

VERGİ USUL KANUNU'NUN 11. MADDESİNİN 3. VE DEVAMI FIKRALARINDA DÜZENLENEN MÜTESELSİL SORUMLULUK ESASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Evaluation of the Principle of Joint Liability Regulated in the 3rd and Continuation Clauses of Article 11 of the Tax Procedure Code

Zeynep ARIKAN*
Abdullah ARIKAN**

ÖZ

Vergi alacağının zamanında ve eksiksiz bir biçimde hazineye intikal ettirilmesinin doğrudan kamu yararını hedef aldığı hususu açıktır. Fakat vergilendirme yetkisinin kullanımıyla vergi alacaklısı ile vergi yükümlüsü ve sorumlusu arasında kurulan vergi ilişkisinde hukuka uygunluk sahası dışına çıkılmaması gerekir. Aksi takdirde vergi hukukunun temel ilkelerinin ihlal edilmesi kaçınılmaz hale gelecektir. Buraya kadar değinilen çerçevenin olumsuz mahiyette somutlaşan bir örneğini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 11. maddesinin 3. ve devamı fıkralarında düzenlenen müteselsil sorumluluk esası meydana getirmektedir. Bu saptamanın berraklaştırılabilmesi için çalışmada öncelikle sorumluluğun detayları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu yapılırken idareye tanınan yetkinin kullanımı ile gelir vergisinde zirai kazançların vergilendirilmesinde ve katma değer vergisinde vergiye tabi işlemler yönünden tatbik edilen sorumluluğa dair öğreti ve yargı kararlarında beliren tartışmalar ele alınmıştır. Akabinde ise anlam ve kapsamı saptanmaya gayret edilen sorumluluğun Anayasaya

Makalenin Geliş Tarihi: 18.07.2022, **Makalenin Kabul Tarihi:** 09.05.2023

* Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, e-posta: zeynep.arikan@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6710-171X.

** Dr. Öğr. Üyesi, Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, e-posta: abduallah.arikan@trabzon.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4039-0352.

uygunluğu irdelenmiş ve Anayasa Mahkemesinin benzer bir konuda verdiği karar da göz önünde bulundurularak çalışma konusunu meydana getiren kanuni düzenlemelerin Yüksek Mahkemenin önüne tekrar getirilmesi halinde iptal edilmesi gerektiği savunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi sorumluluğu, vergi kesintisi, müteselsil sorumluluk, zirai kazançların vergilendirilmesi, katma değer vergisinde sorumluluk.

ABSTRACT

It is clear that timely and complete transfer of the tax receivable to the treasury directly targets the public interest. However, in the use of the taxation authority, the tax relationship established between the tax creditor and taxpayer and the responsible should not go beyond the scope of legal conformity. Otherwise, the violation of the basic principles of tax law will become inevitable. An example of the framework mentioned so far, embodied in negative nature, is the principle of joint liability regulated in the 3rd and subsequent paragraphs of Article 11 of the Tax Procedure Code No. 213. In order to clarify this determination, the details of responsibility were first tried to be put forward in the study. In doing so, the debates that arise in the doctrines and judicial decisions on the use of the authority granted to administration, the taxation agricultural earnings in income tax and responsibility applied in terms of taxable transaction in value added tax are discussed. Subsequently, the constitutionality of the responsibility, the meaning and scope of which was tried to be determined, was examined and it was argued that, taking into account the decision of the Constitutional Court on a similar issue, the legal regulations that constitute the subject of the study should be canceled if they are brought before the Supreme Court.

Keywords: Tax liability, tax stoppage, joint liability, taxation of agricultural profits, responsibility for value added tax.

GİRİŞ

Devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için kamu hizmeti arzında bulunması diğer bir ifadeyle tam ve yarı kamusal gibi bir kısım mal ve hizmetleri üretmesi ve toplumun istifadesine sunması gerekir. Kamu ekonomisinde özel ekonomiden farklı olarak fiyat mekanizması esas itibarıyla

işler vaziyette olmadığı için sunulması gereken hizmetlerin finansmanı sorunu gündeme gelir¹. Duyulan finansman ihtiyacı, mülk gelirleri gibi görece göz ardı edilebilecek istisnalar haricinde, egemenlik yetkisinden kaynaklanan (cebre dayanan / cebri) kamu gelirleri ile karşılanır. Bu gelirler içerisinde ise başat konumunda olan şüphesiz ki vergilerdir².

