorumluluğu esas itibarıyla VUK'un 11. maddesinde düzenlenmiş olup, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili ödevleri yerine getirmekten sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, ödedikleri vergilerden dolayı vergi sorumlularının asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmaz. Vergi kanunlarında vergi kesenlere üç temel ödev yüklenmiştir; 1) kanunlarda belirtilen oranda vergiyi hesaplayıp kesmek, 2) kanunlara uygun olarak yapılan kesintileri vergi dairesine yatırmak ve 3) yapılan bu işlemlerle ilgili şekli ödevleri (bordro düzenleme, defter tutuma, beyanname verme vb.) yerine getirmektir<sup>30</sup>. Buna göre, vergi kesen durumundakilerin verilen ödevleri tam olarak yerine getirmesi durumunda, vergi idaresinin kendilerine daha geniş ödevler yüklemesi mümkün değildir<sup>31</sup>.

<sup>28</sup> Danıştay'ın konuyla ilgili çelişkili kararları hakkında bkz. Sarılı, a.g.e., ss. 46-48.

<sup>29</sup> Öncel, a.g.m., s. 44.

<sup>30</sup> Karakoç, a.g.e., s. 155.

<sup>31</sup> Kaneti, a.g.e., s. 83.

Vergi kesintisi (tevkifat, kaynakta kesme ya da stopaj), Türk vergi hukukunda çok yaygın olarak kullanılan tahsilat yöntemlerinden biridir. Nitekim, birçok vergi kanununda, verginin kaynakta kesilmesi yöntemi geniş uygulama alanı bulmaktadır. Bunların başında Gelir Vergisi Kanunu gelmektedir. GVK'nın 94. maddesinde kamu idare ve müesseseleri, dernekler ve vakıflar, kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticari, zirai ve serbest meslek kazancı erbapları 15 bent halinde sayılan nakden veya hesaben yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) gelir vergisi kesintisi yapmak, bu kesintileri zamanında vergi dairesine yatırmak ve bununla ilgili diğer şekli ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır.

KVK'nın 24. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumlara ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi kazanç ve iratları sağlayanlar, yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak, bu kesintileri zamanında vergi dairesine yatırmak ve bununla ilgili diğer şekli ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulmuşlardır.

Vergi kesenlerin sorumluluğunun geniş uygulama alanı bulunduğu kanunlardan biri de KDV'dir. KDV'nin 9/1. maddesine göre, '*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir*'. Bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığı mükelleflerin ikametgahı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmamasının yanı sıra, çeşitli tebliğlerle diğer birçok haldeki işlemlere taraf olanları da vergi kesintisi yapmak ve bunları vergi dairesine yatırmaktan sorumlu tutmuştur. "Gerekli görülen diğer hallerde" Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesi çerçevesinde düzenlenen sorumluluk uygulamaları şunlardır<sup>32</sup>: 1) serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen telif faaliyetleri, 2) kiralama işlemlerinde sorumluluk uygulaması, 3) reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması, 4) tekstil ve konfeksiyon fason imalat işlemlerinde sorumluluk uygulaması, 5) inşaat, taahhüt, temizlik, özel güvenlik, bakım onarım, yemek servisi, danışmanlık hizmetleri alımında sorumluluk uygulaması ve 6) akaryakıt teslimlerinde sorumluluk uygulaması.

KDVK'nın 9/1. maddesinde öngörülen vergi kesenlerin sorumluluğu, tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olarak ikiye ayrılabilir. Tam sorumlulukta, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamı sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır. Mükelleflerin ikametgahı, işyeri, kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen telif faaliyetleri ile kiralama ve reklam verme işlemlerinde, vergi sorumlusu niteliğindeki alıcılar KDV'nin

<sup>32</sup> Geniş bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, 11. baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005, ss. 458-463.

tam kesilip vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulmuşlardır. Kısmi sorumlulukta ise, mükellef tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmı sorumlu sıfatıyla alıcılar tarafından, diğer kısmı ise mükellef tarafından beyan edilip ödenmektedir. Tekstil ve konfeksiyon fason imalat işlemlerinde, akaryakıt teslimlerinde, kamu kurumları ve bankaların yemek, bahçe ve çevre bakımı, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim, temizlik, inşaat, taahhüt, bakım onarım, yemek servisi gibi hizmet alımlarında KDV'nin ödeme sorumluluğu belirli oranlarda mükellef ile alıcı arasında paylaşılmaktadır<sup>33</sup>.

VİVK'nın 17. maddesine göre kesinti yapmak zorunda olan kamu idare ve müesseseleri, bankalar, sigorta şirketleri, diğer şirket ve kurumlar ile mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren ödemeleri yaparken, veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler. İstihkak sahiplerinin bu tasdiknameyi ibraz etmemeleri halinde de, söz konusu kuruluşlar veraset yoluyla intikaller üzerinden % 5, ivazsız intikaller üzerinden ise %15 oranında kesinti yaparak kanunda belirlenen süreler içinde vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Ayrıca, VİVK'nın 7, 9, 16 ve 19. maddelerinde gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahisler ile yarışma ve çekilişlerden kazanılan ikramiyelerin vergilendirilmesinde de kaynakta vergileme esası benimsenmiştir. Buna göre, söz konusu kişilere dağıtmış oldukları ikramiyeler üzerinden %10 oranında kesinti yapmak ve bunları kanunda belirlenen süre içinde vergi dairesine yatırmak zorunluluğu getirilmiştir.

ÖTVK'nın 4/2. maddesi ile, KDVK'nın 9/1. maddesine paralel bir sorumluluk getirilerek bu konuda düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı bu konudaki yetkisini henüz kullanmamıştır. Diğer taraftan Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13 ve 35. maddelerinde de vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Kanunun 13. maddesine göre, *'ilan ve reklam işlerini meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellef adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar'*. Kanunun 35. maddesine göre ise, elektrik ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini tahsil etmek ve ilgili belediyeye yatırmak zorundadırlar.

Benzer şekilde, Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, iktisadi kamu teşekkülleri ve bankalar damga vergisine tabi ödemeleri yaparken, vergiyi kesinti yoluyla tahsil etmekle sorumludurlar.

---

<sup>33</sup> Sarılı, a.g.e., s. 137.

## B. FER'İ VERGİ BORÇLUSU DURUMUNDAKİLERİN SORUMLULUĞU HALLERİ

Fer'i vergi borçlusu durumundakilerin sorumluluğu halleri VUK'un 10, 12, 162 ve 251. maddelerinde, AATUHK'nın 33, 35, mükerrer 35 ve 57. maddelerinde, KVK'nın 34 ve 39 maddelerinde, KDVK'nın 9/2. maddesinde, ÖTVK'nın 13. maddesinde, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13. maddelerinde, Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25. maddelerinde, Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesinde düzenlenmiştir.

Fer'i vergi borçlusu durumundakilerden bazıları doğrudan doğruya asıl borçlunun yerine geçmektedir ve ödedikleri vergiler için mükellefe rücu etme imkanı yoktur. Bu durumda vergi borcunun başka bir kişiye intikalinden<sup>34</sup> söz edilmekte ve fer'i vergi borçluları verginin nihai yüklenicisi durumunda kalmaktadır. Fer'i vergi borçlusu durumundakilerden bazıları ise, asıl borçlu ile birlikte sorumlu tutulmakta ve ödedikleri vergi borçları için asıl borçluya rücu hakları saklı kalmaktadır. Bu durumda vergi borcunda teselsülden<sup>35</sup> söz edilmekte ve vergi sorumlusu ikinci derecede borçlu durumuna gelmektedir. Dolayısıyla, fer'i vergi borçlusu durumundakilerin kendi içindeki farklı niteliklerini dikkate alarak "birinci derecede fer'i vergi borçluları" ve "ikinci derecede fer'i vergi borçluları" şeklinde ayrı ayrı incelemek daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Hatta, başvuru sırası itibarıyla AATUHK'nın 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğunu, "üçüncü derecede fer'i vergi borçlusu sorumluluğu" olarak nitelendirmekte yarar vardır.

### 1. Birinci Derecede Fer'i Vergi Borçlularının Sorumluluğu Halleri

Türk vergi hukukunda birinci derecede fer'i vergi borçlularının sorumluluğu hallerine VUK'un 12. maddesinde düzenlenen mirasçılarının sorumluluğu ve KVK'nın 39. maddesi ile AATUHK'nın 36. maddesinde düzenlenen işi devralanların sorumluluğunda rastlanmaktadır.

VUK'un 12. maddesine göre "*ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar*". Ayrıca, VUK'un 164. maddesine göre ölüm, iş bırakma hükmünde olduğundan ölen mükellefin şekli ve maddi ödevleri mirasçılara geçer. Vergi hukukunda maddi ödevlerden dolayı mirası reddetmemiş kanuni ve mansup<sup>36</sup> mirasçılar miras hisseleri oranında sorumlu olurlar. Buna karşılık, şekli ödevlerin miras hisseleri oranında dağıtılması mümkün olmadığından müteselsil sorumluluk

<sup>34</sup> Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 16. baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, ss. 67-70.

<sup>35</sup> Erginay, a.g.e., ss. 64-67.

