

ŞENTÜRK  
Hukuk Bürosu

**KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ KANUNLARINA  
AYKIRILIKTAN SORUMLULUĞU**

(Vergi Ceza Hukuku Dersi Kapsamında Hazırlanmıştır.)

**Ege ŞENTÜRK**

Avukat

Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

[ege@senturknb.com](mailto:ege@senturknb.com) | [www.senturknb.com](http://www.senturknb.com)

İZMİR

02.01.2023

## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	ii
I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE	1
A. Genel Açıklama	1
B. Mükellef ve Vergi Sorumlusu	2
C. Kanuni Temsilci	4
D. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Mükellef ve Vergi Sorumlusu Sorumluluğundan Farklı Olması	5
II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDA ÖDEVLERİ	9
III. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MALİ SORUMLULUĞU	10
A. Genel Açıklama	10
B. Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Düzenlemeleri Arasındaki Farklılık	12
C. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna Gidilebilecek Amme Borçları	16
D. Kanuni Temsilcinin Mali Sorumluluğunun Nitelendirilmesi ve Sorumluluk Şartları	17
1. Bir Kanuni Temsilcinin Söz Konusu Olması: Kanuni Temsilcilerin Zaman İçinde Değişmesi Durumunda Hangisinin Sorumlu Tutulacağı	17
2. Tahsil Edilebilir Bir Vergi Alacağı Söz Konusu Olmalıdır	20
3. Vergi Alacağının Asıl Borçlusundan Kısmen veya Tamamen Tahsil Edilememesi (veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması)	21
4. Vergi Alacağının Tahsil Edilememesi ile Kanuni Temsilcilerin Ödevlerini Yerine Getirmemeleri Arasında Nedensellik Bağı Olması Gerekliği	25
IV. KANUNİ TEMSİLCİLERİN CEZAİ SORUMLULUĞU	27
A. Genel Açıklama	27
B. Vergi Kabahati – Vergi Suçu Ayrımı	28
C. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen “ <i>Vergi Kabahatleri</i> ” Yönünden Kanuni Temsilcinin Durumu	30
D. Vergi Usul Kanunu’nda Düzenlenen “ <i>Vergi Kaçakçılık Suçları</i> ” Yönünden Kanuni Temsilcinin Durumu	32
V. SONUÇ	37
KAYNAKÇA	39

## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	: (6183 sayılı) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
<b>a.g.e.</b>	: Adı geçen eser
<b>AIHM</b>	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
<b>AY</b>	: (Özel olarak belirtilmedikçe 1982) Türkiye Cumhuriyet Anayasası
<b>AYM</b>	: Anayasa Mahkemesi
<b>Bkz.</b>	: Bakınız
<b>DVK</b>	: (488 sayılı) Damga Vergisi Kanunu
<b>EVK</b>	: (1319 sayılı) Emlak Vergisi Kanunu
<b>GT</b>	: Genel Tebliğ
<b>GVK</b>	: (193 sayılı) Gelir Vergisi Kanunu
<b>İYUK</b>	: (2577 sayılı) İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K.</b>	: Karar sayısı
<b>KDVK</b>	: (3065 sayılı) Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KK</b>	: (5326 sayılı) Kabahatler Kanunu
<b>KVK</b>	: (5520 sayılı) Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>md.</b>	: Madde
<b>MTVK</b>	: (197 sayılı) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
<b>mük.</b>	: Mükerrer
<b>ÖTVK</b>	: (4760 sayılı) Özel Tüketim Vergisi Kanunu
<b>S.</b>	: Sayı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TCK</b>	: (5237 sayılı) Türk Ceza Kanunu

- TMK** : (4721 sayılı) Türk Medeni Kanunu
- TTK** : (6102 sayılı) Türk Ticaret Kanunu
- VİVK** : (7338 sayılı) Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- VUK** : (213 sayılı) Vergi Usul Kanunu

## I. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### A. Genel Açıklama

Bir verginin ödenmesinden, herkesten önce, o verginin tanımları aşağıda yapılacak kanunla belirlenen mükellefi (ve / veya vergi sorumlusu) sorumludur. Ancak bazı durumlarda vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte, kanunlarda gösterilen şekliyle, üçüncü kişiler de sorumlu olurlar<sup>1</sup>.

Kanun koyucu, Anayasaya ve hukukun genel ilkelerine aykırı olmamak kaydıyla her türlü düzenlemeyi yapma konusunda takdir yetkisine sahiptir. Kanun koyucunun hukuki düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini anayasal sınırlar içinde adalet, hakkaniyet ve kamu yararı ölçütlerini göz önünde tutarak kullanması ve keyfi davranmaması gerekir<sup>2</sup>. Bu bağlamda, kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli kaynağın elde edilmesi adına Devletin, vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsilini sağlamak üzere hukuki düzenlemeler yapma konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak, bu konuda bireylerin haklarının ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması, hukuk devleti olmanın bir gereğidir. Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir<sup>3</sup>.

Başta VUK olmak üzere (md. 10, 11, 12, mük. md. 227) vergi kanunlarında (KDVK md. 9, VİVK, DVK, EVK, MTVK, ÖTVK gibi) farklı alanlarda, çok sayıda ve türde sorumluluklar söz konusu olduğu gibi, bunların muhatapları da farklılık göstermektedir.

Çalışmamızın konusu genel anlamda vergi sorumluluğu müessesesi olmadığı gibi, tüm vergi sorumluları da bu çalışmanın ilgi alanına girmemektedir. Bu çerçevede, çalışmamız asıl olarak kanuni temsilcilerin, temsil edilenle ilgili olmak kaydıyla vergi kanunlarına aykırılık oluşturan kabahat ve suçlardan sorumluluğu ile sınırlıdır. Yine kanuni temsilci ve kanuni temsilci tarafından temsil edilmesi gerekenler konusunda da çalışmamızda ayrıntılara girilmeyecektir. Bu nedenle örneğin adi ortaklıklar bu

---

<sup>1</sup> Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 1995, Sayfa 67

<sup>2</sup> AYM, 28.01.2016, E:2014/92 K:2016/6. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 03.12.2022

<sup>3</sup> AYM, 19.03.2015, E:2014/144, K:2015/29. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 03.12.2022

kapsamda ele alınmamıştır.

## B. Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Genel anlamda vergilendirme ile ilgili kavram, süreç ve işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. VUK hükümleri, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında (md. 2) kalan<sup>4</sup>, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır (md. 1). Aynı zamanda söz konusu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir (md. 1).

Dolayısıyla mükellef ve vergi sorumlusu kavramının tanımında da öncelikle VUK hükümleri dikkate alınmak durumundadır. VUK'de, mükellef, "... *vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi...*"; vergi sorumlusu ise, "... *verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi...*" şeklinde tanımlanmıştır (md. 8). Kanun ayrıca, "*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularına da şâmilidir.*" hükmünü (md. 8) içermektedir.

Yukarıya alınan kanuni tanımların yeterli olmadığı noktasından hareketle, öğretilerde farklı tanımlamalar ve kanundaki tanıma ilişkin eleştiriler yapılmaktadır. VUK'nin aşağıda ele alınacak "*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*" başlıklı maddesine göre (md. 10), kişi olarak nitelendirilemeyen cemaatler gibi kişi topluluklarının da vergi mükellefi olması söz konusu olduğu halde<sup>5</sup>, mükellef tanımında "*gerçek veya tüzel kişi*" ibaresi yer alması buna örnek gösterilebilir<sup>6</sup>. Diğer yandan "*vergi borcu terettübeden*" ibaresi ile Kanun, mükellefi sadece maddi ödev açısından tanımlar gibi olmasına karşın ilerleyen maddelerinde (md. 157 – 257) vergi ödeme şeklindeki maddi ödevin yanına defter tutma ve çeşitli beyan ve bildirimler gibi şekli ödevlerin de eklenmiş olması tanımını eksik bırakmaktadır<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> Gümrük idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine tabidir.

<sup>5</sup> KVK'nin 2/(5). maddesinde yer alan, "... *bu Kanunun uygulanmasında ... cemaatler ise vakıf sayılır.*" hükmü buna örnektir.

<sup>6</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara – 2021, s.51.

<sup>7</sup> Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN / Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara – 2021, s. 80. Ayrıca aynı yönde görüşler için Bkz. AKDOĞAN, **a.g.e.**, s. 51

Bizim de katıldığımız bu eleştirileri dikkate alarak bir tanım yapacak olursak; mükellef, vergi kanunları ile belirlenmiş hukuki ilişkide kendisine vergi borcu ödeme gibi maddi ve bu borcun oluşması ve tespiti için bir kısım defter, belge, beyanname ve bildirimleri tutma ve verme gibi şekli ödevler yüklenmiş ve her bir vergi kanunu<sup>8</sup> ile tespiti yapılmış gerçek veya tüzel kişiler ya da kişi topluluklarıdır.

Vergi sorumlusuna gelince, aynen mükellef kavramında olduğu gibi VUK'nin "... verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi..." şeklinde yaptığı tanım da yeterli görülmemektedir. Zira, burada yine sadece "verginin ödenmesi bakımından ... muhatap ... kişi" ifadesine yer verilerek, kavram sadece vergi ödeme yani maddi ödev ile sınırlanmış görünmektedir. Oysa bir kısım vergi sorumlularının, verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olma dışında şekli ödevleri de vardır<sup>9</sup>.

Vergi sorumluluğu, farklı düzenlemelerden kaynaklanabilirse de tüm bunların ortak özelliği, hiçbir şekilde vergiyi doğuran olayın<sup>10</sup> "sorumlu"nun şahsında gerçekleşmemiş olmasıdır<sup>11</sup>. Ancak vergi kesenlerin sorumluluğunda söz konusu olduğu üzere, bazı durumlarda sorumlu, vergiyi doğuran olaya dair hukuki ilişkinin tarafı iken, kanuni temsilcinin sorumluluğu ya da limited şirket ortaklarının sorumluluğu örneklerinde olduğu gibi bazen taraf dahi değildir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, "vergi sorumlusu" kavramının Kanunda düzenleniş şekli kadar, öğretide kullanım tarzı da eleştiriye açıktır.

---

– 52 ve Yusuf Ziya TAŞKAN, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Adalet Kitabevi, Ankara – 2022, s.88.

<sup>8</sup> "Her vergi kanunu, verginin kimden alınacağı konusunda açık bir düzenleme içerir. Örneğin ilgili kanunlarda gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler; kurumlar vergisinin mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları ... kişi olarak gösterilmiştir.", TAŞKAN, **a.g.e.**, s. 89 – 90. Aynı yönde açıklamalar için Bkz. Murat BATI, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2022, s. 162.

<sup>9</sup> TUNCER, bu durumu, "Vergi sorumlusu, vergi mükellefinin hüviyet değiştirmiş bir şeklidir." diye nitelemektedir. Bkz. Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara – 2003, s. 130. Ayrıca Bkz. Binnur ÇELİK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul – 2002, s. 40.

<sup>10</sup> Vergiyi doğuran olay, VUK'nin 19. maddesinden hareketle, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü şeklinde tanımlanabilir.

<sup>11</sup> Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara – 2007, s. 196.

### C. Kanuni Temsilci

Bir kişinin, hüküm ve sonuçları başka bir kişinin hukuk alanında doğmak üzere o kişinin ad ve hesabına hukuki işlem yapma yetkisine “*temsil*” denilmektedir. Bir hukuki işlem, ilke olarak o işlemi yapan kişi hakkında hüküm ve sonuç doğurmakta ise de hukuki veya maddi engeller, bazen bir kişinin kendi hukuki işlemlerini yapmasına imkân vermeyebilir. İşte bu durumda hukuki işlem, temsilci adı verilen bir başka kişi tarafından yerine getirilir<sup>12</sup>.

Temsil ilişkisi, temsil yetkisinin kaynağı yönünden ele alındığında “*iradi temsil*” ve “*kanuni temsil*” olmak üzere ikiye ayrılır<sup>13</sup>. İradi temsilin dayanağı bir hukuki işlem olup, temsil olunanın irade beyanına dayanır<sup>14</sup>. Kanuni temsilde ise yetki, temsil edilenle yapılan iradi sözleşmeden değil, doğrudan kanunun kendisinden alınmaktadır<sup>15</sup>.

Kanuni temsilci türünün en bilinen örneği TMK’de düzenlenmiş veliler ve vasilere dir. Tüzel kişiler açısından ise kanuni temsilcilerinin kimler olduğu kendi özel kanunlarında gösterilmiştir.

VUK md. 10. lafzı dikkate alındığında, (1) tüzel kişiler, (2) küçükler, (3) kısıtlılar, (4) vakıflar ve (5) cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerden söz edildiği; bunların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde, bunlara düşen ödevlerin “*kanuni temsilcileri*” tarafından, ayrık bir durum olarak ise (cemaatler gibi) tüzel kişiliği olmayan teşekküller açısından “*idare edenler ve varsa bunların temsilcileri*” tarafından yerine getirileceğinin açıkça düzenlendiği görülmektedir. Tüzel kişiliği olmayanlar ve bunları idare edenler ve varsa temsilcileri dışarıda bırakıldığında maddenin getirdiği müessesenin, başlığında da yer aldığı üzere “*kanuni temsil*” esasına dayandığı açıktır.

Bu çerçevede kanuni temsilcilerin kimler olduğunu burada saymaya gerek

---

<sup>12</sup> Fikret EREN, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara – 2017, s. 444.

<sup>13</sup> Abdülkerim YILDIRIM, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara – 2015, s. 153.

<sup>14</sup> EREN, **a.g.e.**, s. 450.

<sup>15</sup> Zinnur TUNÇ, **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk**, 1. Baskı, On İki Levha yayıncılık, İstanbul – 2021, s. 268.



görmediğimiz özel kanunlarından da hareketle kısaca aşağıdaki gibi (örnekleyici bir şekilde) tespit edebiliriz<sup>16</sup>:

- a) Ergin olmayanlar: Velayeti altında buldukları anne ve babaları,
- b) Kısıtlılar: Mahkeme tarafından atanmış vasi,
- c) Dernekler: Kural olarak yönetim kurulu veya bu kurulca yetkilendirilmiş üyelerden biri veya birkaçı ya da üçüncü kişi (müdür),
- d) Vakıflar: türüne göre mazbut ise Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından, mülhak ise mütevellileri,
- e) Anonim Şirketler: Yönetim kurulu veya aralarında iş bölümü yapılmışsa yetkilendirilen üye veya üçüncü kişi,
- f) Limited Şirketler: Şirket müdürü veya müdürler kurulu,
- g) Kooperatifler: Yönetim kurulu veya yetkilendirilmiş ise üye veya üçüncü kişi,
- h) Kollektif Şirketler: Ortakların biri veya birkaçı ya da üçüncü bir kişi,
- i) Komandit Şirketler: Komandite ortaklar.