Çeşitli ekonomik ve sosyal gayeler için de alınabilmekle beraber vergilerin salınıp toplanmasındaki esas gaye kamu hizmetlerini finanse etmek olarak ifade edilebilecek mali motive dayanmaktadır. Herkesin kamu giderlerinin karşılanabilmesi için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olacağını belirten 1982 Anayasasının 73. maddesinin ilk fıkrasında da bu durumu görebilmek mümkündür³. Dolayısıyla mali gayeye ulaşabilmek için milli gelirin belli bir bölümünün özel kesimden kamu kesimine aktarıldığı vergilendirme olgusunun⁴ kamu yararını hedef aldığı hususu tereddüt içermeyecek surette açıktır. Fakat her ne kadar kamu yararı amaçlansa da gerek vergilendirme ilişkisinin hangi içerik ile kurulabileceği noktasında gerekse söz konusu ilişkinin kurulup sona erdirilmesine kadar olan süreçte vergi alacaklısını hukuki açıdan sınırlandıran çeşitli ilke ve kurallar söz konusudur. Vergilendirme yetkisinin devlet erklerince kullanımında bahsi geçen ilke ve kurallara uygun davranılmaması halinde böyle bir davranışın ürünü olan hukuki düzenleme, işlem ve kararlara karşı hukuk sistemimizde çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Söz gelimi, hukuk devleti ilkesini ihlal eden ya da mülkiyet hakkına ölçsüz müdahale niteliğini taşıyan kanuni düzenleme Anayasa Mahkemesince, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir düzenleyici idari işlem ise Danıştay tarafından iptale mahkumdur. Bu sebeple devletin ülkesi üzerindeki egemenlik yetkisinin mali alandaki görünümünden olan

¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, Vergi Hukuku, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2020), 29. Bs., 3; Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998), 10. Bs., 41-42.

² Kamu gelirleri ile ilgili detaylı bilgi için bkz. Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2020), 21. Bs., *Maliye*, 105 vd.

³ Funda Başaran Yavaşlar, "Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır", *içinde* Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, ed. İlhan Ulsan ve Bahri Öztürk, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009), 160-161.

⁴ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, (İstanbul: Der Yayınları, 1987), 24; Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019), 4-5.

vergilendirme yetkisinin⁵ keyfi ve sınırsız kullanımının mümkün olmadığını vurgulamak gerekir.

Çalışma konumuzu meydana getiren, “*Vergi kesenlerin sorumluluğu*” başlıklı VUK’un 11. maddesinin 3. ve devamı fıkralarında (3, 4, 5, 6 ve 7. fıkra) düzenlenen ve kısaca *vergi kesenlerin sorumluluğu müessesesi dahilinde ihdas edilen müteselsil sorumluluk esası* olarak ifade edebileceğimiz müessesenin gerek içeriğinin doldurulmasında gerekse Anayasaya uygunluğunun tahlilinde vergilendirme yetkisinin hukuki sınırlarının olduğu⁶ hakikatinin gözden uzak tutulmaması gerekir⁷. Ancak böyle bir hukuki zeminde hareket edildiği müddetçe vergi hukukunun temel işlevi olan vergi alacaklısı ile borçlusunun çatışan menfaatleri arasında denge kurulması ve kurulmuş olan dengenin korunması⁸ sağlanmış olacaktır. Gerçekten de vergi ilişkisinde kamu yararının tesisi için vergi alacaklısı kamu kudreti ile donatılmış iken, vergi borçlusuna da *yükümlü hakları*⁹ olarak da ifade edilebilecek başta Anayasal esas ve prensipler olmak üzere çeşitli güvenceler tanınmış bulunmaktadır.

⁵ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 2-3.

⁶ Bu konuda bkz. Çağan, 144 vd.; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 43 vd.; Zeynep Arıkan, Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi), Yayınlanmamış Doktora Tezi, (İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994), 63 vd.

⁷ Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, TBBD, 1 (3), (1988), *Teselsül*, 412-415.

⁸ Ahmet Kumrulu, “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, AÜHFD, 40 (1), (1988), 243; Yusuf Karakoç, “Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi”, MÜHFHAD, 21 (2), 2015, 414.

⁹ “*Yükümlü hakları, vergi yükümlülerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki korunma sağlayan haklardır*”. Bkz. Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, E-Yaklaşım, (5), (2003), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 19.5.2022); Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, (İstanbul: Beta Yayınları, 2006); Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatay Taşkın, Feride Bakar ve Simla Güzel, Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015); Doğan Gökbek, Mükellef Hakları, (Eskişehir: Nisan Kitabevi, 2019).