<sup>36</sup> 4721 sayılı Türk Medeni Kanununda "kanuni ve mansup mirasçı" kavramları yerine "yasal ve atanmış mirasçı" kavramları kullanılmıştır.

söz konusudur<sup>37</sup>. VUK'un 372. maddesi cezaların kişiselliği ilkesine uygun olarak ölüm halinde cezaların düşeceğini hükme bağlamaktadır. Bu durumda, vergi cezalarından dolayı mirasçılardan sorumlu tutulması söz konusu değildir. Vergiyi doğuran olay ölen mükellefin kişiliğinde gerçekleştiğinden, miras ortaklığı<sup>38</sup> nedeniyle onun yerine geçen mirasçı için yükümlülüğün belirleyici unsurlarından biri olan “vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmiş olma” koşulu eksik kalmaktadır<sup>39</sup>. Bununla birlikte, mirasçılar tüm hak ve yükümlülükleri ile birlikte ölenin yerine geçmekte, vergi borçlarını kendi malvarlıklarından ödemekte ve fiili imkansızlık nedeniyle asıl borçluya rücu edememektedir. Bu nitelikleri dolayısıyla mirasçılar, birinci derecede fer'i borçlu konumunda vergi sorumlusu olarak değerlendirilebilir.

Tüzel kişiliğin son bulma şekillerinden biri olan sermaye şirketlerinin vergisiz birleşmelerinde veya devir halinde gerçek kişilerdeki miras ortaklığına benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. KVK'nın 39. maddesine göre, işi devralan veya bölünme sonrası kurum devredilen veya bölünen kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi ve diğer ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt ettiğinden, bunların tüm vergi borçlarından sorumlu olmaktadır. Burada devralan veya bölünme sonrası kurum, vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleştiği asıl borçlu olmamasına rağmen, devir edilen veya bölünen kurumun tüm borçlarını üstlendiği, kendi malvarlığından ödediği ve fiili imkansızlık nedeniyle eski kurumlara rücu edemediği için, birinci derecede fer'i borçlu konumunda vergi sorumlusu niteliğine sahip olmaktadır. Nitekim, AATUHK'nın 36. maddesinde yer alan “İki veya daha ziyade hükmi şahsın birleşmesi, devri, bölünmesi veya şekil değiştirmesi halinde yeni kurulan hükmi şahıs, birleşen, devir alınan, bölünen veya eski şekildeki hükmi şahıs ve şahısların yerine geçer” şeklindeki düzenleme bunu doğrulamaktadır.

## 2. İkinci Derecede Fer'i Vergi Borçlarının Sorumluluğu Halleri

Türk vergi hukukunda ikinci derecede fer'i vergi borçlarının sorumluluğu hallerine birçok kanun hükmünde yer verilmiştir. VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde “kanuni temsilcilerin sorumluluğu”; KVK'nın 34. maddesi ile AATUHK'nın 33. maddesinde “tasfiye memurlarının sorumluluğu”; AATUHK'nın 11 ve 57. maddelerinde “kefillerin sorumluluğu”; VUK'un 251. maddesinde “karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu”; KDVK'nın 9/2. maddesi, ÖTVK'nın 13. maddesi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13. maddeleri, Damga Vergisi

<sup>37</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C. I., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995, s. 328.

<sup>38</sup> Mirasçılardan sorumluluğu ile ilgili “miras ortaklığı ve müteselsil sorumluluk” hükümleri 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 640-641. maddelerinde düzenlenmiştir.

<sup>39</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 79.

Kanunu'nun 24 ve 25. maddeleri ve Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesinde "ilgili kişilerin sorumluluğu" halleri düzenlenmiştir.

VUK'un 10. maddesi ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, belirli koşullara bağlı olarak, bir tür "kanuni kefalet müessesesi"ne benzetilmektedir<sup>40</sup>. Türk vergi hukukunda vergi borcunun aslı bakımından ortak bir düzenleme getirilerek, bunun asıl mükellefin malvarlığından alınması gerektiğine hükmedilmiştir. Dolayısıyla, kanuni temsilciler vergi kanunlarının yüklediği ödevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirirlerse, vergi asıl mükellefin malvarlığından alınmaktadır<sup>41</sup>. Ancak, kanuni temsilciler kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmezlerse, bu yüzden mükellefin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamayan vergiler kanuni temsilcilerin malvarlığından alınmaktadır. Bu vergiler temsilcilerin kendi kişisel borçları olmadığı için asıl vergi borçlusuna rücu hakları vardır (VUK, md. 10; AATUHK, mük. md. 35)<sup>42</sup>.

Vergi cezalarından sorumluluk açısından ise gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu farklılık arz etmektedir. Küçük ve kısıtlıların veli, vasi ve kayyım gibi kanuni temsilcileri, temsil ettikleri kişilerin vergisel ödevlerini yerine getirmemeleri halinde, kasıt ve ihmalleri olup olmadığına bakılmaksızın cezaya muhatap olurlar (VUK, md. 332) ve bunlar için küçük ve kısıtlılara rücu edilemez<sup>43</sup>. Diğer taraftan VUK'un 333. maddesine göre tüzel kişilerin yönetim ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden meydana gelecek parasal nitelikteki vergi cezaları tüzel kişi adına kesilmektedir. Ancak, genel ceza hukukundaki "cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmesi" ve "cezaların şahsiliği" prensipleri gereği, hürriyeti bağlayıcı cezaların suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360. maddelerde öngörülen hapis cezaları, bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanmaktadır. Zaten, hapis cezası gerektiren fiiller için tüzel kişilerin yargılanmasına olanak yoktur<sup>44</sup>. Dolayısıyla, VUK'un 333. maddesindeki düzenlemeyle kanuni temsilcilerin cezalandırılması değil, sadece suçu işleyen kanuni temsilcinin cezalandırılması amaçlanmıştır<sup>45</sup>.

Kanuni temsilciler vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkileri olmamalarına karşılık, belirli koşulların varlığında tüm malvarlıkları ile asıl borçlu tarafından ödenmeyen vergilerden sorumlu tutulmaktadır.

<sup>40</sup> Kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu hakkında geniş bilgi için bkz. Turgut Candan, **Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Ankara: Tüze Yayıncılık, 1998, s. 7.

<sup>41</sup> Karakoç, a.g.e., s. 151.

<sup>42</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 74.

<sup>43</sup> Kırbaş, a.g.e., s. 83.

<sup>44</sup> Kaneti, a.g.e., s. 230.

<sup>45</sup> İ. Halil Bağdınlı, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler İle Ortakların Vergisel Sorumluluğu", **Vergi Sorunları**, Yıl 17, S. 119, (Ağustos 1998), s. 65.



Dolayısıyla kanuni temsilcileri, asıl borçlu yerine sorumlu tutulan ikinci derecede fer'i vergi borçlusu olarak nitelendirmek doğru olacaktır.

Kurumların tasfiye dönemi süresince vergilendirmeye ilişkin ödev ve sorumluluklar, tamamen kanuni temsilci durumunda bulunan tasfiye memurlarına yüklenmektedir. VUK'un 10. maddesi tasfiye memurları için de geçerli olup, tasfiye dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan vergi ve buna bağlı alacaklar şirket tüzel kişiliğinden alınmadığı takdirde tasfiye halinde kanuni temsilcilerin yerine geçen tasfiye memurlarından talep edilmektedir<sup>46</sup>. Diğer taraftan, KVK'nın 34. maddesi ile AATUHK'nın 33. maddesi uyarınca, tasfiye memurları tasfiye edilen kurumun tahakkuk etmiş veya tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi veya bu vergilerle ilgili karşılık ayırmadan İcra ve İflas Kanunu'nun 206. maddesinin 6. sırasında yazılı imtiyazsız alacaklara ödeme ve ortaklara paylaşım yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl, zam ve cezalarından tüm malvarlıkları ile şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar. Buna göre, tasfiye memurlarının sorumluluğu aynen kanuni temsilciler gibi ikinci derecede ve fer'i niteliktedir. Bu nedenle, tasfiye memurları şahsi malvarlıklarından karşıladıkları vergi asılları için tasfiyeden pay alan ortaklara veya paylaşım yapılmış olmak ve ortak tasfiye payları vergi borcunu karşılamaya yetmemek kaydıyla, söz konusu vergileri için alacaklılara da rücu edebilmektedirler. Ancak, gecikme zammı ve faizler ile vergi cezaları için tasfiye memurlarının rücu hakları yoktur<sup>47</sup>.

AATUHK'nın 11. maddesine göre, vergi alacağını güvence altına almak için vergi daireleri gerçek veya tüzel kişilerin kefaletini kabul edebilirler. İradi olarak yapılan kefalet sözleşmesine dayanarak vergi idaresi asıl mükellef tarafından ödenmeyen vergiler için kefile başvurabilmektedir. Borçlar Kanunu'nun 484. maddesine göre kefalet sözleşmesinin yazılı olması ve kefilin sorumlu olacağı tutarın gösterilmesi yeterli iken, vergi hukuku açısından bu sözleşmenin noterden tasdikli olması gerekmektedir<sup>48</sup> ve gösterilen kefillerin müteselsil kefil veya müşterek müteselsil borçlu durumunda oldukları kabul edilmektedir (AATUHK, md. 11). Nitekim AATUHK'nın 57. maddesinde, kefillerin aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi sorumluluğu açısından kefillerin durumu incelendiğinde, burada vergiyi doğuran olay başkasının kişiliğinde gerçekleşmekte, ancak kefil vergi borcunu kendi malvarlığından ödemektedir. Ayrıca, ödemiş olduğu vergiler için asıl borçluya rücu hakkına sahip olmaktadır. Bu durumda kefil, vergi borcu açısından üstlenmiş olduğu sorumluktan dolayı, ikinci derecede fer'i vergi borçlusu olarak nitelendirilebilir.