#### **D. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Mükellef ve Vergi Sorumlusu Sorumluluğundan Farklı Olması**

Kanunda yer alan tanımlarına göre, mükellef bir verginin asıl borçlusudur ve bu borca dair hem şekli hem de maddi birtakım ödevleri söz konusudur. Ancak verginin asıl borçlusunun mükellef olmasına karşın, bu borcun ödenmesi yönünden bazı durumlarda onun dışında başkalarının muhatap alınması da söz konusu olabilmektedir. İşyeri kira geliri elde eden ve elde ettiği kira nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı yönünden Gelir Vergisi mükellefi olan mülk sahibine (GVK md. 70 vd.) kiracı tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi tevkif edilmesi (GVK md. 94) örneğinde, Gelir Vergisinin mükellefi gayrimenkulün malikidir. Ancak burada tevkif edilen verginin ödenmesi bakımından, asıl mükellef yani malik değil, kira ödemesini yapan ve bundan vergi kesmek durumunda olan kiracı, “*vergi sorumlusu*” sıfatıyla vergi dairesinin muhatabı olmaktadır. Aynı durum, işverenin istihdam ettiği işçilere

---

<sup>16</sup> Muzaffer DENİZ, **Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları**, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019, s. 49 – 97. Benzer bir ayırım için Bkz. Turgut CANDAN, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara – 2007, s.22 – 42.

ödediği ücretler ile ilgili Gelir Vergisi (GVK md. 61 vd.) yönünden de geçerlidir. Bu örneklerde kesilen Gelir Vergisi için hiçbir zaman ücretli ya da gayrimenkul maliki (tevkif edilen) verginin ödenmesi açısından vergi dairesinin muhatabı olmayacaktır<sup>17</sup>.

Diğer yandan aynı “*vergi sorumlusu*” tanımı, örneğin kanuni temsilcilerin ya da limited şirket ortaklarının asıl borçlu şirketçe ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulmasını ya da mirasçının mirasın vergi borçlarından sorumluluğunu kavramaktan uzaktır.

O yüzden VUK’nin “*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*” başlıklı maddesinde (md. 11) yer alan “*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. / Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.*” yolundaki hükmün yine Kanundaki vergi sorumlusu tanımı ile birlikte ele alınması ve hatta buna “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*” şeklindeki hükmün de (VUK md. 8) eklenmesi gereklidir<sup>18, 19</sup>.

Örnekler üzerinden devam edersek, ücret veya kira gelirinde mükellef olan gayrimenkul maliki ve ücret gelirinde ücretli, mükellef olmakla birlikte defter tutma, belge düzenleme gibi çoğu şekli ödevden uzak iken, vergi sorumlusu konumunda ödemeyi yapan açısından buna dair şekli ödevler söz konusudur ve vergi sorumlusu kavramı bu örneklerde bu yüzden mükellef kavramına yaklaşmaktadır. Elbette, serbest meslek icra eden bir avukata Serbest Meslek Makbuzu (VUK md. 236) karşılığı ödeme yapan bir şirket örneğinde hem mükellef konumundaki avukat ve hem de bu ödemeyi

---

<sup>17</sup> Benzeri örnekler için Bkz. Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996, 4. Baskı, Sayfa:41. Örneklerde ele alınan Gelir Vergisi “*kesinti / tevkif yoluyla alınan*” vergidir. Örnekteki gayrimenkul sermaye iradı ya da ücret geliri sahibi yıllık beyanname (GVK md. 85 vd.) vermek durumunda ise bu beyanname ile tahakkuk eden verginin mükelleften yani örnekteki gayrimenkul maliki ya da ücretliden aranacağı tabiidir.

<sup>18</sup> Bu istisnalardan birinin, kanuni temsilcisinin belirlendiği şirket ana sözleşmeleri olduğunu belirtmekte yarar vardır.

<sup>19</sup> ULUTAM / METHİBAY, “*Mükellefiyet kanundan doğar ve sözleşmelerle kanuna aykırı biçimde değiştirilemez. VUK’nun 8 inci maddesine göre bu tür sözleşmeler vergi idarelerini bağlamayacağı gibi Borçlar Kanunu da kanunlara aykırı sözleşmeye yapılamayacağını kaydettiğinden bu tür sözleşmeler mahkemeleri de bağlamaz.*” görüşündedir. Bkz. Özhan ULUTAM / Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, Değişik 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara – 1999, s. 88.

yapan şirket şekli ödevlere tabi ise de maddi ödev bu anlamda vergi sorumlusuna aittir<sup>20</sup>.

Görüldüğü üzere, mükellef ve vergi sorumlusu kavramları, ödeme yönünden muhatap alınıp alınmama yanında şekli ödevlere tabi olup olmama açısından da bazı durumlarda birbirine yaklaşmaktadır. Aralarındaki temel fark; vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmiş olmasına karşın vergi sorumlusunun, vergi ilişkisinde taraf olmayan üçüncü kişi konumunda bulunmasıdır<sup>21</sup>.

Buna göre, vergi sorumlusu, ödevleri açısından mükellef ile benzer ise de (1) vergi sorumlusunun verginin asıl borçlusu olmaması, (2) mükellef adına vergiyi onun malvarlığından ödemesi, (3) bazı özel durumlar dışında vergi sorumlusunun malvarlığında vergi ödemesine bağlı olarak bir azalma meydana gelmemesi, (4) vergi sorumlusunun mükellef ile aynı haklara sahip olmaması yönlerinden farklılık gösterir<sup>22</sup>. Ancak aynı zamanda vergi kesenlerin sorumluluğundaki (VUK md. 11) vergi sorumluluğu gibi durumlarda, tarh (VUK md. 20) – tebliğ (VUK md. 21) – tahakkuk (VUK md. 22) – tahsil (VUK md. 23) aşamalarının tamamında vergi sorumlusu muhatap olduğu için bu kavram, mükellef kavramı ile neredeyse örtüşür.

Ayrıca belirtmek gerekir ki bir görüşe göre, sorumlulara ancak görevlerini yerine getirmediği durumda ve vergi borcu asıl yükümlüden alınamadığı takdirde başvurulabileceğinden, vergi sorumluluğu, fer'i bir sorumluluktur<sup>23</sup>. Ancak, kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırılıktan doğan sorumlulukları (VUK md. 10) açısından bu fer'i sorumluluk yaklaşımı kabul edilebilirse de bunun dışında kalan ve özellikle yukarıda örneklere de konu ettiğimiz vergi kesenlerin sorumluluğu açısından sorumluluk fer'i değil, aslidir. Zira burada mükellef (örneklerde taşınmaz maliki veya ücretli) (kesilen vergi açısından) hiçbir zaman vergi dairesinin muhatabı olmayacak, doğrudan vergi sorumlusunun sorumluluğuna gidilecektir. Oysa, kanuni temsilciler,

---

<sup>20</sup> Bu anlamda vergi sorumluluğunun söz konusu olduğu durumlara dair diğer örnek ve açıklamalar için Bkz. Selim KANETİ / Esra EKMEKÇİ / Gülsen GÜNEŞ / Mahmut KAŞIKCI, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul – 2022, s. 123 vd. ve ayrıca Bkz. BATI, **a.g.e.**, s. 165.

<sup>21</sup> KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 196, ayrıca BATI, **a.g.e.**, s. 164.

<sup>22</sup> KARAKOÇ, **a.g.e.**, s. 198.

<sup>23</sup> ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, **a.g.e.**, s.88. BATI, fer'ilik yönünden vergi sorumlularını, bunların ödedikleri vergiyi asıl borçlusuna rücu edip edemeyeceklerine göre iki alt kategoriye ayırmaktadır. Bkz. **a.g.e.**, s. 164.

(mali) sorumluluk açısından vergiyi doğuran olayda taraf olmadıkları gibi, şekli ve hatta ilk aşamada maddi ödevlere de muhatap olmamaktadır.

Kaldı ki vergi borcunun ödenmesinden sorumluluk yani maddi ödev anlamında; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin, VUK'den kaynaklanan sorumlulukları örneğinde olduğu gibi teselsülün söz konusu olduğu alanlar da söz konusu olup, bunların vergi sorumlusu tanımına dahil edilmesi durumunda terminolojik bir tartışma doğmaktadır.

O yüzden doktrinde bazı yazarlarca; “*vergi borcunda sorumluluk – vergi borcunda teselsül – vergi borcunun intikali*”<sup>24</sup> ya da “*vergi sorumluluğu kurumunda özne-nesne ilişkisi*” başlığı altında, “*kanuni temsilcilerin sorumluluğu – vergi kesenlerin sorumluluğu – mirasçılarının sorumluluğu*”<sup>25</sup> gibi ayrımlar yapılmakta; bir kısmı konuyu “*verginin tarafları*” ana başlığı altında<sup>26</sup>, bir kısmı ise vergi sorumlusu başlığı altında, “*vergi kesenlerin sorumluluğu – temsilcinin vergiyle ilgili sorumluluğu – diğer sorumluluk türleri*” şeklinde<sup>27</sup> irdelemeyi tercih etmektedir.

Terminolojik tercihlerin önemini bir örnekle ortaya koyarsak: 18 yaşından küçük (A), yazılım hizmetleri nedeni ile vergi mükellefidir. Bu durumda mükellef (A)'nın vergilendirme ile ilgili ödevleri velisi (B) tarafından yerine getirilmektedir. Veli olarak kanuni temsilci olan (B), vergi sorumlusudur. Mükellef (A), geliştirdiği yazılımı (C) A.Ş.'ne sattığında (C) A.Ş., (A)'ya yaptığı ödemedeki vergi keserse, (C) A.Ş. vergi sorumlusu olmuştur. Ancak (C) A.Ş.'nin vergilendirme ile ilgili ödevleri, yönetim kurulunun yetkili üyesi (D) tarafından yerine getirilmektedir ve bu durumda (D), kanuni temsilci olarak vergi sorumlusu olacaktır. İşte karmaşa tam da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Bu örnek üzerinden gittiğimizde, mükellef ve vergi sorumlusu kavramlarını içeren bir üst kavrama ihtiyaç olduğu görüşüne<sup>28</sup> katılıyor ve hatta bunların yanında (VUK mük. md. 227 örneğinde) “*müteselsil vergi sorumlusu*” – (VUK md. 10 örneğinde) “*ikincil vergi sorumlusu*” gibi kavramlara da ihtiyaç

---

<sup>24</sup> AKSOY, a.g.e., Sayfa:40-46

<sup>25</sup> Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta Basım, İstanbul 2006, 4. Bası, Sayfa: 96-128

<sup>26</sup> M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Ocak 2006, Sayfa: 69-86

<sup>27</sup> Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı, 2009, Sayfa: 54-61

<sup>28</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 197.

olduğunu düşünürüz.

## II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDA ÖDEVLERİ

VUK'nin, “*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*” başlıklı 10. maddesinde, “... bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri ... tarafından yerine getirilir.” hükmü ve 8. maddesinde ise “*Bu kanunun müteakıp maddelerinde geçen “mükellef” tabiri vergi sorumlularına da şâmindir.*” denilmektedir. O halde, kanuni temsilcilerin ödevi, esasen mükelleflerin ödevi olup, bunların yerine getirilmesinde kanuni temsilciler sorumlu kılınmıştır. Bu durumda kanuni temsilcilerin ödevlerinin tespiti, mükelleflerin ödevlerinin tespitini gerekli kılmaktadır.

“*Mükelleflerin Ödevleri*”, VUK'nin aynı başlıklı İkinci Kitabında, (1) Bildirmeler, (2) Defter Tutma, (3) Vesikalar, (4) Ekim ve Sayım Beyanı, (5) Vergi Karnesi ve (6) Muhafaza ve İbraz Ödevleri şeklinde düzenlenmiştir<sup>29</sup>. Ancak elbette GVK, KVK, KDVK gibi özel vergi kanunları ile belirlenmiş veya Kanunun verdiği yetki<sup>30</sup> ile idare tarafından yüklenmiş başkaca ödevler de söz konusudur.

Nihayetinde tüm bu ödevler esasen verginin doğru ve zamanında ödenmesine yöneliktir. Aksi halde mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi yani vergi ziyayı (VUK md. 341) oluşacaktır. Tahakkuk, verginin ödenecek aşamaya gelmesi (VUK md. 22) olduğuna göre son tahlilde verginin zamanında ve tam ödenmesi amacıyla bu ödevlerin yüklendiği açıktır.

Bu çerçevede mükellefin ve dolayısıyla bir vergi sorumlusu olarak<sup>31</sup> kanuni

---

<sup>29</sup> OKTAR, bu ödevlerin beyannameye dayanan tarh usulünün etkin bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli olduğunu ifade etmektedir. S. Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul – 2009, s. 191.

<sup>30</sup> “*Vergi Usul Kanununda yer alan ödevlerin yanı sıra, ayrıca aynı kanunun mükerrer 227, mük. 242 ve mük. 257. maddeleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına mükelleflerin defter tutma, belge düzenleme, elektronik kayıt ve belge oluşturma, vergi beyanmelerini imzalatma ve diğer ödevleri ile ilgili olarak düzenleme yapma yetkisi de verilmiştir.*”. Bkz. Erdoğan ÖNER, **Vergi Hukuku**, 13. Baskı, Seçin Yayınevi, Ankara – 2022, s. 77.

<sup>31</sup> “*Vade geldiğinde mükellefin maddi ödevini yerine getirmesi gerekmektedir. Vergi ödenmesi konusunda eğer vergi sorumlusu yükümlü kılınmışsa, ödemeyi yapmak vergi sorumlusunun görevidir. Bu durumda maddi vergi ödevi sadece mükellefe yüklenmemekte, vergi sorumlusuna da*

temsilcinin ödevlerini, vergi borcunun kanunlarda öngörülen zamanda, tam ve doğru olarak ödenmesine yönelik maddi ödevler ve bunun sağlanmasına yönelik şekli ödevler olarak iki ayrı grupta ele alabiliriz<sup>32</sup>.

Maddi ödevler, yukarıda tanımlandığı üzere asıl amacı da ifade eden verginin zamanında, tam ve doğru ödenmesi, şekli ödevler ise bu amacın sağlanması için yerine getirilmesi gereken yükümlülükler olup; (1) bildirimde bulunma, (2) defter tutma, (3) defter tasdik ettirme, (4) belge alma ve verme, (5) kayıt düzenine uyma, (6) defter beyan sistemine uyma, (7) ödeme kaydedici cihaz kullanma, (8) defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, (9) tahsilat ve ödemelerini aracı mali kurumlarca düzenlenen belgelerle tevsik, (10) kira tahsilat ve ödemelerini bankalar aracılığıyla yapma, (11) kimlik numarası kullanma, (12) beyanname verme ve beyanname imzalatma, (13) vergi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme, (14) vergi levhası alma ve bulundurma, (15) bilgi verme şeklinde listelenebilir<sup>33</sup>.