Anayasa Mahkemesinin deyimiyle “...*vergi tahsilatını güvence altına alacak bir “otokontrol” mekanizması...*”¹⁰ mahiyetini taşıyan ilgili müessese çıkarlar dengesinin korunabilmesi bakımından oldukça hassas bir konumda yer almaktadır. Zira bahsi geçen müesseseyle, halihazırda vergi alacağının tahsilatını hızlandırma ve güvence altına alma gibi kamu yararını hedef alan¹¹ vergi kesenlerin sorumluluğu müessesesi ile yetinilmeyip daha da ileri gidilerek vergi alacaklısı yönünden takip edilebilecek borçlu seçeneğini genişleten fakat borçlular yönünden *kusurları bulunmasa dahi* başkalarının borçlarından müteselsilen sorumlu tutulma ihtimali yaratan bir ayrıcalık ihdas edilmektedir¹². Ticari hayatın dinamik ve yoğun yapısı dikkate alındığında, en basiretli tacirlerin dahi ne denli özen ve dikkat gösterirlerse gösterebilirler kurtulamayacakları ve ucu bucağı belli olmayan müteselsilen sorumluluk halinin vergi mevzuatında varlığını sürdürüyor olması hukuken sorgulanmaya muhtaçtır.

Konunun detaylarına girildiğinde görüleceği üzere, oldukça teknik ve karmaşık bir içeriği bünyesinde barındıran¹³ ilgili sorumluluk haline yönelik zengin bir idari görüş ve yargı kararı havuzu bulunmaktadır. Bu görüş ve kararlardan da istifade ederek söz konusu sorumluluğa dair çalışma planımızın dört ayağından ilki, sorumluluğun kanuni düzeyde geçirdiği tarihsel evrimdir. Burada kanun metni, gerekçe ile kanunda gerçekleştirilen değişiklik ele alınacaktır. Akabinde ilgili sorumluluğun daha iyi anlaşılabilmesi açısından üzerinde durulması gereken bazı kavramlar açıklanmaya çalışılacaktır. Daha sonra genel tebliğ ve Danıştay kararları ışığında söz konusu sorumluluğun teferruatlı bir biçimde kapsam ve uygulamasına yer verilecektir. Son olarak ise, içeriği bir önceki ana başlıkta doldurulmaya çalışılan müessese, Anayasaya uygunluk yönünden tahlil edilmeye çalışılacaktır.

¹⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 19.3.1987.

¹¹ Kaynakta vergileme yönteminin sağladığı faydalar ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, (Ankara: Doğu Ltd. Şti. Matbaası, 1974), 3-5; Ahmet Bumin Doğrusöz, *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”*, (İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları (Yayın No: 3), 1992), 27-30; Ozan Öztürk, *Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018), 28-34.

¹² Anayasa Mahkemesi de değinilen sorumluluk halinin objektif sorumluluk mahiyeti taşıdığı görüşündedir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 19.3.1987.

¹³ Kumrulu, *Teselsül*, 414.

I. KONUYA DAİR KANUNİ DÜZENLEME, GEREKÇE VE DÜZENLEMEDE YAŞANAN DEĞİŞİKLİK

VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk esas 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'un¹⁴ 2. maddesi ile 11. maddeye yapılan üç fıkra ilavesi ile vergi mevzuatına dahil edilmiştir. İlgili hükümler şu şekildedir: “*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zimnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*” (VUK md. 11/3) “*Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.*” (VUK md. 11/4) “*Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.*” (VUK md. 11/6)

3239 sayılı Kanun ile eklenen üç fıkraya dair gerekçede şu ifadeler yer verilmiştir: “*Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesine eklenen bu fıkra ile, kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen Katma Değer Vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılması amaçlanmıştır. Vergiyi kestiği halde veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini yerine getirmelerini sağlamak için, alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak, gerçek yükümlünün bu görevini yapması sağlanmış olacaktır. Örneğin; tüccardan zirai ürüne ait stopajın yapılıp yapılmadığını, yapılmışsa vergi dairesine yatırılıp yatırılmadığını araştırarak ve mutlaka yatırılmasını sağlayacaktır...Katma Değer Vergisinin yatırılıp yatırılmadığından tarafların sorumlu tutulmasında da aynı durum söz konusu olacağından, Devlet adına tahsil edilen vergiler mutlaka ve gününde ilgili vergi dairesine yatırılmış olacaktır...Zirai ürün alımı ile uğraşp zirai ürün stopajı yapmış olan bir kısım mükellefler ile Katma Değer Vergisi Kanunu ile katma değer vergisi tahsil edip vergi dairesine yatırmak zorunda olan bir kısım mükellefler, bu yükümlülüklerini yerine getirmek amacı ile birtakım paravan firmalar kurmaktadır. Bu firmalar alım ve satıma aracılık eder durumda gözükmekte olup, uhdelerinde önemli vergi birikmesine karşılık bu vergileri süresi içinde vergi dairesine yatırmamakta ve bilahare ortadan kaybolmaktadır. Herhangi bir mal*

¹⁴ RG, 11.12.1985, S. 18955.

varlığı bulunmayan bu firmaların vergi borcu tahsil edilememektedir...Büyük şikayetlere yol açan bu davranışlar önemli sayıda çiftçi ile çok sayıda katma değer vergisi ödeyicisi kitlelerin mağdur olmasına yol açmaktadır... ”¹⁵

24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı Kanun'un¹⁶ 30. maddesi ile VUK'un 11. maddesine 5. fıkra olarak *“Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.”* hükmü eklenmiştir.