<sup>46</sup> Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, a.g.e., ss. 272-273.

<sup>47</sup> Erkan Gürboğa – Figen Akgül, "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu", **Vergi Sorunları**, Yıl 16, S. 110, (Kasım 1997), s. 50.

<sup>48</sup> Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, 2. baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996, ss. 443-444.

GVK'nın 64. maddesinde belirtilen kişilerin yanında çalışan hizmet erbaplarının ücretinin tespit edilmesi mümkün olmadığından, bunların vergilendirilmesinde "diğer usul" tercih edilmiştir. Bunların vergilendirilmesi ile ilgili maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesini sağlamak ve güvence altına almak amacıyla ise VUK'un 251. maddesine göre, diğer usulde vergilendirilen hizmetlileri çalıştıran işverenler, bu hizmetlilerin kanunda belirtilen süreler içinde karne almaları ve vergileri ödemelerinden sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranlar kendilerine yüklenen sorumluluğu yerine getirmemeleri durumunda, vergiyi doğuran olay kişiliklerinde gerçekleşmemesine rağmen kendi malvarlıklarından vergi borçlarının ödenmesinden sorumludurlar. İşverenler de, ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu hakkına sahip olduklarından, asıl borçlu yerine sorumlu tutulan ikinci derecede fer'i vergi borçlusu olarak nitelendirilebilirler.

Türk vergi hukukunda "ilgili kişilerin sorumluluğu" olarak nitelendirilebilecek haller KDVK'nın 9/2. maddesi, ÖTVK'nın 13. maddesi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13. maddeleri, Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25. maddeleri ve Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesinde düzenlenmiştir. KDVK'nın 9/2. maddesinde, belgesiz mal bulundurulduğunun veya hizmet satın alındığının tespiti halinde bunları bulunduran veya alan kişi, ziyaa uğratılan KDV'nin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Buna paralel olarak, Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesine göre, eşyanın Kanuna aykırı olarak gümrükten girişini gerçekleştirenlere iştirak eden kişiler, bunu normal olarak bilmesi gereken kişiler ile kaçak eşyayı elinde bulunduranlar gümrük vergisinin ödenmesinden sorumludurlar.

ÖTVK'nın 13. maddesinde de özel tüketim vergisinin ödenmesini sağlamak veya vergi ziyayı önlemek amacıyla işlem yapan ilgili kişi ve kurumlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Benzer şekilde, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13. maddeleri paylı mülkiyet halinde malik olanların bina ve arazi vergisinden hisseleri oranında, elbirliği mülkiyette ise müteselsilen sorumlu olacaklarını düzenlemiştir. Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25. maddelerinde ise, vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı saklı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler ve hamilleri sorumlu tutulmuştur. Damga vergisi alınmadan veya noksan alınarak resmi daireler veya noterlerce düzenlenen belgelere ait vergi mükelleflere, cezası ise düzenleyenlere ait olur. Çünkü, karine olarak mükelleflerin kusurunun bulunmadığı kabul edilir. Diğer taraftan, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Burada zincirin kopmasını önlemek amacıyla, muafiyete tabi kişi ve kuruluşların bulunması halinde, rücu hakları bulunmak kaydıyla onlar da vergi ve cezanın ödenmesinden sorumlu tutulmuştur<sup>49</sup>.

<sup>49</sup> Ahmet Kırgan, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", **Mali Sorunlara Çözüm**, S. 8, (Ağustos 1985), ss. 40-41.

Bu sorumluluk hallerinde, verginin eksiksiz ödenmesini sağlamak amacıyla bir işlem yapanlar veya işlem yapılmasında taraf olan kişiler, vergiyi doğuran olayla bir ilişkileri olmamasına rağmen, verginin ödenmesinden tüm malvarlıkları ile sorumlu tutulmaktadır. Ödemiş oldukları bu vergiler sorumluların kendi kişisel borçları olmadığı için, asıl vergi borçlusuna rücu hakkı saklıdır.

### 3. Üçüncü Derecede Fer’i Vergi Borçlarının Sorumluluğu Halleri

AATUHK’nın 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının vergi borcundan sorumluluğu incelendiğinde, bunları üçüncü derecede fer’i vergi borçlusuna olarak değerlendirmek doğru bir yaklaşım olmaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi borcu karşısında limited şirket ortakları fer’i vergi borçlusuna durumunda oldukları için, kendilerine yüklenen sorumluluk fer’i ya da tali niteliktedir. Bu nedenle, limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği aleyhine takibat yapılmakta ve vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil olanağı kalmadığında limited şirket ortaklarına gidilmektedir<sup>50</sup>. Hatta, limited şirketlerin vergi borçlarından dolayı kanuni temsilciler fer’i vergi borçlusuna olarak ikinci derecede sorumluluk taşırken, ortakların sorumluluğu üçüncü derecede kalmaktadır<sup>51</sup>. Bu durumda, örneğin anonim şirket ortaklarına vergi borcundan dolayı herhangi bir şekilde başvurulamaz iken, AATUHK’nın 35. maddesi vergi alacağını güvence altına alma tedbiri olarak limited şirket ortaklarına başvurabilme imkanı sağlamaktadır. Böylece, TTK’daki “sınırlı sorumluluk” ilkesi ile ters düşmekle birlikte, vergi kanunlarında “kamu düzeni” ilkesi ön plana çıkartılmıştır<sup>52</sup>.

AATUHK’nın 35. maddesindeki düzenleme, limited şirketten ve kanuni temsilciden tahsil edilemeyen vergi borçlarının, sermaye hisseleri oranında limited şirket ortaklarının malvarlıklarından alınmasını sağlamaktadır. Böylece, özellikle kötü niyetli bazı kişilerin limited şirketlerde kanuni temsilci olarak TTK’nın 541. maddesine göre ortak olmayan, genellikle mali durumu zayıf ve bilgisiz bir kimseyi müdür olarak tayin etmelerinin önlenmesi veya şirketin kanuni temsilcisinin ortaklardan birisi olması durumunda ve bunun malvarlığı kamu alacağının karşılanmasına yetmediğinde, kamu alacaklarının güvence altına alınması amaçlanmıştır<sup>53</sup>.

<sup>50</sup> Mehmet Tosuner, “Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 16, (Nisan 1994), s. 30.

<sup>51</sup> Adnan Gerçek, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 7, S. 83, (Kasım 1999), s. 219.

<sup>52</sup> Erol Değerli, “Yeni Düzenlemeye Göre Anonim ve Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 72, S. 4, (Aralık 1998), ss. 882-885.

<sup>53</sup> Metin Taş, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 7; S. 76, (Nisan 1999), s. 66.

### C. VERGİ ÖDEVLİSİ DURUMUNDAKİLERİN SORUMLULUĞU HALLERİ

Vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu halleri Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde, Damga Vergisi Kanunu'nun 26 ve 27. maddelerinde, Harçlar Kanunu'nun 128. maddesinde, VUK'un mükerrer 227. maddesinde ve 3568 sayılı kanun'un 12. maddesinde düzenlenmiştir. Mükelleflerin şekli ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi görevinin mükellefle işlem yapan kişilere de yüklenebilmesi, vergi sorumluluğunun uygulama alanını önemli ölçüde genişletmektedir<sup>54</sup>.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre trafik, belediye veya liman ve hava sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtlarla ilgili bilgileri her ay vergi dairesine vermek zorundadırlar. Ayrıca, noterler, trafik, belediye veya liman ve hava sicil memurları motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapmadan önce, taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları taşıtların fenni muayenelerini yapmadan önce, bu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisi ile gecikme zammı, gecikme cezası ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergi, gecikme zammı, gecikme cezası ve vergi cezalarından mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Damga Vergisi Kanunu'nun 26. maddesinde resmi dairelere damga vergisi ödenmemiş olarak kendilerine ibraz edilen kağıtları tespit etme ve vergi dairesine bildirme sorumluluğu verilmiştir. Damga Vergisi Kanunu'nun 27. maddesine göre ise noterler, bankalar, kamu kurumları ve damga vergisi mükellefleri vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtların vergi ve cezaları ödenmedikçe işleme koyamazlar. Bunu yapan kişi ve kuruluşlardan, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarında ayrıca ceza alınır. Benzer şekilde Harçlar Kanunu'nun 128. maddesine göre, harçları almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

VUK'un mükerrer 227. maddesinde, vergi kayıp ve kaçığının asgari düzeye indirilmesi için, 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarının, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür. Böylece, 3568 sayılı kanunla serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere verilen yetkilere ilişkin vergi sorumluluğu uygulaması VUK'un mükerrer 227. maddesinde düzenlenmiştir<sup>55</sup>. Buna göre,

<sup>54</sup> Kaneti, a.g.e., s. 175.