İşte mükellefe düşen bu şekli ve / veya maddi ödevler, mükellefin kanuni temsilci tarafından temsil edildiği hallerde kanuni temsilcilere düşmekte ve onlar tarafından yerine getirilmesi beklenmektedir.

### III.KANUNİ TEMSİLCİLERİN MALİ SORUMLULUĞU

#### A. Genel Açıklama

Verginin kanunlarda bir tanımı olmadığı gibi, değişik kaynaklarda da farklı şekillerde yapılmış tanımları söz konusudur. Bu farklı tanımlamaların belli başlı ortak noktalarından hareketle, devletin sunduğu hizmetleri finanse etmek veya sosyo-ekonomik alana müdahale etmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden ya da tüzel kişiliği olmayan topluluklardan hukuki zorlamaya dayanarak aldığı nihai, karşılıksız ve parasal bir yükümlülüktür şeklinde bir tanım yapılabilir<sup>34</sup>. Anayasaya göre bu

---

*yüklenebilmektedir.*”, Fevzi Rifat ORTAÇ / Hilmi ÜNSAL, **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara – 2019, s. 83.

<sup>32</sup> Bkz. ÖNER, **a.g.e.**, s. 77. Aynı yönde ORTAÇ / ÜNSAL, **a.g.e.**, s. 83.

<sup>33</sup> Farklı başlıklandırmalar söz konusu olabilir ise de genel olarak listeleme bu şekildedir. Bkz. Mustafa ÇOLAK, **Vergi Hukuku**, Adalet Basım, Ankara – 2021, s. 241 – 294; Benzer yaklaşımlar için Bkz. ÖNER; **a.g.e.**, 76 – 97; ORTAÇ / ÜNSAL, **a.g.e.**, s. 84 – 91; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, **a.g.e.**, s. 264 – 300.

<sup>34</sup> Benzer tanım için Bkz. ORTAÇ / ÜNSAL, **a.g.e.**, s. 1.

tanıma “*mali güç*” ilkesini eklemek gerekli ise de dolaylı vergilerde<sup>35</sup> bu ilke uygulanmadığından, biz tanımlamaya dahil etmemeyi tercih ediyoruz.

Vergi, merkezi yönetime (genel bütçeye) dahil olabileceği gibi, belediye ve il özel idareleri tarafından da alınabilir. (VUK md. 1) Kanunlarımızda ayrıca harç ve resim adında temel olarak vergi karakteri taşıyan devlet gelirleri de söz konusudur ve bunlar da vergi kavramına dahil olarak değerlendirilir.

Bu anlamda vergi, bir amme alacağıdır. Ancak amme alacakları, vergi alacakları ile sınırlı ve onlardan ibaret değildir. Amme alacağı kavramı, AATUHK’de, devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları olarak tanımlanmıştır (md. 3 yollaması ile md. 1). Görüldüğü gibi kanunun bu tanımına vergi, resim ve harçlar yanında başkaca alacaklar da dahil edilmiş durumdadır.

Bu noktada, vergi yönünden mükellef ve vergi sorumlusunun maddi yükümlülüğü olan ödeme bakımından vergi borçlusu olduğunu kabul ettiğimizde, tarh – tebliğ – tahakkuk aşamaları ile ödenecek hale gelen verginin ödenmemesi durumunda bunların sıfatının artık “*amme borçlusu*” olarak değiştiğini görmekteyiz. Zira kanun “*amme borçlusu veya borçlu*” terimine yer vermekte ve bunu, (1) amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve (2) bunların kanuni temsilci veya (3) mirasçıları ve (4) vergi mükelleflerini, (5) vergi sorumlusunu, (6) kefil ve (7) yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade eder (AATUHK md. 3) şekilde kullanmaktadır.

VUK, vergilendirme usulü anlamında ve AATUHK ise amme alacaklarının tahsil usulü hakkında “*özel kanun*” niteliğini taşımakta, ancak AATUHK, VUK karşısında

---

<sup>35</sup> Dolaysız vergiler, gelir ve kazançlardan alındığı halde dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alınır. Bir ücretlinin ücret gelirinin vergilenmesinde Gelir Vergisi dolaysız bir vergi iken, bu ücretlinin market alışverişinde ödediği KDV dolaylı bir vergi olmaktadır. Serkan GÜNDOĞDU, “*Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme*”, **19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi**, C:3, S:2, s. 161 – 172. [www.dergipark.org.tr](http://www.dergipark.org.tr). Erişim: 22.10.2022

içerdiği diğer amme alacakları nedeni ile “*genel kanun*” konumuna geçmektedir<sup>36</sup>. Bu yüzden, vergilendirmede sözü geçen mükellef ve vergi sorumlusu kavramları, amme alacağının tahsil usulünde artık olayı kavramaktan uzak olduğu için daha geniş anlamda amme borçlusu kavramı kullanılmakta, fakat her amme borçlusu da mükellef veya vergi sorumlusu olmamaktadır. Nitekim, VUK’de örneğin limited şirketlerin vergi borçlarından dolayı ortaklarını sorumlu tutan bir düzenleme yok iken, yani bunlar VUK karşısında mükellef veya vergi sorumlusu değilken, AATUHK çerçevesinde bir amme alacağı olan vergi alacağı nedeniyle “*amme borçlusu*” olarak takip edilebilmektedir.

Nitekim AATUHK’de, “*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar*” yanında ayrıca “*vergi mükellefleri*” ve “*vergi sorumluları*” ibarelerine (md. 3) yer verilmiş olması, vergi mükellefleri ve vergi sorumlularının dışında kalan kişilere, yani konusu vergi olmayan borçların asıl borçlularına işaret etmekte ve bu nedenle bir tekrar niteliği de taşımamaktadır.

Her iki kanun arasındaki farkın üzerinde durma nedenimiz, aşağıdaki bölümde somut olarak ortaya çıkacaktır.

## **B. Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Düzenlemeleri Arasındaki Farklılık**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş ve 01.01.1961 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Konumuzu ilgilendiren “*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*” başlıklı 10. maddesinin ikinci fıkrasında zaman içinde bir değişiklik yapılmış ve ayrıca maddeye iki fıkra eklenmiş ise de, “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” şeklindeki ilk fıkrada bir değişiklik olmamıştır.

Maddenin ikinci fıkrasının ilk halinde yer alan, “*Yukarıda yazılı olanların bu*

---

<sup>36</sup> Vergi usulü konusunda VUK’yi, amme alacakları konusunda AATUHK’yi özel kanun kabul etsek dahi, iki özel kanun çatıştığında birisi “*nispi özel kanun*” sayılabiliyorsa bu öncelikle uygulanacaktır. Burada VUK, konu vergi olduğunda nispi özel kanun sayılabileceği gibi, AATUHK, VUK’ye göre “genel kanun” olarak da kabul edilebilir. Her iki kanunun da özel olması halinde çatışan kurallardan biri nispi de olsa özeldir ve nispi özel olan nispi genel olana karşı geçerli olacaktır. Bkz. Ali Nazım SÖZER, **Hukukta Yöntembilim**, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul – 2020, s. 122.



*ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.*" hükmündeki "kasıt ve ihmalleriyle" ifadesinin metinden çıkarılmış<sup>37</sup> olması, ödevlerin yerine getirilmemesi ve verginin asıl borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olması arasındaki nedensellik bağıını koparmadığı gibi, buradaki sorumluluğu da objektif / kusursuz sorumluluk haline getirmeyecektir<sup>38</sup>.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ise çok daha önce 21.07.1953 tarihinde kabul edilerek 01.01.1954 tarihinde yürürlüğe girmiş, konumuzu ilgilendiren "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mük. md. 35. ancak 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun ile eklenmiştir. Eklenen maddenin ilk fıkrası, "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir." şeklindedir.

O halde, zaten VUK içeriğinde bir hüküm var iken AATUHK'ye neden böyle bir ek yapılmasına ihtiyaç duyulduğu ortaya konulmak durumundadır. Maddelerin lafzı ve aynı zamanda yukarıda ele aldığımız "amme borcu" – "amme borçlusu" kavramları aslında bunu izah etmeye yeterlidir. Zira her vergi borcu amme borcu iken, her amme borcunun vergi borcu olmadığı; her vergi borcu için mükellef ve / veya vergi sorumlusu söz konusu iken her amme borcu için bunların var olmayabileceği ya da bunlar dışında borçlular olabileceği, hükmün lafzından açıkça anlaşılmaktadır.

---

<sup>37</sup> Değişiklik 31.12.1988 tarih ve 3505 sayılı Kanunun 2. maddesi ile yapılmıştır.

<sup>38</sup> KARAKOÇ, bir yandan "Vergi Usul Kanunu'na göre, tüzel kişinin temsilcilerinin sorumlu tutulması için kusurlu olmaları şart değildir. Başka bir deyişle, verginin temsilcilerden istenebilmesi için, vergi ödevlerini yerine getirmemeleri ile vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin mal varlığından alınamaması arasında illiyet bağının bulunması gerekli ve yeterlidir." görüşünü ifade etmekte ve diğer yandan ise "Bu sorumluluğun kusur karinesine dayandığı, kusur karinesinin aksinin ispatlanması suretiyle sorumluluktan kurtulmanın mümkün olduğu kabul edilmektedir." demektedir. Bkz. a.g.e., 202. KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI ise, AYM'nin 19.03.2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararına dayanarak kusur sorumluluğunu kabul ettiğini ifade edip, "Özetle, mevcut durumda VUK 10 uyarınca yükümlünün mal varlığından kısmen veya tamamen alınmayan vergi için yasal temsilcilere ancak kusurlu iseler başvurulabilecektir." sonucuna varmaktadır. Bkz. a.g.e., s. 134.

Ayrıca, AATUHK'ye yapılan eklemenin gerekçesi<sup>39</sup> incelendiğinde; VUK hükmünden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden AATUHK'nin cebri takibata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili yoluna gidilebildiği; ancak VUK kapsamında olmayan (fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi) bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığında kanuni temsilciler hakkında takibata geçildiğinde Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarla VUK kapsamına girmeyen alacakların takibinde bu maddenin uygulanma imkanı bulunmadığı yönünde kararlar verildiği ve bu nedenle yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.

Gerekçede, VUK kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulmasının uzun zaman aldığı ve bu hükümlerin uygulanmasının idareye pratik bir fayda sağlamadığı; bu nedenle amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerin mal varlığından AATUHK hükümlerine göre tahsilini sağlamak amacı ile bu düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu ayrıca ifade edilmiştir.

Buna göre, konu vergi olduğunda, AATUHK'nin mük. 35 maddesinin uygulanamayacağı ve öteden beri olduğu gibi VUK'nin 10. maddesinin esas alınacağı hakkında tereddüt yoktur. Nitekim, yine gerekçede, yapılan düzenleme ile VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumluluğu olan bu kişilerin diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla yer verilmiş olması buna işaret etmektedir<sup>40</sup>.

AYM'nin AATUHK'nin mük. 35 maddesine eklenen dördüncü ve beşinci fıkraların iptaline dair kararında<sup>41</sup>, "*Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213*

---

<sup>39</sup> Gerekçe için Bkz. [www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr). Erişim: 22.10.2022.

<sup>40</sup> "... Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluğa göre özel hüküm niteliği taşımaktadır. Bu sebeplerle, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ile buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması icap etmektedir. Aksi halin kabulü, hangi hükmün uygulanacağı noktasında belirsizliğe yol açacağı için hukuk devleti olmanın asli unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir.", Bkz. Ahmet Emrah GEÇER, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, D: 2017, S:129, s. 107 – 132.

<sup>41</sup> Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015, E:2014/144, K:2015/29.

*sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” şeklindeki beşinci fıkranın iptaline dair yer verilen “... kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngören kural bakımından da aynen geçerlidir.” şeklindeki gerekçede aynı hususu vurgulamaktadır.*

Buna göre, VUK'nin 10. maddesinde baştan beri mevcut olan hüküm uygulanacağına ve burada da, önce ilk fıkrada kanuni temsilcilerin ödevleri belirtildikten sonra ikinci fıkrada *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.”* hükmüne yer verildiğine göre söz konusu sorumluluk, *“bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden”* ifadesi ile vurgulandığı üzere *“kusur sorumluluğu”* olmaktadır. Oysa artık konumuz ile ilgili olmadığı açıklığa kavuşmuş AATUHK'nin mük. 35. maddesinde, *“tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ... şahsi mal varlıklarından ... tahsil edilir.”* edilir şeklinde hüküm ile düzenlenen sorumluluk ise *“objektif / kusursuz sorumluluk”* olmaktadır. AYM'nin AATUHK'nin mük. 35. maddesi ile ilgili yukarıda sözü edilen kararında da aynı tespit yer almaktadır<sup>42</sup>.

Konuya Danıştay'ın yaklaşımı da amme borcu türü vergi olduğunda, AATUHK'nin mük. 35. maddesinin değil, VUK'nin 10. maddesinin uygulanması gerektiği ve bunun da kusur sorumluluğu esasına göre olduğu şeklindedir. Konuya dair bir kararda<sup>43</sup>, yukarıda bizim de yer verdiğimiz AATUHK'nin mük. 35. madde gerekçesine yer verilmiş ve sonra, *“... buna göre Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklar dolayısıyla, 6183 sayılı Kanunun mük. 35'inci maddesinin uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.”* sonucuna varılmıştır.

Kararı ilginç kılan ise bu sonuca giderken, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'nin

---

<sup>42</sup> AYM kararında yer alan *“213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır.”* şeklindeki gerekçe bunu ortaya koymaktadır.

<sup>43</sup> Danıştay Yedinci Daire, 03.10.2007, E:2005/4559, K:2007/3917. (Karar yayımlanmamıştır.)

MANTOVANELLİ (18.03.1997 – 2149/93) kararından söz edilerek, “... başkasının vergi borcundan dolayı, doğrudan, özel hukukla ilgili temel haklardan biri olan mülkiyet hakkını ilgilendiren sonuçlar doğuracak şekilde takibata uğrayan kanuni temsilciye, adil yargılanma ilkesinin temel unsurlarından biri olan savunma hakkını gereği gibi kullanabilmesine olanak tanınmış olmalıdır.” şeklinde gerekçe ortaya konulmuş olmasıdır. Zira kararda geçen “savunma hakkı”, esasen kusur sorumluluğu çerçevesinde sorumluluktan kurtulabilme imkânı ile ilgidir. Kararda bu nedenle ödeme emrinin hangi kanunun hangi maddesi uyarınca düzenlendiğinin açıkça belirtilmesi gerektiği hususu yer almaktadır. Olayda, dava konusu ödeme emrinde hem AATUHK’nin mük. 35 ve hem de VUK’nin 10. maddesinin aynı anda dayanak gösterildiği bilgisi yer almaktadır.

Son olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun bir kararında<sup>44</sup>, “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani ‘kurtuluş beyyinesi’ göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.” yolunda değerlendirme ile karara vardığını belirtmekte yarar görmekteyiz.