<sup>55</sup> Nihal Saban, "3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk", **Vergi Sorunları**, S. 80, (Mayıs 1995), s. 116.

meslek mensuplarının sorumluluğu imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarını ve belgelerdeki bilgileri tam olarak yansıtmayı yansıtmadığı ile sınırlıdır. Buna paralel olarak, yeminli malî müşavirlerin yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumlu tutulmaları ile ilgili düzenleme 3568 sayılı kanunun 12/4. maddesinde de yer almaktadır. Yeminli malî müşavirler, yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu halleri incelendiğinde, asıl mükellefin vergilemeyle ilgili ödevlerinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesinden, işlem yapan veya mükellefin ödevlerini yerine getiren kurum, kuruluş ve kişilerin sorumluluğunun düzenlendiği görülür. Vergi ödevlisi durumundakilere tamamen şekli ödev ve sorumluluklar yüklenerek, mükellefin ödevlerinin tam olarak yerine getirilmesinin sağlanması amaçlanmış ve böylece vergi kayıp ve kaçığının asgari düzeye indirilmesi öngörülmüştür.

### **III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ VE İNCELENMESİ**

Vergi sorumlusu konumundaki kişilere, çeşitli kanunlarla vergileme ile ilgili birçok görev yüklenmiştir. Bu kişilerin, sorumluluk hukuku açısından üstlendikleri görev ve sorumluluklar incelendiğinde, bunların birbirinden oldukça farklı türde ve nitelikte olduğu, dolayısıyla ilgili taraflar açısından farklı sonuçlar yarattığı ve ilişkiler doğurduğu görülmektedir. Türk vergi hukukunda düzenlenen sorumluluk türleri, çeşitli açılardan incelemeye tabi tutulabilir.

Birden fazla kişinin sorumlu tutulmasında belirli bir sıra takip edilip edilmeyeceği açısından müşterek ve müteselsil sorumluluktan bahsedilmektedir. Sorumluluğun doğduğu kaynak açısından kanundan doğan ve sözleşmeden doğan sorumluluk olarak ayırım yapılabilir. Sorumluluğun çeşitli unsurlar bakımından sınırlandırılmış olup olmaması açısından sınırlı ve sınırsız sorumluluktan söz edilebilir. Kişilerin sorumlu tutulmasının belirli bir kusura bağlı olup olmaması açısından kusurlu ve kusursuz sorumluluk ayırımı yapılabilir. Vergi sorumlusunun hangi ödevlerden sorumlu tutulduğu açısından maddi ödev ve şekli ödev sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Sorumlu tutulan kişinin başkası adına yapmış olduğu ödemeler için asıl borçluya rücu edebilmesi açısından rücu edilebilir ve rücu edilemez sorumluluk türünden söz edilebilir. Söz konusu bu sorumluluk türlerinde vergi idaresi ile vergi sorumlusu ve vergi sorumlusu ile vergi mükellefi arasındaki ilişkileri de incelemekte yarar vardır.

## A. VERGİ HUKUKUNDA MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

Vergi hukukunda sorumluluk müessesesine yer verilmesinin nedenlerinden birisi, bir vergi borcundan birden fazla kişinin sorumlu tutulmasını sağlamaktır. İşte aynı vergi borcundan birden fazla kişinin sorumlu tutulmasına müşterek veya ortaklaşa sorumluluk denilmektedir. Bir vergi borcunun aynı anda birden fazla kişinin her birinden istenebilmesi hali ise müteselsil veya zincirleme sorumluluk olarak ifade edilir<sup>56</sup>. Bir başka tanıma göre vergi hukukunda teselsül, birden fazla yükümlünün aynı verginin tamamının borçlusu olmalarını ifade eder<sup>57</sup>. Müşterek ve müteselsil sorumluluk vergi kanunlarında düzenlenirken, sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin verginin konusuyla ya da vergilendirmeye ilişkin ekonomik işlemlerle ilişkili olması hususuna dikkat edilmiştir. Vergilendirme ile hiçbir ilişkisi olmayan kişilerin verginin ödenmesinden müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulması mümkün değildir<sup>58</sup>.

### 1. Müşterek Sorumlulukta Taraflar Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi

Vergi hukukunda müşterek sorumluluğun düzenlenmesi, vergi idaresine bir vergi alacağını birden fazla kişiden isteme imkanı vermektedir. Ancak, vergi idaresi müşterek sorumlu tutulan kişilerden alacağını belirli bir sıra izleyerek talep edebilmektedir. Yani müşterek sorumlulukta vergi idaresi, alacağını önce mükellefin kendisinden talep etmekte, ondan alamazsa vergi sorumlusuna başvurmaktadır. Dolayısıyla, sorumluluğun fer'î niteliği, müşterek sorumlulukta söz konusu olmaktadır. Türk vergi hukukunda müşterek sorumluluk türüne kanuni temsilcilerin ve limited şirket ortaklarının sorumluluğunda rastlanmaktadır.

VUK'un 10. maddesinde, '*kanuni temsilcilerin kendilerine verilen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükellefin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır*' hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre kanuni temsilcinin asıl borçlunun vergi borcundan dolayı sorumlu tutulabilmesi için bazı koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir. Her şeyden önce, vergi dairesinin kanuni temsilciye müracaat ettiği tarihte, temsil edilen vergi mükellefinin vergi dairesi tarafından talep edilebilecek bir vergi borcunun mevcut olması gerekir. Hukuki açıdan asıl vergi mükellefinden talep edilemeyecek olan vergi borcu kanuni temsilciden

<sup>56</sup> Selahaddin Zorlu, **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222, Ankara, 1981, s. 42.

<sup>57</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 85.

<sup>58</sup> Zorlu, a.g.e., s. 43.

de talep edilemez. Örneğin, tarh (VUK, md. 113-114) veya tahsil (AATUHK, md. 102-104) zamanaşımının mevcut olduğu hallerde kanuni temsilcinin de sorumluluğu söz konusu olamaz<sup>59</sup>.

Ayrıca, vergi alacağının kanuni temsilciden talep edilebilmesi için mükellef veya vergi sorumlularının malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil imkanının kalmamış olması gerekir. Burada söz konusu olan hukuki değil, maddi imkansızlıktır<sup>60</sup>. Dolayısıyla, kanuni temsilcinin vergi tahsilatı açısından sorumluluğu ikinci derecede ve fer'i niteliktedir. Bu durumda vergi alacaklısının, önce asıl vergi borçlusu aleyhine AATUHK'nın 54. maddesine göre tüm takip yollarını kullanması ve bunun sonunda asıl borçlunun malvarlığının vergi borcunu karşılamaya yetmediğinin AATUHK'nın 75. maddesine göre bir "aciz fişi" ile tespit edilmesi gerekmektedir<sup>61</sup>. Vergi alacağının kısmen veya tamamen tahsiline imkan kalmamasına karşılık, asıl borçluya kefil olanlar varsa, kefil hakkında aynı şekilde takibata geçilerek sonuçlandırılmadan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilemez. Ancak tüm bu yolların tüketilmesinden sonra, vergi alacağının halâ tahsil edilemeyen kısmı kalmışsa, alacaklı vergi dairesi kanuni temsilcinin malvarlığına müracaat edebilmektedir<sup>62</sup>.

Vergi borcundan dolayı limited şirket ortaklarının sorumluluk türü açısından konuya yaklaşıldığında, öncelikle uygulama kapsamı bakımından değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu durumda, vergi borcundan dolayı sorumluluğun derecesini saptamada, öncelikle VUK'un 10. maddesinin esas alınması gerekmektedir. Başka bir ifade ile, vergiyi doğuran olay limited şirketin tüzel kişiliğinde gerçekleşmesine karşılık limited şirketten tahsil edilemeyen vergilerin, öncelikle VUK'un 10. maddesine dayanılarak tüm malvarlığı ile sorumlu ve ikinci derecede fer'i borçlu olan kanuni temsilciden (müdür) tahsil edilmesi gerekmektedir. Vergi alacağının kanuni temsilciden tahsil imkanının bulunmaması halinde ise, AATUHK'nın 35. maddesine göre limited şirket ortaklarından sermaye payları oranında alınması gerekmektedir.

Bu durumda, limited şirketin tüzel kişiliği, limited şirketin kanuni temsilcisi ve limited şirket ortakları arasında üç dereceli bir müşterek sorumluluk söz konusudur. Limited şirket ortakları arasında bir başka tüzel kişinin (TTK, md. 503) bulunması halinde, sorumluluğun ortak sıfatıyla diğer şirkete ve bunun kanuni temsilcileri ile ortaklarına yansıyor yansımayacağı konusunda kanunda açıklık yoktur. Literatürde de bu nokta üzerinde

<sup>59</sup> Yaşar Karayalçın, "Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 15, (Mart 1994), s. 6.

<sup>60</sup> Candan, a.g.e., s. 91.

<sup>61</sup> Recep Narter, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 17, (Mayıs 1994), s. 77; Dnş. 3. D. 27.06.2001, E:2001/2547, K:2001/3219 (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C. 7, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2005, ss. 655-657).

<sup>62</sup> Candan, a.g.e., s. 94; Dnş. 4. D., 10.11.1998, E:1998/1105, K:1998/3997.

durulmamıştır. Ancak, AATUHK'nın 35. maddesindeki düzenleme çerçevesinde, ortak tüzel kişiliğin konumunu “borçluluk” olarak değil, “borçtan sorumluluk” olarak değerlendirmek gerekir. Kanaatimizce, borçtan sorumluluk ise alt grupların da sorumlu tutulmasına izin vermez. Dolayısıyla, bir limited şirketin ortağının başka bir tüzel kişilik olması halinde, ortak sıfatıyla bu tüzel kişilik sermaye payları oranında vergi borcundan sorumlu tutulur, ancak ondan da alınamaması durumunda, söz konusu vergi borcu için bu tüzel kişinin kanuni temsilcisi ve ortaklarına gidilemez.

Hemen belirtmek gerekir ki, vergi idaresinin bir alt derecedeki sorumludan vergi alacağını isteyebilmesi için bir üst derecedeki için AATUHK'nın 75. maddesine göre aciz fişi düzenlenmiş olması gerekir. Bir kişi hakkında aciz fişinin düzenlenmiş olması, AATUHK'nın 76. maddesine göre, zamanaşımı süresince vergi idaresine borçluyu takip etme ve malvarlığında artış meydana gelmesi durumunda herhangi başka bir işleme gerek kalmadan hemen el koyma imkanı sağlamaktadır<sup>63</sup>. Dolayısıyla, müşterek sorumlulukta vergi idaresi, alacağını tahsil edebilmek için aşama aşama takip ettiği sorumluların sayısını artırırken, sonuçsuz takibat yaptığı kişilerin malvarlığında artış meydana gelmesi halinde hemen onlar nezdinde de takibati devam ettirebilmektedir. Böylece, alt derecelere doğru takibat yapılırken, müşterek sorumluluk söz konusu iken, takibat yapılmış olan kişiler arasındaki sorumluluk müteselsil sorumluluğa dönüşmektedir.

## **2. Müteselsil Sorumlulukta Taraflar Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi**

Vergi hukukunda sorumluluğun müteselsil olması, idareye vergi alacağını bir kısmı veya tamamı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme imkanı verdiği gibi, aynı anda sorumluların her birinin ayrı ayrı takibine de olanak sağlamaktadır. Dolayısıyla, müteselsil sorumlulukta sorumluluğun asli niteliği ön plana çıkmaktadır. Çünkü, müteselsil sorumlulardan her biri borcun tamamını ödemek zorundadır. Ayrıca, sorumlulardan birisinin borcu ödemesiyle, diğer sorumlular da bu oranda borçtan kurtulmaktadır (BK, md. 142).

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk esas itibariyle vergi borcuna ilişkin olup, istisnai durumlarda vergi cezalarında da söz konusu olabilmektedir<sup>64</sup>. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk mükellefler arasında (müteselsil mükellefiyet), mükellefle vergi sorumlusu arasında ve vergi sorumluları arasında olmak üzere farklı şekilde karşımıza çıkabilmektedir.

<sup>63</sup> Cengiz Ünlü, **Amme Alacakları Tahsili usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s. 704.

<sup>64</sup> Karakoç, a.g.e., s. 172.



Mükellefler arasında müteselsil (ortaklaşa) mükellefiyet halinde, vergiyi doğuran olay birden fazla kişinin kişiliğinde gerçekleştiğinden, aslında verginin birden fazla mükellefi vardır. Bu nedenle de aynı vergi borcundan dolayı mükelleflerin hepsi aynı derecede sorumludur<sup>65</sup>. Burada sorumluluk kavramı, mükelleflerin kendi borçlarından kaynaklanan sorumluluklarını ifade etmekte ve hem maddi hem de şekli ödevleri kapsamaktadır. Ödevlerin mükelleflerden biri tarafından yerine getirilmesi halinde, vergi idaresine karşı diğer mükelleflerin sorumluluğu da sona ermektedir. Örneğin emlak vergisinde elbirliği halinde mülkiyette, malikler emlak vergisinden müteselsilen sorumlu olurlar (EVK md. 3 ve 13). KDVK'nın 44. maddesine göre de, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludurlar. Yine Damga Vergisi Kanunu'nun 24/2. maddesine göre, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar.

Bazen, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili olmayan üçüncü kişiler, mükellefle birlikte vergisel ödevlerden sorumlu tutulabilmektedir<sup>66</sup>. Mükellefle vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmektedir. Ancak vergi alacağının güvence altına alınması ve vergi tahsilatının kolaylaştırılması amacıyla vergi borcundan vergi sorumluları da mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Örneğin MTVK'nın 13.maddesi uyarınca, motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri istemeden motorlu taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapan noterler, memurlar ödenmeyen ya da noksan ödenen vergiden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Yine Harçlar Kanununda gerekli harçları almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar<sup>67</sup>. Damga Vergisi Kanunu'nun 24/2. maddesine göre, bu vergiden muaf kuruluşlarca düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte ilgili kurumlar da müteselsilen sorumludurlar.

VUK'da müteselsil sorumluluğa, Kanunun 11/3. maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu ve mükerrer 227. maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının sorumluluğunda rastlanmaktadır. VUK'un 11/3. maddesinde "*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 ve yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olanlar*

<sup>65</sup> Bekir Baykara, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'un 11. Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk", *Vergi Dünyası*, S. 222, (Şubat 2000), s. 33.

<sup>66</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 85.

<sup>67</sup> Aynı yönde karar için bkz. Dnş. 9. D., 19.06.2002, E:2001/3746, K:2002/3174.

*müteselsilen sorumludurlar*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergi kesenlerin sorumluluğu hallerinin tamamında aynı zamanda mükellef ile vergi kesenler arasında müteselsil sorumluluk da söz konusudur. Örneğin, VUK’un 11. maddesinde yer alan müteselsil sorumluluk düzenlemesinin KDV açısından da uygulanması gerekmektedir<sup>68</sup>. Ancak, müteselsil sorumluluğun KDV açısından uygulanabilmesi için, kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünde bir “irtibatın” bulunduğu tespit edilmesi gerekir<sup>69</sup>. Ayrıca, 3568 sayılı kanunun 12/4. maddesinde düzenlenen yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu da mükellef ile vergi sorumlusu arasında müteselsil nitelik taşımaktadır. Diğer taraftan, AATUHK’nın 11 ve 57. maddelerine göre, vergi alacağından dolayı kefalet kabul edilmesi durumunda, kefillerin sorumluluğunda da mükellef ile kefiller arasında müteselsil sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluk, vergi dairesine karşı birden fazla vergi sorumlusunun aynı anda vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmasını ifade etmektedir<sup>70</sup>. Dolayısıyla, burada vergi sorumluları kendi aralarında müteselsilen sorumlu durumda olup, vergi idaresine karşı ödevlerin sorumlulardan birisi tarafından yerine getirilmesiyle diğerlerinin de sorumlulukları sona ermektedir. Vergi sorumluları arasında müteselsil sorumluluğa örnek olarak KVK’nın 34. maddesi ile AATUHK’nın 33. maddesinde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu gösterilebilir. Buna göre, tasfiye memurları vergileri ödemediği paylaştırma yaparlarsa vergilerin asıl, zam ve cezalarından kendi aralarında şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Öte yandan, kanunda açık bir hüküm olmamasına rağmen, VUK’un 10/2. maddesi şartları altında kendi aralarında kanuni temsilcilerin sorumluluğu da müteselsil nitelik taşımaktadır<sup>71</sup>. Çünkü, vergi kanunlarında belirlenen koşullar gerçekleştiğinde vergi idaresi, kanuni temsilcilerin tamamının veya herhangi birinin malvarlığına başvurarak alacağını tahsil etme hak ve yetkisine sahiptir<sup>72</sup>.

<sup>68</sup> Mahmut Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 2. baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2002, s. 509.

<sup>69</sup> Yasaların kendisine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren iyi niyetli yükümlülerin mal aldıkları kişilerin vergiyi ödeyip ödemediklerini takip etmeleri ve onları bu yönde zorlamaları olanaklı olmadığı gibi, bu kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulmaları da hukukun temel ilkelerine aykırıdır. Dnş. 7. D., 25.02.2004, E:2000/7946, K:2004/465 (**Yaklaşım**, Yıl 13, S. 146, (Şubat 2005), s. 256).

<sup>70</sup> Öncel-Çağan-Kumrulu, a.g.e., s. 86.

<sup>71</sup> Dnş. 7. D., 30.11.1971, E:1970/5200, K:1971/4122, (Servet Şamlıoğlu – Yılmaz Özbacı, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, 2. baskı, Ankara: Feryal Matbaacılık Ltd. Şti., 1988, s. 75).

<sup>72</sup> Bağdınlı; a.g.m., s. 66.