### **C. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna Gidilebilecek Amme Borçları**

VUK’nin 10. maddesine göre kanuni temsilciler, temsil ettikleri mükellef veya vergi sorumlusuna düşen ödevleri yerine getirmedikleri durumlarda, bunların varlığından tamamen veya kısmen alınamayan (1) vergi ve (2) buna bağlı alacaklardan kendi varlıkları ile sorumlu olacaklardır. Vergi aslının ne olduğu her bir vergi kanununda özel olarak düzenlenmiş olup, “buna bağlı alacaklar” ile kastedilenin gecikme faizi (VUK md. 112), pişmanlık zammı (VUK md. 371), gecikme zammı (AATUHK md. 51) ve tecil faizi (AATUHK md. 48) gibi fer’iler olduğu açıktır.

Maddede cezalara ilişkin bir belirleme söz konusu olmayıp, bu, cezalardan kanuni temsilcilerin sorumlu olmadığı anlamına gelmemektedir. Konuya ilişkin açıklamalar çalışmamızın cezalar ile ilgili aşağıdaki bölümünde ele alınacaktır.

---

<sup>44</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 11.12.2018, E:2013/1, K:2018/1. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 27.11.2022.

## **D. Kanuni Temsilcinin Mali Sorumluluğunun Nitelendirilmesi ve Sorumluluk Şartları**

Açıklandığı üzere VUK'nin "*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*" başlıklı 10. maddesinde yer alan hüküm, vergilendirme ile ilgili iken, AATUHK'nin "*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*" başlığını taşıyan mük.35. maddesi, amme borcunun tahsili ile ilgilidir. Ancak konu vergi olduğunda, uygulanacak Kanun, genel Kanun olan AATUHK değil, özel Kanun olan VUK olmaktadır.

VUK'nin "*Vergi Kesenlerin Sorumluluğu*" başlıklı 11. maddesinde mal alım satımı ile hizmet ifalarında yapılan vergi kesintilerinde "*...müteselsilen sorumludurlar*" ifadesi ve "*Damga Vergisi ve Damga Resminde Sorumluluk*" başlıklı 334. maddesinde de aynı şekilde "*...müteselsilen sorumlu tutulurlar*" ifadesi kullanıldığı halde 10. maddede böyle bir ifadeye yer verilmemiştir.

Dolayısıyla gerek kanuni temsilcilerin (VUK md. 10 ve AATUHK mük. md. 35) ve gerekse (çalışmamıza konu olmayan) limited şirket ortaklarının sorumluluğunda (AATUHK md. 35) kanun koyucunun bilinçli olarak müteselsil sorumluluk ifadesini kullanmadığını söylemek hatalı bir sonuç olmayacaktır. Nitekim, asıl borçlu tüzelkişilik ile ikincil sorumlu tutulan kişiler arasında müteselsil borçluluk ilişkisi getirmeyen kanun koyucunun, devam hükümlerde ikincil sorumlular arasında ise bir silsile kurmaktan kaçınmaması görüşümüzü desteklemektedir<sup>45</sup>.

Aslında birden çok kişi adına aynı vergi borcunun doğumu söz konusu olmadığından, kanun koyucunun ikincil sorumlulukla ilgili olarak vergi borcunun ödenmesine ilişkin müteselsil sorumluluk kavramını kullanmaması hukuki temelde uygun da olmaktadır.

Aşağıda işte bu çerçevede kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi şartları ele alınacaktır.

### **1. Bir Kanuni Temsilcinin Söz Konusu Olması: Kanuni Temsilcilerin Zaman İçinde Değişmesi Durumunda Hangisinin Sorumlu Tutulacağı**

Yukarıda, konu vergi olduğunda uygulanması gereken normun VUK'nin 10.

---

<sup>45</sup> Akın Gencer ŞENTÜRK, "*Kanuni Temsilci ya da Limited Şirket Ortağı Gibi Vergi Borcunun Ödenmesi Yönünden İkincil Sorumluluğu Olanlar Hakkında Yapılan Takiplerde Göz Ardı Edilen Bir Müessese: Zamanaşımı*", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Temmuz – 2010, S:79, s. 286 – 302.

maddesi olduğu ve AATUHK'nin mük. 35. maddesinin uygulanmayacağı ortaya konulmuştur. VUK'nin dikkate alınacak hükmü, kimlerin mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğinden söz etmektedir. Kanuni temsilci kavramı da yine yukarıdaki bölümlerde ele alınmıştır.

Çalışmamıza konu olay açısından ilk şartın; tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, bunların kanuni temsilcilerinin varlığı olmaktadır.

Bir anonim şirket yönetim kurulunun genel kurul tarafından yeniden belirlenmesi, yönetim kurulunun kendi içindeki görev bölüşümünü değiştirmesi, boşanma nedeni ile velayetin mahkemece bir eşe bırakılması, kısıtlı için atanan vasinin değiştirilmesi gibi örneklerle ortaya çıkabileceği üzere kanuni temsilcinin değiştiği durumlarda hangi kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebileceği bir sorun olarak ortaya çıkabilir.

Her ne kadar AATUHK'ye, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı kişiler olmaları halinde bu kişilerin, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı yolunda bir hüküm eklenmiş ise de (1) her şeyden önce vergi konusunda AATUHK'nin mük. 35. maddesinin uygulanma imkanının olmaması, diğer yandan (2) söz konusu hükmün AYM tarafından iptal edilmiş olması nedeniyle bu düzenlemenin<sup>46</sup> hukuken uygulanabilirliği söz konusu olmamıştır / olmayacaktır.

Ancak VUK düzenlemesi, *“bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri ... tarafından yerine getirilir.”* şeklinde olduğuna göre, yukarıdaki bölümlerde yer verdiğimiz ödevlerin yerine getirilmesi gereken tarihte, kim kanuni temsilci ise onun sorumluluğuna gidileceği yolunda tereddüt olmaması gerekir.

Diğer yandan AATUHK'nin mük. 35. maddesi ile ilgili olsa da AYM'nin söz konusu iptal kararında yer alan vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde

---

<sup>46</sup> 5766 sayılı Kanunun 4. maddesiyle eklenmiş ve Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

gerçekleşen bir eylemden sorumlu tutulamayacakları, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı şeklindeki gerekçenin de bu konuya ışık tuttuğu ortadadır.

Nitekim Danıştay'ın da (1) vergi borcunun görevi sona eren kanuni temsilcinin kendi dönemi ile ilgili olmasına rağmen ödenmesi gereken tarihin daha sonraki dönemlerde olduğu bazı durumlarda<sup>47</sup> veya (2) kanuni temsilcinin göreve başladığı tarihten önceki döneme ait vergi borçlarından sorumluluğun söz konusu olduğu durumlarda<sup>48</sup> ya da (3) kanuni temsilci kurul organı oluşturan üyelerin temsil yetkisinin değiştiği durumlarda<sup>49</sup> aynı ölçütü kullandığı görülmektedir.

Bu noktada ödev ve “borcun ilgili olduğu dönem” arasında her zaman bir ilişki olmayabileceğini belirtmekte yarar vardır. Örneğin bir vergilendirme dönemine ilişkin

---

<sup>47</sup> Danıştay Dokuzuncu Daire, 21.12.2009, E:2008/1621, K:2009/5105. “Olayda, davacının kanuni temsilci olduğu 1997/Ocak-Şubat dönemlerine ait olan ancak, 17.08.1998 tarihinde davacının kanuni temsilcilikten ayrılması ve yeni kanuni temsilcilerin aynı tarihte Ticaret Sicili Gazetesinde tescil edilmesinden sonra, 2002 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu tarh edilen ve dava konusu edildiği safhada yeni kanuni temsilciler tarafından 4811 sayılı Vergi Barışı Kanununun yararlanılıp ödenmeyerek kesinleşen kamu alacağından, söz konusu Kanundan yararlan, ancak bu Kanunun gereğini yerine getirmeyen, başka bir anlatımla, kendi fiilleri ile oluşan yeni hukuki durumun gereğini yerine getirmeyen yeni kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması gerekmekte olup, söz konusu vergi borçlarından artık davacının sorumlu tutulması mümkün değildir. Bu durumda, davacının şirkete ait vergilendirme ödevlerini yerine getirmemesinden doğan bir vergi borcunun varlığından söz edilemeyeceğinden, ...”. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 23.10.2022.

<sup>48</sup> Danıştay Dördüncü Daire, 22.05.2017, E:2013/7146, K:2017/4726. “Belirtilen hükümlere göre, kanuni temsilcilerin ... sorumlu tutularak takip edilebilmeleri için ... bu kişilerin borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilci olmaları ve borcun bunlara düşen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden doğmuş olması gerekmekte olup, kanuni temsilci olmadıkları döneme ilişkin borçlardan dolayı takip edilebilmeleri mümkün değildir. / Bu kişilerin sorumluluğunun kanuni temsilci oldukları süre ile sınırlı olduğu açıktır. Dolayısıyla, borcun ait olduğu dönemde kanuni temsilcilik sıfatı bulunmayanları, bu borçlardan dolayı sorumlu tutulmalarına ve anılan madde hükmü uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmelerine olanak bulunmamaktadır.”. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 23.10.2022

<sup>49</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.05.2006, E:2006/9, K:2006/119. Karar ile “... 14.7.1997 tarihli yönetim kurulu kararıyla davacının da aralarında bulunduğu altı kişiye şirketi temsil yetkisi tanınmasına rağmen 8.11.1997 tarihli yönetim kurulu kararıyla temsil yetkisinin değiştirildiği ve bu kararla temsile yetkili kılınanlar arasında davacının bulunmadığının anlaşıldığı, ödeme emirlerine konu amme alacağının 1998 yılının Ocak dönemi ve sonrasına ait olduğu anlaşıldığından şirketin kanuni temsilcisi olmadığı dönemlere ilişkin amme alacaklarından sorumlu tutulmalarına olanak bulunmayan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uygunluk görülmediği ...” yolundaki vergi mahkemesi kararı onanmıştır. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 23.10.2022.

defter ve belgelerin, sonraki dönemlerde vergi incelemesine ibrazı talep edildiğinde, talep tarihindeki kanuni temsilcinin ödevi olarak değerlendirme yapmak gerekecektir<sup>50</sup>.

## 2. Tahsil Edilebilir Bir Vergi Alacağı Söz Konusu Olmalıdır

Konu amme alacaklarından “*vergi*” olduğunda, bunun ödenmesi gereken / tahsil edilebilir aşamaya gelmesi yani tahakkuku için tarh ve tebliğ aşamalarından geçmesi gerektiği açıktır. Beyana dayanan tarhiyatlarda mükellef / vergi sorumlusu tarafından verilen beyanname üzerine tahakkuk gerçekleşeceğinden (VUK md. 25, 26, 27) ve kural olarak beyan sahibinin beyanına karşı dava açma hakları söz konusu olmadığından (VUK md. 378) beyana dayalı tarhiyat ve tahakkuk eş zamanlı gerçekleşmiş olmaktadır<sup>51</sup>.

Verginin ikmalen (VUK md. 29) veya re’sen (VUK md. 30) idare tarafından tarh edildiği veya ceza kesme (VUK md. 366) hallerinde ise bunlara karşı tarh / ceza kesme – tebliğ süreci sonunda dava açılması halinde, vergi mahkemesi tarafından davanın reddi kararı verilip ilgisine idarece tebligat (VUK md. 112) yapılmadıkça tahsilat işlemlerine devam edilememekte (İYUK md. 27) olduğundan tahakkuk gerçekleşmemekte ve tahsilat aşamasına da geçilememektedir. Davanın mahkeme tarafından kabulü ile vergi / ceza iptaline karar verilmesi halinde zaten takip edilebilecek bir alacak da kalmamış olacaktır.

Her durumda verginin tahakkuk etmiş olması yeterli olmayıp, vadesinde<sup>52</sup> ödenmemesi nedeniyle asıl borçlusu mükellef veya vergi sorumlusuna bir Ödeme Emri<sup>53</sup> tebliğ edilmesi (AATUHK md. 55) ve bunun hakkında bir dava açılmış ise

---

<sup>50</sup> “... *dava konusu ödeme emirleri içeriği vergi borçlarının, asıl borçlu şirketin defter ve belgelerinin davacının kanuni temsilcilikten ayrıldıktan sonraki yıllarda ... şirketin yeni yetkililerince ibraz edilmemesinden kaynaklandığı ... görev yapan yöneticilerin defter belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağı ...*”. Danıştay Dördüncü Daire, 18.01.2018 – E:2017/1972 K:2018/386. (Karar yayımlanmamıştır.)

<sup>51</sup> Konumuz ile ilgili olmadığından ayrıntılarına girilmeyecek olmakla birlikte, 2577 sayılı İYUK’nin 27. maddesi uyarınca beyana karşı beyan sahibinin dava açma hakkının “ihtirazı kayıt” konulması durumunda söz konusu olduğunu, böyle bir dava açıldığında ise mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe tahsilat işlemlerinin durmayacağını belirlemekte yarar görmekteyiz.

<sup>52</sup> VUK’nin 111. maddesine göre “*Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü vadesi tarihidir.*”.

<sup>53</sup> AATUHK’ye göre; Amme alacağını vadesinde ödemiyeenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “*ödeme emri*” ile tebliğ olunacak (md. 55) ve buna



(AATUHK md. 58) yürütmenin durdurulması yolunda bir mahkeme kararı verilmemiş olması gerekmektedir. Bu süreç tamamlanmadıkça kanuni temsilci sorumluluğuna gidilmesine esas alınabilecek bir borçtan söz edilemeyecektir.

Son olarak, asıl borçlunun borcunun zamanaşımına (AATUHK md. 102, 103, 104) uğramamış olması ve özel bir yapılandırma kanunu söz konusu ise yapılandırmaya da konu edilmemiş olması gereklidir<sup>54</sup>.

### **3. Vergi Alacağının Asıl Borçlusundan Kısmen veya Tamamen Tahsil Edilememesi (veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması)**

VUK'nin 10. maddesinde “... bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan ..., kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.” hükmünden hareketle, kanuni temsilci sorumluluğunun ilk şartının asıl borçlu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusunun (1) takip edilmiş ve (2) bu takip sonunda alacağın kısmen veya tamamen tahsil edilememiş olması şeklinde olduğu tespit edilebilir.

Söz konusu hüküm, AATUHK'nin mük. 35 maddesinde “mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları” şeklinde yer alan hükümden ayrılmaktadır. Yani amme alacağının türü “vergi” ise “tahsil edilemeyeceği anlaşılan” (AATUHK mük. md. 35) değil “tamamen veya kısmen alınamayan” (VUK md. 10) hükmü esas alınacaktır.

Bu iki ifade arasındaki temel fark, “asıl borçlusundan tamamen veya kısmen

---

rağmen ödeme söz konusu olmazsa “haciz” (md. 62) ve devamı sürece geçilecektir. Dolayısıyla cebri takibatın ilk aşaması Ödeme Emri tebliği olmaktadır.