## **B. VERGİ HUKUKUNDA KANUNDAN VE SÖZLEŞMEDEN DOĞAN SORUMLULUK**

Vergi hukukunda sorumluluğun doğmasına yol açan kaynaklara göre bir ayırım yapıldığında kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluk olarak sınıflandırma yapmak mümkündür. Vergi hukuku alanında sorumluluk, kural olarak kanundan doğmaktadır. VUK'un 8/3. maddesinde ifadesini bulan mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı hükmü uyarınca, kanunda öngörülen istisnalar dışında vergi hukuku alanında özel sözleşmelerle sorumluluk ilişkisi kurulsa bile, bunların vergi idaresi açısından bir önemi yoktur ve hükümsüzdür.

Vergi hukuku alanındaki sorumluluk halleri incelendiğinde, bunların hemen hemen tamamının kanunlarda açıkça düzenlendiği ve tarafların sorumluluk durumları ile bunlar arasındaki ilişkinin ortaya konulduğu görülmektedir. Vergi kanunlarında hangi istisnai hallerde vergi sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmelerin geçerli olacağı da belirtilmiştir. İstisnai olarak, vergi kanunlarıyla kabul edilen sözleşmeden doğan sorumluluk hallerinden birisi AATUHK'nın 11. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, AATUHK'nin 10. maddesine göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Dolayısıyla, kefil olmayı kabul eden kişi, mükellefle yaptığı kefalet sözleşmesine bağlı olarak vergi sorumlusu olmakta ve teminat istenmesine konu olan borçlardan dolayı aynen asıl borçlu konumundaki mükellefin tabi tutulduğu usullere göre takip edilmektedir (AATUHK, md. 57).

Sözleşmeden doğan sorumluluk hallerinden bir diğerine KVK'nın 36-39. maddelerinde düzenlenen işi devralanların sorumluluğunda rastlanmaktadır. Birleşme, devir, şekil değiştirme veya bölünme işlemleri kurumlar arasında yapılan bir sözleşme ile gerçekleşmektedir. Yapılan bu sözleşmeye istinaden, yeni kurulan tüzel kişi eski kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi ve diğer ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt etmektedir. Bu durumda işi devralan yeni kurum, vergi kanunlarında açıkça düzenlenen hükümlere uygun olarak yapılan bir sözleşmeye bağlı sorumluluğu üstlenmiş olmaktadır.

## **C. VERGİ HUKUKUNDA SINIRLI VE SINIRSIZ SORUMLULUK**

Vergi hukukunda vergi sorumlusuna yüklenen sorumluluklar, bazı durumlarda çeşitli sınırlayıcılarla sınırlandırılmış iken, bazı durumlarda ise sınırsız olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla, vergi hukukundaki sorumluluğu sınırlı ve sınırsız sorumluluk olarak da sınıflandırmaya tabi tutabiliriz. Bazı hallerde, vergi sorumlusunun sorumluluğu belirli zaman aralığı ile veya vergi borcunun belirli bir payı ile sınırlandırılmaktadır. Ancak, genel olarak

vergi sorumlusu vergi aslı ve cezaların tamamından tüm malvarlığı ile sınırsız sorumlu tutulmaktadır.

Hemen belirtelim ki, mükellefiyet gibi vergi sorumluluğu da süresiz olmayıp, zamanaşımı süresinin dolması ile vergi idaresinin alacağını sorumludan talep etmek imkanı ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla, vergi sorumluluğu zamanaşımı süresi ile sınırlıdır. Zaman faktörü açısından bir sınır da kanuni temsilcilerin sorumluluğunda söz konusudur. Vergi alacağının kanuni temsilciden talep edilebilmesi için, vergi borcunun kanuni temsilci sıfatının başladığı ve sona erdiği tarihler arasında ödevlerini yerine getirmemesinden dolayı ödenmemiş olması gerekir. Görev süresinden önceki ya da sonraki olaylar dolayısıyla vergi borcunun ödenmemiş olmasından kanuni temsilci sorumlu tutulamaz, çünkü görev ile borcun ödenmemesi arasında bir illiyet bağı yoktur<sup>73</sup>.

Bazı vergi sorumlularının sorumluluğu incelendiğinde, bunların mükellefin vergi borcunun tamamının ödenmesinden değil, bu borçların belirli bir kısmının ödenmesinden sorumlu tutulduğu görülmektedir. Dolayısıyla maddi ödev açısından vergi sorumluluğu kısmi ve sınırlı olabilmektedir. Örneğin, AATUHK'nın 35. maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğuna göre, limited şirketlerin ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan kamu borçlarından dolayı ortaklar sermaye payları oranında sorumlu tutulmaktadır. Benzer şekilde, VUK'un 12. maddesine göre, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar. KDVK'nın 9/1. maddesine göre de, tekstil ve konfeksiyon fason imalat işlemlerinde, inşaat, taahhüt, temizlik, özel güvenlik, bakım onarım, yemek servisi, danışmanlık hizmetleri alımında ve akaryakıt teslimlerinde KDV'nin sadece belirli bir kısmını ödeme sorumluluğu vergi kesenlere yüklenmiştir.

Belirtilen bu istisnai haller dışında, genellikle vergi sorumluları mükellefin vergi borçlarından dolayı tüm malvarlığı ile sınırsız sorumludur. Örneğin, kanuni temsilcilerin, işi devralanların, kefillerin, tasfiye memurlarının, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumlulukları bu niteliktedir. Benzer şekilde, KDVK'nın 9/2. maddesi, ÖTVK'nın 13. maddesi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13. maddeleri, Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25. maddeleri ve Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesinde düzenlenen "ilgili kişilerin sorumluluğu" ile VUK'un mükerrer 227. maddesi ve 3568 sayılı kanun'un 12/4. maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının sorumluluğu da sınırsız ve tüm malvarlığı ile sorumluluk olarak düzenlenmiştir.

<sup>73</sup> Karayalçın, a.g.m., s. 7; Dnş. 3. D., 19.03.1985, E:1984/1488, K:1985/848, **Danıştay Dergisi**, S. 60-61, s. 189; Dnş. 9.D., 27.08.1994, E:1994/1114, K:1994/3639, (Candan, a.g.e., s. 118).

#### D. VERGİ HUKUKUNDA KUSURLU VE KUSURSUZ SORUMLULUK

Sorumluluk hukuku açısından temel bir sınıflandırma biçimi olan kusurlu ve kusursuz sorumluluk ayırımı vergi hukuku açısından da yapılabilir. Literatürde “kusur, mevcut bir ödevin yerine getirilmesindeki eksiklik veya gerektiği gibi davranmama”<sup>74</sup> şeklinde tanımlanır. Vergi hukuku açısından kusurun varlığı için kast veya ihmal aranmayıp, kusurun en hafif türü olan adi taksirin olması yeterli görülmüştür<sup>75</sup>. Dolayısıyla, vergi kanunlarına göre verilen ödevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi durumunu ifade eden “riyetsizlik taksiri”ni vergi hukuku açısından “kusur” olarak kabul etmek gerekir<sup>76</sup>. Vergi sorumlularının mükellefin vergi borçlarıyla ilgili olarak sorumlu tutulmaları, bazı hallerde kendilerine verilen ödevlerin yerine getirilmemesine bağlanmış iken, bazı hallerde ise herhangi bir kusur aranmamaktadır. Dolayısıyla, vergi sorumluluğu da kusurlu ve kusursuz sorumluluk şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir.

Mükellefle olan ilişkisinden dolayı, vergi sorumlusuna yüklenen ödevlerin tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutulması söz konusuysa, vergi hukukunda kusurlu sorumluluktan söz edilebilir. Örneğin, VUK’un 11/1. maddesine göre vergi kesenler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu iken, bu ödevi yerine getirmezlerse vergi ve buna bağlı alacaklar kendilerinden alınmaktadır. Bu durumda vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergiler için asıl mükellefe rücu hakkı saklı iken, vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler vergi sorumlularının şahsi kusurundan kaynaklandığından, bunlar kendi üzerlerinde kalmaktadır<sup>77</sup>. Benzer şekilde, VUK’un 10. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğu da kusura bağlı sorumluluktur. Esasında, kanuni temsilcilerin sorumluluğu daha önce “kasıt ve ihmale” bağlı iken, 3505 sayılı kanunla<sup>78</sup> bu kavramlar madde hükmünden çıkartılarak, kanuni temsilcilerin sorumluluğu sanki kusurlu sorumluluktan kusursuz sorumluluğa dönüştürülmüş<sup>79</sup> gibi görünse de, aslında kusurluluk devam etmektedir. Bu değişiklikte sadece, vergi idaresi kanuni temsilcilerin kasıt ve ihmalinin varlığını ispat etme külfetinden kurtulmuştur. Artık, vergi ve buna bağlı vergi cezası, para cezası gibi aslı alacaklar ile gecikme zammı, gecikme faizi ve tecil faizi gibi fer’i alacakların kanuni temsilcilerden istenebilmesi için, onların vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ve temsil ettikleri kişilerin malvarlığından verginin alınmaması arasında

<sup>74</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C. II, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, s. 978.

<sup>75</sup> Kamil Mutluer, **Türk Vergi Sistemi** (24. Ünite), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 511, 2000, s. 381.

<sup>76</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2003, s. 46.

<sup>77</sup> Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, İstanbul: İstanbul SMMM Yayını No: 3, 1992, s. 52.

<sup>78</sup> 01.01.1989 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 10.12.1988 tarih ve 20017 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>79</sup> Narter, a.g.m., ss. 77-78.

illiyet bağının bulunması yeterlidir<sup>80</sup>. Burada gecikme faizinin “vergi ve buna bağlı alacaklar” ifadesine girip girmediği konusunda yaşanan tereddütler üzerine, Danıştay gecikme faizlerinin de vergiye bağlı alacak kapsamında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna girdiği yönünde karar vermiştir<sup>81</sup>.

Ayrıca, KVK'nın 34. maddesi ile AATUHK'nın 33. maddesinde düzenlenen tasfiye memurlarının sorumluluğu, VUK'un mükerrer 227. maddesinde, MTVK'nın 13. maddesinde, Damga Vergisi Kanunu'nun 26 ve 27. maddelerinde, Harçlar Kanunu'nun 128. maddesinde ve 3568 sayılı kanun'un 12. maddesinde düzenlenen vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu hallerinde de sorumluluk, kanunlarla verilen ödevlerin vergi sorumluları tarafından tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmemesinden doğan kusura bağlanmıştır.

Vergi hukukunda, mükellefin borcu ile ilgili vergi sorumlusunun kusursuz sorumlu tutulduğu haller de mevcuttur. Örneğin, VUK'un 12. maddesindeki mirasçılarının sorumluluğu, KVK'nın 39. maddesindeki işi devralanların sorumluluğu, AATUHK'nın 11. maddesindeki kefillerin sorumluluğu, AATUHK'nın 35. maddesindeki limited şirketler ortaklarının sorumluluğunda, verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmemesinde aslında mükellefin kusuru vardır. Ancak, bu sorumluluk hallerinde vergi sorumlusu konumundaki kişilerin herhangi bir kusuru olup olmadığına bakılmaksızın, bunlar da vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır.

## **E. VERGİ HUKUKUNDA MADDİ VE ŞEKLİ ÖDEVLERDEN SORUMLULUK**

Vergi hukukunda sorumluluk, vergisel ödevin niteliğine göre; hem maddi hem şekli ödevlerden veya sadece maddi ödevlerden sorumluluk biçiminde bir ayrıma da tabi tutulabilir.

Bazı hallerde vergi sorumlusu hem maddi, hem de şekli ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulabilmektedir. Örneğin, VUK'un 11. maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu, hem vergi kanunlarında belirtilen kesintileri yapmayı ve vergi dairesine yatırmayı, hem de buna ilişkin belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi şekli ödevleri kapsamaktadır. Benzer şekilde, kanuni temsilciler temsil ettikleri kişilere ait maddi ve şekli ödevlerin tümünü yerine getirmekle görevlidirler<sup>82</sup>. VUK'un 12. maddesine göre, mirası reddetmemiş kanuni ve

<sup>80</sup> Kaneti, a.g.e., s. 88.

<sup>81</sup> Dnş. VDDGK, 01.05.1992, E:1991/421, K:1992/148 (Aktaran Mustafa Çelen, “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, S. 273, (Mart 2004), s. 105).

<sup>82</sup> Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 76.

mansup mirasçılar ölen mükellefin maddi ve şekli ödevlerini üstlenmektedirler. KVK'nın 39. maddesine göre, işi devralan kurumlar da eski kurumun maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt etmektedirler.

Vergi sorumlusunun mükellefe ait maddi ve şekli ödevlerden birlikte sorumlu tutulmasına tipik bir örnek de VUK'un mükerrer 227. maddesi ve 3568 sayılı kanun'un 12/4. maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının sorumluluğudur. Meslek mensuplarının esas görevi, mükelleflerin faaliyetlerine ait belge düzenini ve muhasebe kayıtlarını kanunlara uygun olarak tutmak ve bunlara dayanarak hazırlanan beyannameleri ve düzenlenen tasdik raporlarını imzalamaktır. Bu görevin tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi halinde, meslek mensupları vergi, ceza ve faizlerin ödenmesinden de sorumlu tutulmaktadır. Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanunu'nun 26 ve 27. maddeleri, MTVK'nın 13. maddesi ile VİVK'nın 17 ve 19. maddelerine göre, vergi ödevlisi konumundaki kişilere, işlem yapabilmeleri için kanunlarda belirlenen ödevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmiş olduğunu isteme ödevi verilmiştir. Bu hükümlere uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Vergi sorumlularının şekli ödevlerin yanı sıra maddi ödevlerden de sorumlu tutulması halinde, maddi ödevler açısından sorumluluk genellikle vergi aslı, gecikme zammı ve cezaların tamamını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Nitekim yukarıdaki sorumluluk hallerinin çoğunda, vergi sorumluları mükelleflerin şekli ödevlerinin yerine getirilmesinden ve vergi aslı, gecikme zammı ve cezaların tamamından sorumlu tutulmaktadır.

Bazı hallerde şekli ödevlerin yanı sıra maddi ödev sorumluluğu, sadece vergi aslından sorumluluk da olabilmektedir. Örneğin, VİVK'nın 19. maddesinde, "...*Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar*" şeklindeki ifadeyle tapu memurları sadece vergi aslından sorumlu tutulmuştur. Benzer şekilde, Harçlar Kanunu'nun 128. maddesine göre, gerekli harçları almadan işlem yapan memurlar da harcın ödenmesinden sorumlu tutulmuştur.

Vergi sorumlusunun şekli ödevi bulunmamasına karşılık, maddi ödev olarak vergi aslı, gecikme zammı ve cezaların tamamından sorumlu olduğu haller de vardır. AATUHK'nın 11. maddesine göre kefiller ve 35. maddesine göre limited şirket ortakları, herhangi bir şekli ödevi bulunmamasına karşılık, mükellefin vergi aslı, gecikme zammı ve cezaların tamamından sorumludurlar. Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesine göre, damga vergisi ve cezaların ödenmesinden, söz konusu kağıtları ibraz edenler

sorumlu tutulurken, 25. maddeye göre yabancı memleketlerle, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların damga vergisi ve cezası hamillerinden alınır.

#### **F. VERGİ HUKUKUNDA RÜCU EDİLEBİLEN VE RÜCU EDİLEMİYEN SORUMLULUK**

Vergi sorumluluğu çerçevesinde, vergi sorumlularının asıl mükellef yerine ödemiş oldukları vergi borçları için rücu hakkını kullanıp kullanamayacaklarına göre de bir sınıflandırma yapılabilir. Bazı hallerde vergi sorumluları asıl mükellef yerine vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemek durumunda kaldıklarından, doğal olarak mükellefe rücu hakları saklıdır. Bazı hallerde ise, vergi sorumluları asıl mükellefin vergi borçlarını ödemiş olmalarına rağmen bunlar için rücu hakkından yararlanamamaktadırlar. Sorumluluk müessesesinde genellikle bir kişinin borcunun başka bir kişi tarafından ödenmesi söz konusu olduğunda, özel hukuk kurallarına göre borcu ödeyenin asıl borçluya rücu edebilmesi gerekmektedir (BK, md. 109). Nitekim, vergi sorumluluğunda mükellefin vergi borcunun sorumlular tarafından ödenmesi durumunda, genellikle ödenen borçlar için asıl mükellefe rücu edilebileceği düzenlenmiştir.

Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğu, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalışanların sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi birçok sorumluluk halinde vergi borcunun aslı ile ilgili olarak “...rücu edebilirler...”, “...asıl mükelleflere rücu edebilirler...”, ve “...yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere...” gibi hükümlere yer verilerek bunların rücu hakkı açıkça vurgulanmıştır. Bu durumlarda vergi cezalarının esas muhatabı mükellef değil, vergi sorumlusu olduğundan cezalar için rücu etme imkanına yer verilmemiştir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, kefillerin sorumluluğu, limited şirket ortaklarının sorumluluğu, meslek mensuplarının sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi hallerde ise vergi sorumlusu tarafından ödenen vergi aslı, gecikme zammı ve faizleriyle cezaların tamamı için asıl mükellefe rücu etme imkanı verilmiştir.

Vergi hukukunda birinci derecede fer'i vergi borçlusu konumunda bulunan mirasçılardan sorumluluğu ve işi devralanların sorumluluğunda ise özel bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu sorumluluk hallerinde, asıl borçlu konumundaki mükellefin ölmesi veya tüzel kişiliğin son bulması söz konusu olduğundan, borcun intikal ettiği mirasçı veya işi devralan kişinin hukuken rücu hakkı bulunmasına karşılık, ortaya çıkan fiili imkansızlık nedeniyle rücu hakkından yararlanması engellenmiş olmaktadır. Dolayısıyla bu istisnai hallerde sorumluluk müessesesi çerçevesinde ödenen borçlar için asıl borçluya rücu edilememektedir.