<sup>54</sup> Danıştay Yedinci Dairenin 03.06.2021 tarih ve E:2019/4017 K:2021/2650 sayılı kararla onanmış vergi mahkemesi kararı. Aktaran: Mustafa BALCI, **Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması**, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul -2021, s. 750. Danıştay Üçüncü Dairenin 06.06.2022 tarih ve E:2019/5325 K:2022/2757 sayılı kararında ise “... kamu alacağının yapılandırılması durumunda vergi borcunun vadesi değişmekte ise de yapılandırılan borcun ödenmemesi halinde kanun hükümlerinden yararlanma hakkının kaybedileceği açık olup ödeme yapılmaması nedeniyle yapılandırmadan önceki duruma geri dönüleceğinden, dolayısıyla asıl borçlu şirket adına yeniden ödeme emri düzenlenmesi gerekmediğinden davacının söz konusu borçtan kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğu ...”nun değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr). Erişim:24.10.2022.

*alınamama*”<sup>55</sup> ölçüt alınırsa, borçlu hakkındaki tüm takip süreci tamamlanmadan kanuni temsilciye yönelinmesinin mümkün olmamasına karşın, “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan*”<sup>56</sup> ifadesi ölçüt alınırsa asıl borçlu hakkındaki takibatın daha en başında ya da daha buna başlamadan kanuni temsilciye yönelinmesinin mümkün olması ile ortaya çıkmaktadır.

Konu vergi olduğunda, VUK’nin 10. maddesine itibar edilecek ve verginin asıl borçlusu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusunun malvarlığından tamamen veya kısmen alınmadığı kesinleşinceye kadar kanuni temsilci sorumluluğuna gidilemeyecektir. Danıştay kararlarında önceki yıllarda farklılıklar<sup>57</sup> gözlense de zaman içinde aynı yönde kararlar verildiği görülmektedir<sup>58</sup>.

Tamamen veya kısmen asıl borçlusundan tahsilat yapılmadığı unsurunun

---

<sup>55</sup> AATUHK, bu durum için “*Tahsil edilemeyen amme alacağı*” terimini kullanmakta ve bunu, “*Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacakları...*” şeklinde tanımlamaktadır. (md. 3)

<sup>56</sup> AATUHK, “*Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*” terimini, “*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacakları...*” şeklinde tanımlamaktadır. (md. 3)

<sup>57</sup> Danıştay Yedinci Dairenin (Damga Vergisi ile ilgili) 24.02.2010 tarih ve E:2007/3321 K:2010/1013 sayılı kararında, “*Belirtilen bu hukuki durumdan anlaşılacağı üzere, alacağın anonim şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kısmı için, vergi borcunun doğduğu dönemdeki kanuni temsilcilerin belirlenerek, bunlar adına alacağın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiş olması, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu müessesesinin kuralları gereğidir.*” gerekçesi yer alırken Danıştay Dokuzuncu Daire’nin 09.06.2016 tarih ve E:2016/3636, K:2016/5901 sayılı kararında, “*213 sayılı Kanunun yukarıda sözü edilen maddesine göre, kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk ve tebliğ safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkanının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir.*” denilmektedir. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 23.10.2022.

<sup>58</sup> Bu yönde Danıştay Büyük Genel Kurulu’nun 11.12.2018 tarih ve E:2013/1 K:2018/1 sayılı kararının etkisi olduğu söylenebilir. Bu karara göre, konu vergi olduğunda önce kanuni temsilci (VUK md. 10 ve AATUHK mük. md. 35) ile limited şirket ortakları sorumluluğu (AATUHK md. 35) hakkındaki kanun hükümleri ele alınmış ve özellikle AATUHK md. 35 ile mük. md. 35 arasındaki sınır çizildikten sonra sonuca gidilmiştir. Karar gerekçesi dikkate alındığında AATUHK’nin 35. maddesinde de yer alan “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” kavramının (bu konuda VUK düzenlemesi olmadığı için) sadece limited şirket ortakları açısından uygulanabileceği, aynı ifadenin mük. 35. maddede yer almasına karşın kanuni temsilciler hakkında uygulanamayacağı sonucu teyit edilmiştir.

tespitinde “*aciz fişi*” düzenlenme şartının olup olmadığı konusunda tartışmalar var ise de çalışmamızda bunun ayrıntısına girilmeyecektir<sup>59</sup>. Ancak biz, Kanunun aciz halini, yapılan takip sonunda borçlunun haczi caiz malının olmaması veya bulunan malların satış bedelinin borcu karşılamaması olarak tanımladıktan sonra yapılan takibin aşamalarıyla bakiye borç miktarının bir aciz fişinde gösterilerek aciz halinin tespitini emretmiş olması (AATUHK md. 75) karşısında, asıl borçlu hakkında bunlar tamamlanmadan kanuni temsilci hakkında takibata başlanamayacağı görüşünderiz<sup>60</sup>.  
61, 62.

Bu noktada bir ara sonuç olarak, öncelikle asıl borçlunun takip edilmesi zorunluluğu somutlaştığına göre, alacaklı vergi idaresinin kanuni temsilci ile temsil edilen mükellef veya vergi sorumlusunu takip etme konusunda seçimlik bir hakka

---

<sup>59</sup> Öğretilen bu yöndeki farklı görüşlere dair bir derleme için Bkz. Gamze GÜMÜŞKAYA, “*Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı*”, **Vergi Dünyası**, S:343, Mart – 2010, s. 200 – 222, özellikle s. 203 – 205. Ayrıca, kanuni temsilcinin takibi için asıl borçlu hakkında aciz fişi düzenlenmiş olmasının şart olduğu yolunda Bkz. Altuğ M. KÖKTAŞ / Selçuk BUYRUKOĞLU / Doğan BOZDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş 2. Baskı, Sonçağ Yayıncılık, İstanbul – 2016, s. 33.

<sup>60</sup> “...Şirketin yönetim ve denetimine Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından ... el konulduktan sonra ... alınan kararlar Şirketin iflasına karar verildiği ve tasfiye sürecinin başladığı, Fon ve davalı vergi dairesinin alacakları dahil olmak üzere başvuran tüm alacaklıların alacaklarını iflas masasına kaydettirdiği, Şirketin malvarlığının olduğu ve devam eden iflas tasfiyesi sonunda elde edilecek tutarın Şirketin borçlarının karşılayıp karşılamayacağını henüz belli olmadığı ...” gerekçesiyle kanuni temsilcinin takibine dair ödeme emrinin iptaline karar veren İzmir 4. Vergi Mahkemesi’nin 22.10.2008 tarih ve E:2007/1542 K:2008/1222 sayılı kararı, Danıştay Dokuzuncu Dairenin 05.11.2013 tarih ve E:2013/779, K:2013/9272 ve 28.05.2015 tarih ve E:2014/4415, K:2015/5854 sayılı kararı ile onanmıştır. (Kararlar yayımlanmamıştır.) Danıştay Dördüncü Dairenin 25.09.2006 tarih ve E:2005/2551, K:2006/1673 sayılı kararında, “... hakkında iflas kararı alınan şirketin vergi borçlarının iflas masasına kaydettirilmesi, amme alacağının bu şekilde tahsiline çalışılması gerekmektedir. Borçlu şirket hakkındaki takipler tamamlanmadan amme alacağının şirketten tahsil olanağının kalmadığından söz edilemeyeceğinden, şirketin borçlarından dolayı davacı adına ödeme emri düzenlenmesinde ve ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” şeklinde yer alan gerekçe de bu yöndedir. (Karar yayımlanmamıştır.)

<sup>61</sup> Danıştay Üçüncü Daire’nin 28.05.2009 tarih ve E:2008/1165, K: 2009/1858 sayılı kararında “... 6183 sayılı Yasanın 75’inci maddesinde tanımlanan aciz hali belirtilen nedenle gerçekleşen şirketin kanuni temsilcilerinin şahsi varlığıyla takibi için gereken koşulların oluştuğu sonucuna ulaşılmaktadır.” yolundaki gerekçe “*aciz fişi*” ile ilgili görüşümüz ile aynı yöndedir. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim:29.11.2022.

<sup>62</sup> Benzer yönde görüş ve dayanakları için Bkz. T. İrfan BARLASS, **Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul – 2005, s. 87, Dipnot 193, 194, 195. Yazar aynı Tez’de, karşı görüş ve buna dayanak alınan Danıştay kararlarını da irdelemiştir. Bkz. **a.g.e.**, s. 89, Dipnot 201. [tez.yok.gov.tr](http://tez.yok.gov.tr). Erişim: 28.11.2022.

sahip olmadığı da ortaya çıkmış olmaktadır<sup>63</sup>.

Her ne kadar bir ara sonuca yer vermiş isek de yukarıda yer verilen açıklamalar, değinilen Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu ve Anayasa Mahkemesi kararlarına karşın Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 21.10.2020 tarihli ve "ayrık" bir kararı<sup>64</sup> üzerinden özellikle bir değerlendirme yapmaya ihtiyaç bulunmaktadır.

Kararın gerekçesi, VUK'nin 10. maddesinde vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden kanuni temsilcinin kusura dayalı sorumluluğunun öngörüldüğü ve AATUHK'nin mük. 35. maddesinde ise vergi ve buna bağlı alacaklar dışında kalan kamu alacakları yönünden kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğunun düzenlendiğinin anlaşıldığı kabulüyle başlamaktadır. Karar bu noktada diğer kararlar ile benzer yönde bir gerekçe içerir tarzdadır.

Ancak kararda, bu gerekçeden hemen sonra, VUK'nin asıl borçludan alınamayan alacakların takip ve cebren tahsiline yönelik açık bir düzenleme içermemesi nedeniyle amme alacaklarının takip ve cebren tahsilinde genel nitelikte kanun olan AATUHK'nin ilgili hükümlerinin uygulanacağı değerlendirilmesini müteakip, "kanuni temsilcilerin sorumluluğunun koşullarının 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi çerçevesinde değerlendirileceği; ancak bu alacakların takip ve cebren tahsilatında 6183 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinin uygulanacağı" sonucuna ulaşılmaktadır.

Kararda bu değerlendirme bir adım öteye taşınmış ve VUK'nin 10. maddesinde yer alan "alınamayan" ifadesinin, AATUHK'nin 3. maddesi bağlamında yorumlanması ve takibatın asıl borçludan tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar yönünden yürütülebileceğinin kabulü gerektiği noktasına ulaşılmıştır.

Kararda varılan sonuca ayrıca, VUK'nin 10. maddesinde yer alan "alınamayan" ifadesinin "alınamayacağı anlaşılan" alacakları kapsamayabileceği yönünde kanun koyucuda bir tereddüt oluşmadığı ve bu nedenle değişiklik yapmaya ihtiyaç

---

<sup>63</sup> Recep NARTER, "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme", **Vergi Dünyası**, S:410, Ekim – 2015, s. 120 – 130 ve özellikle s. 123.

<sup>64</sup> Danıştay Vergi dava Daireleri Kurulu, 21.10.2020, E:2019/700, K:2020/1074. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr). Erişim: 23.10.2022.

duyulmadığı gibi dikkat çekici bir değerlendirme daha gerekçe olarak alınmıştır.

Dolayısıyla kararda, VUK'nin 10. maddesinde yer alan "*alınamayan*" ifadesinin gerek "*mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ve kısmen alınamayan*" ve gerekse "*mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ve kısmen alınamayacağı anlaşılan*" alacakları kapsadığı gibi bir asıl sonuca ulaşılmıştır.

Çalışmamızda bu noktaya kadar yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde karara katılmanın mümkün olmadığını belirtmek isteriz. Yakın tarihli Anayasa Mahkemesi ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu ile Daireler kararları<sup>65</sup> dikkate alındığında eleştiriye konu ettiğimiz bu karar gerekçesinde AATUHK'ye 25.05.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunla eklenen mük. 35. maddesinde yer verilen "*tahsil edilemeyeceği anlaşılan*" ifadesinin yürürlükte olmadığı dönemlere ilişkin olarak verilmiş kararlar ve gerekçelerinden söz edilmesi de ayrı bir eleştiri konusu olarak ele alınabilir<sup>66</sup>.

#### **4. Vergi Alacağına Taksil Edilememesi ile Kanuni Temsilcilerin Ödevlerini Yerine Getirmemeleri Arasında Nedensellik Bağı Olması Gerektiği**

VUK'nin 10. maddesi, ilk fıkrasında "*... bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri ... tarafından yerine getirilir.*" şeklinde hukuki zemini belirledikten ve ödevleri kanuni temsilcilere yükledikten sonra ikinci fıkrasında ise (bunların) "*... bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.*" demektedir. İşte bir diğer koşul olarak, vergi alacağının asıl borçlu mükellef veya vergi sorumlusundan tahsil edilememesinin sebebinin, kanuni temsilci tarafından şirketin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine

---

<sup>65</sup> "... tüzel kişilikten tahsil edilemeyen kamu alacaklarının, kanuni temsilcilerinden tahsil edilebilmesi için, tüzel kişilik hakkında kamu alacağının tahsiline yönelik olarak tüm kanuni yolların tükenmiş olması ... gerekmektedir." yolunda gerekçe içeren Danıştay Dördüncü Daire'nin 22.07.2017 tarih ve E:2014/5624 K:2017/1906 sayılı kararı örnek verilebilir. (Karar yayımlanmamıştır.)

<sup>66</sup> Kararda, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 01.05.1992, E:1991/421, K:1992/148 ve 11.12.1998, E:1997/374, K:1998/397 sayılı kararlarından söz edilerek, kararlarda "*fili veya hukuki sebeplerle tahsil olanaksızlığı*" hallerinin, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesindeki "*kısmen veya tamamen alınamayan*" ibaresi kapsamında değerlendirildiği ve bu durumda, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde "*tahsil edilemeyeceği anlaşılan*" lafzına açıkça yer verilmemiş ise de değinilen kararlarda söz konusu kavramın da "*kısmen veya tamamen alınamayan*" kuralı içerisinde yorumlanarak hukuki belirlilik ilkesinin sağlandığı ifade edilmektedir.

getirilmemiş olması şeklindeki koşul, söz konusu hükümden çıkmaktadır<sup>67</sup>.

Yukarıda da değinildiği üzere VUK'nin 10. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden ...” hükmündeki “kasıt ve ihmâl” ibaresi hükümden çıkarılmıştır. Ancak bu değişiklik, vergisel ödevleri yerine getirmeme ile verginin asıl borçludan alınamaması arasında nedensellik bağının aranmayacağı anlamına gelmeyip, bu bağın kurulabilmesinin kanuni temsilcinin takibi için yeterli olacağı<sup>68</sup> sonucunu doğurmaktadır.