## SONUÇ

Vergileme işleminde esas amaç verginin asıl mükelleften tahsil edilmesi olsa da, vergi alacağını güvence altına almak, verginin en az masrafla ve kolayca tahsilini sağlamak ve vergilemeyle ilgili şekli ödevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini temin etmek için vergi sorumlusu olarak nitelendirilen üçüncü kişilere de çeşitli sorumluluklar yüklenmiştir. Kendilerine yüklenen sorumlulukların haline ve türüne göre, vergi sorumlularının da aslında birbirinden farklı niteliklere sahip oldukları görülmektedir. Bu farklılıklara bağlı olarak vergi sorumluları kendi içinde üç gruba ayrılabilir: vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ve vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu. Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu kavramı genel olarak tanımlanmış olup, bunun alt ayırımlarına yer verilmemiştir. Ancak, sorumluluk çerçevesinde çeşitli kanunlarda yapılan düzenlemeler incelendiğinde, vergi sorumlusu konumundaki kişilerin niteliklerinin aynı olmadığı ve bunlara birbirinden çok farklı ve karmaşık sorumluluk türleri yüklendiği görülmektedir.

Görevleri esas itibariyle, yapmış oldukları ödemelerden vergiyi kesip, bunu vergi dairesine yatırmak olan *vergi kesen durumundakilerin sorumluluğu halleri* VUK'un 11. maddesinin yanı sıra GVK'nın 94., KVK'nın 24., KDVK'nın 9., VİVK'nın 7, 9, 16, 17 ve 19., ÖTVK'nın 4/2., Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13 ve 35. ile Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddelerinde düzenlenmiştir. Asıl mükellefin yanı sıra veya onun yerine vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle sorumlu olan *fer'i vergi borçlusu durumundakilerin sorumluluğu hallerine* ise, VUK'un 10, 12, 162 ve 251., AATUHK'nın 33, 35, mükerrer 35 ve 57., KVK'nın 34 ve 39, KDVK'nın 9/2., ÖTVK'nın 13., Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13., Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 25. ile Gümrük Vergisi Kanunu'nun 182. maddesi gibi birçok maddede yer verilmiştir. Mükellefle ilgili bildirim ve şekli ödevlerin tam ve eksiksiz olarak yerine yetirilmesinden sorumlu tutulan *vergi ödevlisi durumundakilerin sorumluluğu halleri* ise VUK'un 148, 149, 150, 162 ve mükerrer 227., Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13., Damga Vergisi Kanunu'nun 26 ve 27., Harçlar Kanunu'nun 128. ve 3568 sayılı kanun'un 12. maddelerinde düzenlenmiştir.

Birçok kanun maddesinde düzenlenen sorumluluk hallerinde, asıl mükellefle vergi sorumlusu arasında çok farklı vergi sorumluluğu türleri ve ilişkileri oluşturulmuştur. Özel hukuktaki ve idare hukukundaki sorumluluk türlerinden hareketle, çeşitli kriterler açısından vergi hukukundaki sorumluluk türleri incelendiğinde, farklı boyutlarda ve biçimlerde birçok sorumluluk türünün aslında vergi hukukunda da var olduğu tespit edilmiştir. Vergi sorumluluğu çerçevesinde, asıl borçlu ile sorumluları doğrudan takip – sıralı takip etme kriteri açısından müteselsil sorumluluk yaygın olarak düzenlenmiş olmasına rağmen, müşterek sıraya bağlı sorumluluğa da rastlanmaktadır. Vergi

hukukunda sorumluluk esas itibariye kanundan kaynaklanmasının yanı sıra, istisnai olarak sözleşmeden doğan sorumluluk da düzenlenmiştir.

Sorumluluğun sınırlı olup olmaması açısından, asıl mükellefin tüm borçlarından ve tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk türü yaygın iken, belirli paylarla veya zaman dilimleriyle sınırlandırılmış sorumluluk türleri de mevcuttur. Literatür ve vergi hukuku açısından kabul gören kusur tanımı esas alındığında, vergi hukukunda da kusura bağlı ve kusursuz sorumluluk türüne ilişkin düzenlemelerin var olduğu görülmektedir. Vergi mükelleflerine verilen ödevlerde kullanılan maddi ödev – şekli ödev ayırımına uygun olarak vergi sorumluluğu da maddi ve şekli sorumluluk olarak sınıflandırılabilir. Vergi sorumlularının hem maddi, hem de şekli ödevlerden sorumlu tutulduğu durumlar yaygın iken, sadece maddi ödevlerden sorumluluk türlerine de rastlanmaktadır. Maddi sorumluluk kendi içinde vergi aslı, zam ve cezaları veya sadece vergi aslından sorumluluk olabilmektedir. Diğer hukuk dallarında pek rastlanmamakla birlikte, vergi hukukunun özelliğinden dolayı, sorumlu sıfatıyla başkası adına ödenen vergi borçları için genellikle asıl borçluya rücu etme imkanı varken, bazı istisnai durumlarda rücu imkanı bulunmamaktadır.

Sorumluluk müessesesi çerçevesinde, gerek vergi idaresi ile mükellef ve vergi sorumlusu arasında, gerek mükellef ile vergi sorumlusu arasında, gerekse vergi sorumlularının kendi aralarında meydana gelen ilişkiler farklı ve karmaşıktır. Dolayısıyla, bu müessesenin uygulanması sırasında farklı durumlar, sorunlar ve ihtilaflar söz konusu olabilmektedir. Bunların bir çoğu sorumluluk çerçevesindeki ilişkilerin tam olarak bilinmemesinden, bazıları ise sorumluluk halleri ile ilgili düzenlemelerdeki belirsizliklerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, vergi kanunlarının yeniden yazımı sürecinde sorumluluk müessesesi ile ilgili hükümlerin dikkatli bir şekilde gözden geçirilmesi ve bütüncül bir yaklaşımla düzenlenmesi ihtiyacı açıktır. Ayrıca, sorumluluk durumları ile ilgili uygulamaların da gelir idaresi tarafından titizlikle yürütülmesinde yarar vardır.

**KAYNAKÇA**

- AKKAYA, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, ss. 185-208.
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- BAĞDINLI, İ. Halil, “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler İle Ortakların Vergisel Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları**, Yıl 17, S. 119, (Ağustos 1998), ss. 59-72.
- BAYKARA, Bekir, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11. Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, **Vergi Dünyası**, S. 222, (Şubat 2000), ss. 32-41.
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt II, 6. baskı, İstanbul, 1978.
- CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Ankara: Tüze Yayıncılık, 1998.
- ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 389, 1975.
- ÇELEN, Mustafa, “Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, **Vergi Dünyası**, S. 273, (Mart 2004), ss. 99-115.
- DEĞERLİ, Erol, “Yeni Düzenlemeye Göre Anonim ve Limited Şirketlerin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları”, **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 72, S. 4, (Aralık 1998), ss. 882-885.
- DOĞRUSÖZ, Bumin, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, İstanbul: İstanbul SMMMO Yayını No: 3, 1992.
- ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998.
- GERÇEK, Adnan, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 7, S. 83, (Kasım 1999), ss. 215-220.
- GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C. II, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.
- GÜRBOĞA, Erkan – Figen AKGÜL, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Belirlenmesi ve TTK İle Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Durumu”, **Vergi Sorunları**, Yıl 16, S. 110, (Kasım 1997), ss. 39-51.
- KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, 2. b., İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, 3.baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004.

- KARAYALÇIN, Yaşar, “Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 15, (Mart 1994), ss. 5-9.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, 16. baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004.
- KIRMAN, Ahmet, “Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk”, **Mali Sorunlara Çözüm**, S. 8, (Ağustos 1985), ss. 27-41.
- KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C. 7, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2005.
- KIZILOT, Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C. I., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1995.
- MUTLUER, Kamil, **Türk Vergi Sistemi** (24. Ünite), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayını No: 511, 2000.
- NARTER, Recep, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 17, (Mayıs 1994), ss. 73-82.
- ÖNCEL Mualla – Ahmet KUMRULU – Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 12. baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005.
- ÖNCEL, Mualla, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXV, Sayı 1-4, 1978, ss. 9-15.
- ÖNCEL, Mualla, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan**, Ankara: A.Ü. SBF Yayını No: 522, 1983, ss. 39-55.
- ÖZTAN, Bilge, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, 11. baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003.
- SABAN, Nihal, “3568 ve 4008 Sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, **Vergi Sorunları**, S. 80, (Mayıs 1995), ss. 93-128.
- SABAN, Nihal, “Vergi Hukukunda Sorumluluk”, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.
- SARILI, Mustafa Ali, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004.
- ŞAMLIOĞLU, Servet – Yılmaz ÖZBALCI, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları**, 2. baskı, Ankara: Feryal Matbaacılık Ltd. Şti., 1988.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, 11. baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2005.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, 2. baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 2003.

- ŞİMŞEK, Edip, **Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun Şerhi**, 2. baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996.
- TAŞ, Metin, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 7; S. 76, (Nisan 1999), ss. 64-66.
- TOSUNER, Mehmet, “Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım**, Yıl 2, S. 16, (Nisan 1994), ss. 29-33.
- TUNCER, Selahattin – Salih ŞANVER, “Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti”, **İktisat ve Maliye**, Cilt V, Sayı 11, Şubat 1959, ss. 525-537.
- ÜNLÜ, Cengiz, **Amme Alacakları Tahsili usulü Hakkında Kanun**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- VURAL, Mahmut, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, 2. baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2002.
- ZORLU, Selahaddin, **Vergi Hukuku**, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222, Ankara, 1981.