Nedensellik bağı, sorumluluk açısından hukuka aykırı fiil ve oluşan zarar arasında neden – sonuç ilişkisi kurulabilmesi olup, maddenin değişiklik sonrası halinde dahi bunun aranmaya devam edildiği açıktır. Buradaki nedensellik bağının, fiilin (vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi), zararlı sonucun (asıl borçlusunun varlığından alınamama) doğal nedeni olarak görülmesi ve bu bağın tespiti sonrasında fiilin, zararın uygun nedeni olup olmadığının belirlenmesi gerektiğinden konumuza dair hükmün “uygun nedensellik bağı” teorisine dayandığı söylenebilir<sup>69</sup>.

Danıştay kararlarında “nedensellik bağı”nın, “tahsil edilemeyen kamu alacağı ile kanuni temsilci tarafından yerine getirilmeyen vergi ödevi arasındaki ilişki” olarak ifade edildiği görülmektedir<sup>70</sup>.

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunda aranan (neden) “ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden” ve (sonuç) “mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar” şeklindeki “nedensellik bağı” aynı zamanda sorumluluğun kusura dayandığını da gösteren temel noktadır<sup>71</sup>. Nedensellik ilişkisi içinde yer alan vergilendirme ile ilgili

---

<sup>67</sup> Eda ÖZDİLER, **Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü (Vergi Hukuku) Yüksek Lisans Programı, Ankara – 2005, s. 35. tez.yok.gov.tr. Erişim: 23.10.2022.

<sup>68</sup> Aynı yönde Bkz. KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, **a.g.e.**, s.131.

<sup>69</sup> Nedensellik bağının kurulmasında dikkate alınabilecek, “şart”, “uygun illiyet” ve “hukuka aykırılık” gibi teoriler için Bkz. Mustafa Ali SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul – 2004, s.12 – 14.

<sup>70</sup> Danıştay Üçüncü Daire, 28.05.2009, E:2008/1165, K:2009/1858.

<sup>71</sup> Tayfun GÜNER, **Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı İstanbul – 2007, s. 64.

ödevler unsuru, yukarıda ayrı bir başlık altında ele alındığından burada tekrara girilmeyecektir.

#### IV. KANUNİ TEMSİLCİLERİN CEZAI SORUMLULUĞU

##### A. Genel Açıklama

Yukarıda, kanuni temsilcilerin, temsil ettikleri mükellef veya vergi sorumlularının varlıklarından alınamayan “vergi” ve “buna bağlı alacaklar” ile “vergi cezaları”ndan sorumluluğuna dair açıklamalar yapılmıştır. Bu bölümlerde yer alan ve sorumluluk konusu olan unsurların tamamı mali, yani parasal içeriklidir ve buna vergi cezaları da dahildir. Doğal olarak yine yukarıda ele alınan vergi cezaları, aşağıda açıklanacak ayırımda ele alınacak “vergi kabahatleri” konulu idari para cezası nitelikli para cezaları ile sınırlıdır.

“Ceza Hükümleri”, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun Dördüncü Kitabı içinde “Genel Esaslar” (md. 331-343), “Vergi Cezaları” (md. 344-363) ve “Vergi Cezasının Kesilmesi, Ödenmesi ve Kalkması” (md. 364-Ek md. 12) olmak üzere üç Kısımda düzenlenmiştir.

“Cezalar” bu Kitabın Birinci Kısımının ilk maddesi olarak (md. 331), “Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.” hükmü ile iki ayrı grupta tanımlanmıştır: 1) Vergi Cezaları, 2) Diğer Cezalar. Buna göre “vergi cezaları”, vergi kabahatine dair idari para cezaları iken “diğer cezalar” vergi suçuna uygulanan hürriyeti bağlayıcı cezalar olmaktadır<sup>72</sup>.

Bu bölümde ceza hukuku ilkelerinin daha sıkı uygulandığı ve adli yargıda ceza yargılamasını gerektirir vergi suçları bağlamında uygulanan cezalar ve bunlardan kanuni temsilcilerin sorumluluğu ele alınacaktır.

---

<sup>72</sup> “Vergi kanunlarına aykırı fiiller için, fiilin niteliğine göre vergi cezaları ve diğer cezalar olmak üzere iki farklı ceza türü düzenlenmektedir. Vergi cezaları, vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük kabahatlerine uygulanan yaptırımlardır. Diğer cezalar ise, vergi suçları için uygulanması gereken cezalardır. Bunlar, hürriyeti bağlayıcı ceza ve adli para cezasıdır.”. Yusuf KARAKOÇ (2), **Vergi Ceza Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara – 2016, s. 105.

## B. Vergi Kabahati – Vergi Suçu Ayrımı

Vergi kabahatleri<sup>73</sup>, farklı şekilde tanımlanabilirse de birçok yazar sınırları tam olarak ayırmadan “suç / kabahat”<sup>74</sup> şeklinde tanımlama yapmayı tercih etmektedir<sup>75</sup>. Son tahlilde konunun vergi olmadığı alanlarda dahi kabahat ile suç arasındaki ayırım çoğu kez kanun koyucunun bu yöndeki takdiri ile şekillenmiş ve net bir sınır bunlar arasında çizilip objektif ölçüler konulamamıştır.

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılan değişiklikler ile birçok kanun, ceza adalet sistemimizi oluşturan temel ceza kanunları olan, Türk Ceza Kanunu, Kabahatler Kanunu, Ceza Muhakemesi Kanunu ve Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun’a uyumlu hale getirilmiştir. Bu anlamda VUK’de de birçok düzenleme yapılmıştır.

Kabahatleri suç olmaktan ve ceza kanunlarının kapsamı dışına çıkarma eğiliminin bir sonucu olarak, çeşitli hususlarda düzenleme getiren özel kanunlarda bazı fiiller karşılığında genellikle parasal nitelikte idarî yaptırımlar öngörülmüştür. Ancak, bu parasal yaptırımların, bir ceza hukuku yaptırımı olan “*adli para cezası*” değil; idarî yaptırım olarak “*idarî para cezası*” niteliği taşıdığı, esasen, her ikisi de belli bir miktar paranın kişiden alınıp devlet hazinesine intikalinden ibaret gibi görünse de adli nitelikteki para cezası ile idarî nitelikteki para cezası arasında, karar veren merci, yaptırımın infazı, yaptırıma bağlanan kanunî sonuçlar bakımından önemli farklılıklar bulunduğu açıktır<sup>76</sup>.

---

<sup>73</sup> Kimi yazarlar bunun yerine “*idari vergi ihlalleri*” kavramını kullanmaktadır. Örneğin Bkz. Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul – 2008, s. 241.

<sup>74</sup> Örnekler için Bkz. Turgut CANDAN (2), **Vergisel Kabahatler ve Suçlar**, 5. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara – 2022, s. 106 ve KARAKOÇ (2), **a.g.e.** s. 104. Bazı yazarlar ise, “*idare tarafından yaptırıma bağlanan*” ve “*ceza mahkemeleri tarafından yaptırıma bağlanan*” şekilde ayırma yer vermektedir. Bkz. BATI, **a.g.e.**, s. 265.

<sup>75</sup> Aslında, vergi suçu oluşturan fiillerin (VUK md. 359) çoğu kez aynı zamanda oranı artırılmış Vergi Ziyatı Cezası (VUK md. 344) uygulanmasına yani vergi kabahati olarak da kabul edilmesi karşısında, bu, anlaşılır bir durumdur.

<sup>76</sup> Anayasa Mahkemesi’nin KK ile ilgili 11.06.2009 tarih ve E:2007/115 K:2009/80 sayılı kararında yer alan şu gerekçe bu anlamda değerlendirilebilir: “*İtiraz konusu kuralla kabahatin tanımlanmasında eylemin niteliğinden ziyade, yaptırımın niteliğine vurgu yapılmış ve kanunun, karşılığında idarî yaptırım uygulanması öngördüğü haksızlıklar, kabahat olarak tanımlanmıştır. Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımların kapsamı ise Yasa’nın 16. maddesinde belirlenmiş ve idari*



Bu açıklamalar ışığında “vergi kabahati” kavramını, vergi kanunlarında karşılığında idari yaptırım uygulanmasının öngörüldüğü tipe uygun ve hukuka aykırı fiil olarak tanımlayabiliriz<sup>77</sup>.

VUK’nin, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı gibi düzenlemelerinin esasen kabahat nitelikli fiilleri ve buna karşı uygulanacak idari para cezalarını düzenlediği<sup>78</sup>, hatta bu nedenle VUK’nun önceleri kaçakçılık suç ve cezasını düzenleyen 344. maddesi başlığının “Vergi Ziyayı ve Suçu” olarak sonra da 5728 sayılı Kanun ile “Vergi Ziyayı Cezası” olarak değiştirildiği değerlendirilmektedir.

Sonuçta idari yaptırım olarak VUK’de yer alan ve esasen gerek içeriği ve gerekse yaptırımı nedeniyle, usulsüzlük, özel usulsüzlük ve vergi ziyayı fiilleri birer kabahattir<sup>79</sup>. Ancak Kanunun 359. maddesi vergi ziyasına neden olan bazı fiilleri sayma suretiyle ayırmış ve bunlar için hem ağırlaştırılmış bir idari yaptırım=kabahat (ziyaa uğratılan verginin 3 katı) hem de bir suç öngörmüştür. İşte vergi suçları da bunlardan

---

*yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirler olarak ifade edilmiştir. 'Kabahat' tanımı yapılmak suretiyle, daha önce idari yaptırımı tabi olmayan bir eylem, idari yaptırımı tabi kılınmamakta, aksine kanunla idari yaptırımı tabi kılınmış eylemler kabahat olarak adlandırılmaktadır. Bir başka deyişle, itiraz konusu kural ile yapılan kabahat tanımı, daha önce suç olmayan bir eylemi suç niteliğine dönüştürmemektedir. İtiraz konusu kuralla, bir eylemin kabahat olarak kabulü için bu eylemin karşılığında kanunun mutlaka bir idari yaptırım uygulanmasını öngörmüş olması esas alındığından, söz konusu düzenlemede yeni bir suç yaratılmamakta, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine aykırılık bulunmamaktadır. İdari yaptırımlar yönünden ise söz konusu yaptırımların kanunla öngörülmüş olması gereğine yer verilmek suretiyle yasal düzenlemelere atıfta bulunulduğundan, yaptırımı yasa ile belirlenen bir eylemin belirsizliğinden ve öngörülemezliğinden söz edilebilmesine olanak bulunmamaktadır.”. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 25.10.2022.*

<sup>77</sup> Altan RENÇBER, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2017, s. 56.

<sup>78</sup> Zaten bu nedenlerdir ki KK ve 5728 sayılı Kanun sonrası birçok yazar kitaplarının adında ya da ilgili içerik başlıklarında suç ve kabahat ayırımına yer vermeye başlamıştır. Örneğin Doğan ŞENYÜZ, kitabının 2008 yılında yapılan gözden geçirilmiş 4.baskısında kitap adını **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)** olarak değiştirirken Süheyl DONAY, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları** adlı kitabında bu tür fiilleri İdari Vergi İhlalleri başlığı altında kabahat ifadesi kullanmadan ele almaktadır. Esasen “*Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*” ifadesi, zaten suç olmayanlar (yani kabahatler) ceza mahkemesinde yargılanmayacağı için kendi içinde ironiktir. VUK’nun 359. maddesi başlığı olan “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” ifadesi başına (Vergi) konularak tanımlama yapmak bundan sonrası için daha doğru görünmektedir.

<sup>79</sup> CANDAN (2), vergi kabahatleri kavramını, parantez içi ve asıl kavram olarak “*idari vergi suçları*” kavramını kullanmayı tercih etmektedir. Bu kavramı ise, “... etki ve sonuçları çoğunlukla vergi ziyayı; kimi zamanda, idarenin denetiminin işleyişinin zora sokulması olabilen vergi kanunlarına aykırı davranışlar ...” şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. **a.g.e.**, s. 106.

ibarettir<sup>80</sup>.

Diğer yandan KK'den<sup>81</sup> farklı olarak VUK, “*vergi suçu*” (md. 359) söz konusu olan hallerde dahi ayrıca “*vergi kabahati*” için (md. 344, md. 352, md. 353 gibi) para cezalarının da bir arada uygulanmasına cevaz vermektedir. AYM'de bir kararında<sup>82</sup> bu uygulamayı Anayasaya aykırı bulmamıştır.

### **C. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen “*Vergi Kabahatleri*” Yönünden Kanuni Temsilcinin Durumu**

VUK'nin 10. maddesi, aşağıda ayrımı yapılacak suç / kabahat ayrımına göre kesilecek (para olarak uygulanan) cezalara ilişkin bir hüküm içermemektedir. Ancak bu bir eksiklik olmayıp, vergi cezaları için Kanun iki ayrı hüküm içermektedir<sup>83</sup>.

İlk olarak; VUK (md. 332), velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanların, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmayacaklarını ve bu durumlarda cezanın muhatabının, veli, vasi veya kayyım

---

<sup>80</sup> CANDAN (2), vergi suçu yerine “*kamusal vergi suçu*” kavramını tercih ederek bunu da “... *kamu düzenini bozucu nitelikte olanlar* ...” şeklinde tanımlamakta ve bu suçların genel ceza hukuku anlamında suç oldukları konusunda görüş birliği olduğunu vurgulamaktadır. Bkz. **a.g.e.**, s.106, 107.

<sup>81</sup> Kabahatler Kanunu md. 15, “*Bir fiil hem kabahat hem de suç olarak tanımlanmış ise, sadece suçtan dolayı yaptırım uygulanabilir* ...” şeklindedir.

<sup>82</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 04.11.2021 tarih ve E:2019/4 K:2021/78 sayılı kararında bu konuda, “*Farklı yargılama/cezalandırma süreçlerinin tamamlayıcı amaçlar taşıyıp taşınamaması hukuk düzeninin farklı disiplinleri tarafından hukuka aykırı fiilin farklı yönlerine odaklanılıp odaklanılmadığıyla ilgilidir. Kaçakçılık suçunda amaç genel olarak suçu oluşturan hukuka aykırı fiilleri işleyenleri cezalandırmak, bu yolla kişileri bu eylemleri işlemekten caydırmak, suç olarak düzenlenen her bir fiilin yasaklanmasıyla kamu düzenini korumaktır. Buna karşın, vergi kabahatleri nedeniyle yargısal bir karar olmaksızın idare hukuku usullerine göre uygulanan idari yaptırımların amacı, vergisel idari düzeni korumak, bu kapsamda mükellef ve sorumluların vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranışlarına etkin ve caydırıcı yaptırım uygulamaktır. Bu bakımdan özünde aynı fiile ilişkin olmakla birlikte farklı hukuki değerleri koruyan biri adli, diğeri idari iki ayrı cezalandırma usulünün tamamlayıcı amaçlar izlediği söylenebilir.*” şeklinde ifade edilmektedir. Ancak kararda ayrıca “*Öte yandan her iki yargılama sonucunda hükmolunan toplam cezanın kişi üzerinde aşırı bir külfet oluşturmasının engellenmesi amacıyla ilk yargılamadaki cezanın diğer yargılamada dikkate alınıp alınmadığı, bu konuda her iki süreci yürüten kamu otoritelerinin birbirleriyle etkileşime girip girmedikleri hususunun da değerlendirilmesi gerekmektedir.*” değerlendirmesi de yapılmıştır. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 24.10.2022.

<sup>83</sup> Söz konusu VUK md. 332 ve 333 düzenlemelerinin, md. 10 düzenlemesini tamamlayıcı niteliğinde olduğuna dair görüş için Bkz. Hüsamettin UĞUR / Mert ELİBOL, **Açıklamaları – İctihatlı Vergi Suçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara – 2016, s. 206.

olduğunu düzenlemiş bulunmaktadır<sup>84</sup>. Ceza doğrudan bunların varlığından alınacağından ve bunlara atfedildiğinden, burada kanuni temsilcinin sorumluluğu değil bizzat ceza sorumluluğu söz konusu olmaktadır<sup>85</sup>.

İkinci olarak; yine VUK (md. 333), tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde kanuna aykırı hareketlerden kaynaklanan vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesileceğini<sup>86</sup> ancak tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki 10. madde hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağını düzenlediği için tüzel kişiler adına kesilen vergi cezalarının tahsil edilmediği durumda aynen vergi ve buna bağlı alacaklarda olduğu gibi kanuni temsilci sorumluluğuna gidileceği konusunda tereddüt bulunmamaktadır<sup>87</sup>.

Burada söz konusu olan ceza alacaklarının vergi kabahati ile ilgili (parasal) vergi cezası olduğunu, vergi suçlarına ilişkin diğer cezaların (VUK md. 359) hürriyeti bağlayıcı ceza olarak buradaki ayrıma dahil olmadığını belirtmekte yarar görmekteyiz.

Böylece vergi kabahatleri açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, temsil edilenin tüzel kişi olması durumunda vergi ve bağlı alacaklar ile aynı hükümlere (VUK md. 333 yollaması ile md. 10) tabi olduğu ve yukarıdaki açıklamaların bunlar için de geçerli olduğu ortaya konulmuştur. Diğer yandan temsil edilenin küçük veya kısıtlı olması durumunda ise cezaya doğrudan kanuni temsilci muhatap alınacağından (VUK md. 332) bu kısım cezalar özellik göstermemektedir.

Aşağıda ise, yaptırımı hürriyeti bağlayıcı ceza olan “*vergi kaçakçılık suçları*”

---

<sup>84</sup> ŞENYÜZ; mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyeti şartı olmadığını, herkesin vergi ehliyetine sahip olduğunu (VUK md. 9), bu nedenle verginin küçük veya kısıtlı adına tarhi mümkün iken ceza için ehliyet şart olduğundan cezanın bunlara değil fiili işleyen yani kanuni temsilci adına kesileceğini, burada bir çelişki olmadığını vurgulamaktadır. Bkz. Doğan ŞENYÜZ; **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 12. Baskı, Ekin Basım, Bursa – 2022, s. 66.

<sup>85</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 201.

<sup>86</sup> VUK’nun 10. maddesine, 27.03.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 7103 sayılı Kanunun 9. maddesiyle, “*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorunlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır.*” hükmü eklenmiştir. Böylece, tüzel kişiliğin sona ermesinden sonra tarhiyatların kimin adına yapılacağı / cezaların kimin adına kesileceği konusunda geçmişte yaşanan belirsizlik ve uyuşmazlıkların önüne geçilmiştir. Bu hükmün neden VUK değil KVK içeriğinde düzenlendiği eleştiriye açıktır.

<sup>87</sup> Bu anlamda VUK’nin 333. maddesi ile KK’nun 8. maddesi arasında paralellik söz konusudur.

(VUK md. 359) yönünden kanuni temsilcilerin durumu ele alınacaktır.

#### **D. Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen “Vergi Kaçakçılık Suçları”**

##### **Yönünden Kanuni Temsilcinin Durumu**

Yukarıda “*vergi kabahati*” ve “*vergi suçu*” kavramları üzerinde durulmuş ve bu noktaya kadar yapılan açıklamalar daha çok mali sonuçlar ile ilişkili olarak ele alınmıştır. Bu anlamda vergi kabahatinin yaptırımını olarak uygulanan vergi cezalarının hangi durumda doğrudan kanuni temsilci adına kesileceği ve hangi durumlarda ise mükellef veya vergi sorumlusu adına kesilse dahi kanuni temsilcinin sorumlu olacağı ortaya konulmuş olmaktadır.

Bunların dışında VUK, “*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*” başlığı altında yaptırımını hürriyeti bağlayıcı cezalar olan bir suç düzenlemesine de yer vermiştir. Söz konusu madde iki fıkra içermekte olup, başlığında kullanılan çoğul ekinden de anlaşıldığı üzere birden fazla suç tipini öngörmektedir<sup>88</sup>. Farklı ayrımlar yapılabilirse de biz konumuzu sınırlamak anlamında, (1) muhasebe hilesi yapmak, (2) gerçek olmayan veya kayda konu olan işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açmak, (3) defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri ‘vergi matrahının azalmasını sağlayacak şekilde’ tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamına kaydetmek, (4) defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, (5) sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek ve / veya kullanmak, (6) vergi incelemesine yetkili kişilere inceleme sırasında defter ve belgeleri ibraz etmemek ve (7) diğer fiiller (359/2-c ve ç) şeklinde suçları belirtmekle yetiniyoruz<sup>89</sup>.

Devam etmeden önce, belirtilen suç tiplerinden sadece “*defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kayded...*”(mek)

---

<sup>88</sup> AYM bir karar gerekçesinde, “*Kanun’un ‘Kaçakçılık Suçları ve Cezaları’ başlıklı 359. maddesinde kaçakçılık suçunu oluşturan fiiller ağırlıklarına göre dört grupta toplanarak düzenlenmiş olup bunlar kayıt, defter ve belge düzenine ilişkindir.*” şeklinde ayrıma gitmiştir. Bkz. AYM, 04.11.2021, E:2019/4 K:2021/78. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 02.12.2022.

<sup>89</sup> Burada dikkate aldığımız ayırım için Bkz. DONAY, **a.g.e.**, s. 127 – 149.

şeklindeki suçta vergi ziyanının arandığını, yani burada bir “zarar suçu”<sup>90</sup> söz konusu olduğunu; diğerlerinde ise bu şekilde bir unsura yer verilmediğini ve dolayısıyla maddede sayılan suçlardan bu suç dışında kalanlarının “tehlike suçu”<sup>91</sup> niteliğinde olduğunu belirtmek isteriz<sup>92, 93</sup>.

VUK’nin, düzenlediği bu suçla ilişkin (md. 359) yapısı nedeniyle bir “özel ceza kanunu” ya da “ceza içeren kanun” olarak kabulü gerektiğinden TCK’nin (md. 5) genel hükümlerinin bu suç tipi yönünden dikkate alınacağı açıktır<sup>94</sup>. Diğer yandan bu suçların oluşması için kasıt aranıp aranmayacağı yolunda bir tartışmaya<sup>95</sup> konumuz itibarıyla burada girilmeyecek olmakla birlikte, AYM kararlarına da yansıdığı üzere kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suç olup, kastın yokluğunda manevi unsurun bulunmaması nedeniyle ceza verilemeyecektir<sup>96</sup>.

Vergi kabahatlerine ilişkin parasal yaptırımlar (vergi cezaları), mükellef veya vergi

---

<sup>90</sup> Zarar suçunda, kanun koyucunun suç tipinde zararlı bir sonucu öngörmesi söz konusudur. Bkz. Timur DEMİRBAŞ, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 12. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2017, s. 246.

<sup>91</sup> Tehlike suçunda, kanun koyucunun koruduğu değerın zarara uğraması tehlikesini cezalandırması söz konusudur. Bkz. DEMİRBAŞ, **a.g.e.** 246, 247.

<sup>92</sup> KARAKOÇ’un (2), “... 359’uncu maddesinde yer alan ve vergi ziyayına yol açması aranmayan fiillerde, suçu şekli suç olarak nitelendirmek ve vergi ziyayının gerçekleşmesi şartını aramadan suçunun netice unsurunun da gerçekleştiğini ...”; “... bazı hükümlerde ise, vergi ziyayının gerçekleşmesinin aranması gerektiği açıkça belirtilmektedir ... Bu durumda bir zarar suçundan söz edilmesi gerekir.” şeklinde aynı görüşü ifade ettiği görülmektedir.

<sup>93</sup> “Kanun’da aksine hüküm bulunmadıkça kaçakçılık suçunun işlenebilmesi için vergi ziyayı biçiminde bir neticenin (zararın) gerçekleşmesi gerekli değildir. Bu itibarla kaçakçılık suçu kural olarak hareket (tehlike) suçu olarak nitelendirilmekte olup suçu oluşturan fiilin hareket unsurunun gerçekleştirilmesiyle suç tamamlanmaktadır.”. Bkz. AYM, 04.11.2021, E:2019/4 K:2021/78. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 02.12.2022.

<sup>94</sup> Nitekim VUK, 335, 336, 337, 339, 340 ve 344/iki maddelerinde bir kısım genel düzenlemeler söz konusu ise de bunların tümü “vergi kabahatleri” ile ilgili olduğundan suça dair 359. madde açısından uygulanma kabiliyetleri bulunmamaktadır.

<sup>95</sup> Vergi idaresi tarafından yayımlanmış 306 sıra no.lu VUK GT’de de, “Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suçu oluşturan fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.” denilmekte ise de söz konusu GT, hem içerik olarak idarenin yetkisini aşar nitelikte olması ve hem de 765 sayılı TCK dönemine yani cürüm – kabahat ayrımı olan döneme ilişkin olması nedeniyle burada değerlendirme alınmayacaktır. GT için Bkz. [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr). Erişim: 25.10.2022. Gerek söz konusu GT ile ilgili eleştirilere ve gerekse kasıt unsurunun kaldırılıp kaldırılmadığı yolundaki tartışmalar için Bkz. Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2008, s. 346 – 354.

<sup>96</sup> AYM, 04.11.2021, E:2019/4 K:2021/78. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 02.12.2022.

sorumlusu küçük veya kısıtlı ise doğrudan kanuni temsilci adına (VUK md. 332), tüzel kişi ise tüzel kişilik adına (VUK md. 333) kesilirken, burada düzenlenen suçun (VUK md. 359) söz konusu olduğu hallerde kimin cezalandırılacağı, bir başka ifade ile failin kimliğinin tespiti gerekmektedir. Bunun yapılmasında, ceza sorumluluğunun şahsi olduğu yolundaki AY (md. 38) düzenlemesi ve doğal olarak “*Kimse başkasının failinden dolayı sorumlu tutulamaz.*” şeklindeki TCK (md. 20) hükmünün dikkate alınacağı açıktır<sup>97</sup>.

Mükellefin gerçek kişi olması durumunda, eğer memur ve müstahdemi de yoksa failin tespitinde bir sorun yaşanmayacaktır. Yine mükellefin kısıtlı veya küçük olduğu durumlarda VUK’nin açık düzenlemesi (md. 332) nedeniyle bunların cezaya muhatap ve bu bakımdan fail kabulü mümkün değildir<sup>98</sup>. Küçük veya kısıtlının mükellefiyeti ile ilgili “*vergi suçu*” söz konusu ise fail, (memur veya müstahdemin filli olmamak kaydıyla) duruma göre veli, vasi veya kayyum olacaktır.

Kaçakçılık suçu ancak gerçek kişiler tarafından işlenebileceğinden, özellikle gerçek kişiler dışındakilerin (tüzel kişiler, tüzel kişiliği olmayan oluşumlar) mükellef veya vergi sorumlusu olması durumunda kaçakçılık suçunun bunların temsilcileri, çalışanları gibi gerçek kişilerce işlenmesi söz konusu olabilecektir<sup>99</sup>.

Failin tespiti konusu gerçek kişi mükellefin memur ve müstahdem çalıştırması ve fiillerin bunlar tarafından işlenmesi ya da tüzel kişilerde<sup>100</sup> temsile yetkili kişi ya da organları oluşturan kişiler yönünden özellik göstermektedir.

VUK’nin 359. maddesinde düzenlenen vergi suçlarına ilişkin davalarda en zor husus, suçun gerçek sorumlusunu, yani failini belirlemektir. TTK ya da diğer kanun

---

<sup>97</sup> KK md. 8 içeriğinde yer alan ve tüzel kişiler ile ilgili kabahatlere dair yaptırımların tüzel kişi adına uygulanma imkânı veren hüküm bu anlamda eleştiriye açıktır. Aynı yönde görüşler için Bkz. ŞENYÜZ, **a.g.e.**, s.39.

<sup>98</sup> UĞUR / ELİBOL, “... *isnat (kusur) yeteneğine sahipse, küçük ve kısıtlılar defter ve belgeleri tahrif edebilir, yok edebilir, bozabilir.*” noktasından hareketle “*VUK’nun 332. maddesinin vergi kabahatleri ile ilgili olması nedeniyle Yargıtay’ın aksi yönde kararı olmasına (Yargıtay 9. Ceza Dairesi, 22.01.1996, 228/182) karşın ... Eylemi gerçekleştiren ile cezaya muhatap kılınan kimseler aynıdır: Veli, vasi veya kayyum.*” gerekçesi ile “... *bunlara (en azından çıkış noktası veya hukuki gerekçe yönünden) katılmıyoruz.*” görüşündedir. Bkz. **a.g.e.**, 2. 206.

<sup>99</sup> AYM, 04.11.2021, E:2019/4 K:2021/78. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr). Erişim: 02.12.2022.

<sup>100</sup> Vergi mükellefinin tüzel kişi olması durumunda, çeşitli tüzel kişiler itibariyle failin tespiti açısından CANDAN konuyu “*İsnad Yeteneği*” başlığı altında incelemektedir. Bkz. **a.g.e.**, s. 546 – 566.

hükümlerine göre faaliyet gösteren tüzel kişilerin karmaşık yapısı, bunların idareci, yönetici ve kanuni temsilcilerinin farklı ve birden fazla kimse olabilmesi<sup>101</sup> ve sıkça değişmesi karşısında, cezaların şahsiliği ilkesine uygun olarak suçu oluşturan eylemin gerçek fail veya faillerini belirlemek her zaman kolay olmamaktadır<sup>102</sup>.

Tüzel kişilerin faaliyetlerini gerçek kişiler aracılığıyla yürüttükleri dikkate alındığında, suça konu fiil söz konusu olduğunda, suç ve cezaların şahsiliği ilkesi uyarınca, suç tüzel kişilerin kanuni temsilcisi tarafından işlenmiş ise tüzel kişiliğin türüne göre suç tarihindeki kanuni temsilcilerin, başkaları (işyeri çalışanı vekil, tasfiye memuru vs. gibi) tarafından işlenmiş ise yine suç tarihi itibarıyla gerçek sorumluların tespiti zorunludur<sup>103</sup>.

Nitekim Yargıtay kararlarına yansıyan olaylardan da; (örneğin sahte fatura düzenleme suçu) şirketten hisse devri yoluyla ayrılan ortağın bu tarihten sonra şirketle ilgili herhangi bir sorumluluğunun bulunmadığı<sup>104</sup>; asıl amacın suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcileri değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmak olması nedeniyle yönetim kurulu başkan ve üyeleri olan sanıkların olay tarihinde şirketteki görevleri, varsa aralarındaki iş bölümü, gerektiğinde şirket ana sözleşmesi ve yönetim kurulu iş bölümüne ait karar getirtilip sanıkların şirketteki görev ve sorumlulukları tespit edilmesi gerektiği<sup>105</sup> gibi gerekçelerle karara varıldığı görülmektedir. Kısaca, kanuni temsilci, suç söz konusu olduğunda akla ilk gelen (şekli) sorumlu ise de her zaman suçun faili olmayabilmektedir<sup>106</sup>.

---

<sup>101</sup> “Herkes kendi fiilinde sorumludur. Birden fazla kanuni temsilcinin bulunması halinde temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak fiilin oluşumunda rolü olan temsilci veya temsilcilere ait olacaktır. Bir başka deyişle temsilciler aralarında iş bölümü yapmışlarsa ceza vergilerden sorumlu kişiye verilir.”. Bkz. Doğan ŞENYÜZ/ Mehmet YÜCE / Adanan GERÇEK, **Vergi Hukuku**, Ekin Yayım, Bursa – 2010. s.70

<sup>102</sup> UĞUR / ELİBOL, **a.g.e.**, s. 199.

<sup>103</sup> UĞUR / ELİBOL, **a.g.e.**, s. 221.

<sup>104</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 22.05.2014, E:2014/7308, K:2014/9926. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 25.10.2022.

<sup>105</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 23.06.2014, E:2013/11170, K:2014/12299. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 25.10.2022.

<sup>106</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesi, 02.12.2015, E:2015/14723, K:2015/7962; “Sanığın mükellef şirketin temsile yetkili üç ortağından birisi olduğu ve şirketin idaresine fiilen katılmadığı şeklindeki dosya kapsamı ve diğer sanık beyanları ile tutarlı olduğu anlaşılan savunması karşısında, suç ve cezanın

Yine Yargıtay'a yansıyan olaylarda, özellikle defter ve belgelerin vergi incelemesine ibraz edilmemesi suçu ile örneklenebileceği üzere, vergilendirme döneminin değil suç tarihinin ve dolayısıyla suç tarihindeki kanuni temsilcinin tespitinin önemli olduğu görülmektedir<sup>107</sup>.

Son olarak, kanuni temsilcilerin suçtan kurtulmak için fiillerin bilgileri, emir ve talimatları dışında personel tarafından işlendiğini savunmaları olasılığı nedeniyle tüzel kişilerin kanuni temsilcisi dışındaki personelinin sözü edilen maddelerdeki fiilleri işlemeleri halinde cezai sorumluluğun belirlenmesi, üzerinde ayrıca durulması gereken önemli bir konudur.

İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alır; diğerleri emir ve talimatı uygular. Bu nedenle asıl olan, tüzelkişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir ve bu sırada işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir,

Mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde ya da komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin doğrudan kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. Ancak istisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür. Bu durumda fiili işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Ancak bu olasılıkta kanuni temsilcilerin cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Zira fiilin meydana getirdiği belgeyi kullanan kendisi, yararlanan yine kendisi ya da tüzel kişidir.

Değişik amaçlarla, örneğin kişisel çıkar sağlamak veya tüzelkişi ve kanuni temsilcisini zorda bırakmak için fiili işleyen personel, fiilin sonucuna katlanmalıdır.

---

*şahsiliği ilkesi gereği, şekli sorumlu olan yasal temsilciler değil suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılması bakımından, şirket ortağı ve yetkilisi olan sanığın olay tarihinde şirkette fiilen temsil görevi yürütmediği, bu nedenle defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz yükümlülüğünün bulunmadığının anlaşılması karşısında atılı suçtan beraati yerine yazılı şekilde mahkumiyet kararı verilmesi... bozma nedeni sayılmıştır.*”. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 25.10.2022.

<sup>107</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 24.09.2014, E:2012/29208, K:2014/15582. “Şirketteki hissesini 12.07.2005 tarihinde sanık K.. C.. 'a devrettiği ve anılan tarihten itibaren şirket yetkilisinin sanık Kenan olup, defter ve belge isteme yazısının da ikamet adresinde kardeşi B... C.'a tebliğ edildiğinin anlaşılması karşısında; suç tarihinde şirketle ilgili bir sorumluluğu bulunmayan sanığın beraatine karar verilmesi gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulması...”. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 25.10.2022.



Personelin, kanuni temsilcinin istek, irade ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez<sup>108</sup>.

Bu anlamda bir ara sonuç olarak tüzel kişiler yönünden, VUK’de (md. 359) düzenlenmiş her bir suç ve bunların maddi unsurunu oluşturan “... yapmak, kaydetmek, düzenlemek, kullanmak, ibraz etmemek” gibi eylemlerin şekli sorumlusu kanuni temsilci olarak görülse de cezaların şahsiliği ilkesi çerçevesinde fiili işleyen gerçek fail bunlar olmadığı sürece cezai sorumlulukları da söz konusu olmayacaktır.

## V. SONUÇ

Vergi ve diğer amme alacaklarının tahsilinde kamu yararı olduğu ilkesi temel alınarak amme alacakları için özel hukuktan doğan alacaklara göre daha ayrıcalıklı hükümlerin ihdas edildiği görülmekte ve başta VUK olmak üzere diğer vergi kanunlarında yer alan “*vergi sorumluluğu*” müessesesi de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Genel olarak, devlet ile mükellef olarak addedilen kişi arasındaki kamu hukuku ilişkisinin tarafı olmayan üçüncü kişilerin, bu ilişkiden kaynaklanan ödevlerin ifa edilmesinden bizzat sorumlu tutulması yani çalışmamıza konu “*kanuni temsilcilerin sorumluluğu*” da bu kapsamda olup, vergi sorumluluğu hallerinden birisidir.

Kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin şahsında doğan maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden, kanun gereği sorumlu tutulan, fiil ehliyetine sahip gerçek kişidir. Mevzuatımızda, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen biri VUK’nin 10 ve diğeri AATUHK’nin mük. 35. maddesi olmak üzere iki temel hüküm vardır. VUK md. 10 ile öngörülen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamı vergi ve bağlı alacaklar ile aynı Kanunun 332 ve 333. maddeleri uyarınca vergi kabahatleri ile ilgili vergi para cezaları ile sınırlıdır. AATUHK mük. md. 35 ile düzenlenen

---

<sup>108</sup> Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 27.09.2022, E:2001/5007, K:2001/8710. [www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr). Erişim: 30.10.2022. Kararda, “*Örneğin sahte veya yanıltıcı faturanın kullanılması sırasında bu niteliğinin anlaşılması ya da anlaşılır olmasına rağmen vergi dairesinde kullanılması, fiilin işlenmesine izin ve onay verildiğini göstermiş olduğundan kanuni temsilci cezai sorumluluktan kurtulamaz. Ama her durumda; kanuni temsilcilerin, personelin fiillerini işlediği sırada bilmediği, işlendikten sonra da bilmeyerek kullandığı savunma ve olgusunun geçerliliği; tüzel kişinin iş ve yer yönünden faaliyet alanı, iletişim yoğunluğu ve olanakları, örgütlenme biçim ve yapısı, büyüklük ölçeği, personel sayısı, görev dağılımı, iş hacmi ve kapasitesi, bağımsız hareket etme olasılığı, mali bünyesi, mal varlıkları, kasa ve banka mevcudu, fiilin mahiyeti ve konusu gibi unsurlar dikkate alınarak değerlendirilmesi yapıp sonuca varılmalıdır. Böylece isabetli ve adil sonuç elde edilir; cezaların şahsiliği ilkesine de uygunluk sağlanır.*” şeklinde yer alan gerekçe ayrıca dikkat çekicidir.

sorumluluk hükmü ise VUK kapsamı dışında kalan diğer amme alacaklarını kapsamaktadır.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun hukuki niteliği hususunda uygulamada ve doktrinde farklı görüşler var ise de genel olarak kusur esasına dayandığı kabul görmektedir. Zira konu vergi ve bağlı alacak ya da sayılan (mali) cezalar söz konusu olduğunda, kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmemiş vergilendirme ile ilgili ödevlere bağlı olarak, alacağın kısmen veya tamamen asıl borçlusundan tahsil edilememiş olması, VUK hükmünde açıkça yer bulmuştur. Diğer yandan VUK hükmü uyarınca bu nedensellik bağı yanında AATUHK'ndan farklı olarak "*tahsil edilememiş*" alacak şart olduğundan, asıl borçlu hakkında bir takip yapılmış ve bunun sonlanmış olmasına karşın alacağın tahsil edilememiş olması gerekmektedir.

Kanuni temsilci sıfatıyla amme borçlarını ödeyen kişinin asıl amme borçlusuna rücu hakkı var ise de bu, vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile sınırlı olup, kanuni temsilciye ödediği vergi cezaları bakımından rücu hakkı tanınmamıştır. Zaten küçükler ve kısıtlılar ile ilgili olan cezalar doğrudan kanuni temsilci adına kesilmektedir.

Yaptırımını mali olan vergi cezaları açısından durum böyle ise de vergi suçu olarak kabul edilen (VUK md. 359) fiiller nedeniyle bir ceza yargılaması yapılması gerektiğinde, cezaların şahsiliği ilkesi gereği öncelikle fiil, suç tarih ve failin tespiti gerekli olup, failin her zaman kanuni temsilci olmayabileceği dikkate alınmalıdır.

Vergi suçlarının ceza yargılamasına konu edilmesi usulü VUK md. 367 ile özel olarak düzenlenmiş olup, tarh edilen vergi ve bağlı olarak vergi kabahati çerçevesinde uygulanan vergi cezaları ile vergi suçuna yönelik ceza yargılaması arasında bağlantının tam sağlanamadığı gerekçesi ile söz konusu maddenin iki fıkrası AYM tarafından iptal edilmiş olup, çalışmamız ile doğrudan ilgili olmadığından bu konuya girilmemiştir.

## **KAYNAKÇA**

**AKDOĞAN**, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara – 2021.

**AKSOY**, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996.

**BALCI**, Mustafa: Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul – 2021.

**BARLASS**, T. İrfan: Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul – 2005.

**BATI**, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2022.

**BAYKARA**, Bekir: Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2008.

**BİLİCİ**, Nurettin: Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı, 2009.

**CANDAN**, Turgut: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara – 2007.

**CANDAN (2)**, Turgut: Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 5. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara – 2022.

**ÇELİK**, Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul – 2002.

**ÇOLAK**, Mustafa: Vergi Hukuku, Adalet Basım, Ankara – 2021.

**DEMİRBAŞ**, Timur: Ceza Hukuku Genel Hükümler, 12. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2017.

**DENİZ**, Muzaffer: Kanuni temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019.

**DONAY**, Süheyl: Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, 1. Bası, Beta Basım, İstanbul – 2008.

**EREN**, Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 22. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara – 2017.

**ERGİNAY**, Akif: Vergi Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara 1995.

**GÜMÜŞKAYA**, Gamze: “Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı”, Vergi Dünyası, S:343, Mart – 2010.

**GÜNDOĞDU**, Serkan: “Türkiye’de Vergi Denetiminde Etkinlik; Dolaylı ve Dolaysız Vergiler Bağlamında İnceleme”, 19 Mayıs Sosyal Bilimler Dergisi, C:3, S:2, s. 161 – 172.

**GÜNER**, Tayfun: Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı İstanbul – 2007.

**KANETİ**, Selim / **EKMEKÇİ**, Esra / **GÜNEŞ**, Gülsen / **KAŞIKCI**, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul – 2022.

**KARAKOÇ**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara – 2007.

**KARAKOÇ (2)**, Yusuf: Vergi Ceza Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara – 2016.

**KÖKTAŞ**, Altuğ M. / **BUYRUKOĞLU**, Selçuk / **BOZDOĞAN**, Doğan: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 2. Baskı, Sonçağ Yayıncılık, İstanbul – 2016.

**MUTLUER**, M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Ocak 2006.

**NARTER**, Recep: “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mük. 35’inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, Vergi Dünyası, S:410, Ekim – 2015.

**OKTAR**, S. Ateş: Vergi Hukuku, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul – 2009.

**ORTAÇ**, Fevzi Rifat / **ÜNSAL**, Hilmi: Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara – 2019.

**ÖNCEL**, Mualla / **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami / **GÖKER**, Cenker: Vergi Hukuku, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara – 2021.

**ÖNER**, Erdoğan: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçin Yayınevi, Ankara – 2022.

**ÖZDİLER**, Eda: Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Bölümü (Vergi Hukuku) Yüksek Lisans Programı, Ankara – 2005.

**RENÇBER**, Altan: Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2017.

**SABAN**, Nihal: Vergi Hukuku, 4. Bası, Beta Basım, İstanbul 2006.

**SARILI**, Mustafa Ali: Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul – 2004.

**SÖZER**, Ali Nazım: Hukukta Yöntembilim, 7. Baskı, Beta Basım, İstanbul – 2020.

**ŞENTÜRK**, Akın Gencer: “Kanuni Temsilci ya da Limited Şirket Ortağı Gibi Vergi Borcunun Ödenmesi Yönünden İkincil Sorumluluğu Olanlar Hakkında Yapılan Takiplerde Göz Ardı Edilen Bir Müessese: Zamanaşımı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz – 2010, S:79.

**ŞENYÜZ**, Doğan: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Basım, Bursa – 2022.

**ŞENYÜZ**, Doğan / **YÜCE**, Mehmet / **GERÇEK**, Adnan: Vergi Hukuku, Ekin Yayın, Bursa – 2010.

**TAŞKAN**, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Kitabevi, Ankara – 2022.

**TUNCER**, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara – 2003,

**TUNÇ**, Zinnur: Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk, 1. Baskı, On İki Levha yayıncılık, İstanbul – 2021.

**UĞUR**, Hüsamettin / **ELİBOL**, Mert: Açıklamaları – İçtihatlı Vergi Suçları, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara – 2016.

**ULUATAM**, Özhan / **METHİBAY**, Yaşar: **Vergi Hukuku**, Değişik 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara – 1999.

**YILDIRIM**, Abdülkerim: Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara – 2015.

[www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr)

[www.corpus.com.tr](http://www.corpus.com.tr)

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

[www.dergipark.org.tr](http://www.dergipark.org.tr)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)

[tez.yok.gov.tr](http://tez.yok.gov.tr)