11. maddenin 3. fıkrasında 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun¹⁷ ile ibare değişikliğine gidilmiştir. Düzenlemede yer alan *“...alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar...”* ibaresi *“...alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar...”* şeklinde değiştirilmiştir.

Son olarak ise, 20.8.2016 tarih ve 6745 sayılı Kanununun 9. maddesi ile *“Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir.”* hükmü son (VUK md. 11/7) fıkra olarak 11. maddeye ilave edilmiştir.

¹⁵ Gerekçe için bkz. Kumrulu, Teselsül, 413.

¹⁶ RG, 31.3.1988, S. 19771-2. mükerrer.

¹⁷ RG, 29.7.1998, S. 23417 mükerrer.

II. KONUNUN AYDINLATILABİLMESİ İÇİN ÜZERİNDE DURULMASI GEREKEN BAZI KAVRAM VE MÜESSESELER

Yukarıda alıntılanan gerekçeden de anlaşılacağı üzere, vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele edebilme maksadı ile ihdas edilen müteselsil sorumluluğun¹⁸ içeriğinde vergi teorisi, vergi hukuku ve özel hukukun çeşitli kavram ve müesseseleri bir arada kullanılmaktadır. Konunun anlaşılabilmesi ve ileride değinileceği üzere¹⁹ uygulamada VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun anlamlandırılması noktasında yaşanan problemlerin çözümlenebilmesi için vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergi kesintisi / stopajı / tevkifatı, vergi kesen konumundaki kimse, kanuni yükümlü, iktisadi / fiili yükümlü, müteselsil sorumluluk / borçluluk kavram ve müesseselerinin ele alınması gerekir.

A. Vergi Yükümlüsü - Vergi Sorumlusu

Verginin kurucu temel öğelerinden olan²⁰ ve vergi uygulamasında (devlet ve devredilmiş vergilendirme yetkisini haiz kamu tüzel kişilerinden mütevellit) vergi alacaklısı karşısında diğer tarafı meydana getiren²¹ vergi yükümlüsü ile sorumlusu kavramlarına yönelik kanuni düzeyde tanımlamalar getirilmiştir. Nitekim VUK'un 8. maddesinin ilk fıkrasında vergi yükümlüsü “...*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi...*”, 2. fıkrasında ise vergi sorumlusu “...*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi...*” olarak tanımlanmıştır.

Vergi kanunları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, her iki tanımın da ilgili kavramların kapsam ve içeriğinin doldurulmasında yeterli olmadığı görülmektedir. Zira bahsi geçen düzenlemede her ne kadar vergi yükümlüleri (ve sorumluları) gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlansa da iş ortaklığı ya da

¹⁸ Kumrulu, Teselsül, 413; S. Ateş Oktar, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, (25), (1997), *Müteselsil*, 76.

¹⁹ Bkz. III. başlık.

²⁰ Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014), 4. Bs., 140.

²¹ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2019), 14. Bs., 50-51.

dernek ve vakıflara ait ya da bağlı iktisadi işletmeler gibi tüzel kişi olmayan bazı kuruluşlar da başka (özel) vergi kanunları dolayısıyla vergi yükümlüsü (ve sorumlusu) olabilmektedir. Yine ilgili düzenlemede vergi yükümlüsünün sanki sadece vergi borcunu ödeme yani maddi ödevi varmış gibi anlaşılmaktadır. Fakat VUK'un "*Mükellefin Ödevleri*" başlıklı ikinci kitabı dikkate alındığında, vergi yükümlülerinin (bazı durumlarda sorumlularının da) defter tutma, belge düzenleme, bildirimde bulunma ya da beyanname verme gibi pek çok şekli ödevi de bulunmaktadır²².

Bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşıldığında görülmektedir ki, vergi yükümlüsü verginin asıl borçlusudur²³ ve yükümlü kavramını diğerlerinden ayırt etme noktasında başlıca iki kritere başvurulmaktadır. Bunlardan ilki, yükümlünün vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmesi, diğeri ise vergiyi kendi malvarlığından ödemek mecburiyetinde olmasıdır. İlk kriter her daim yükümlü nezdinde vuku bulurken, ikinci kritere dair bazı istisnai haller²⁴ cereyan edebilmektedir²⁵.

²² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 75-77, 80; Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015), 20. Bs., 64-74; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, (Ankara: İmaj Yayınevi, 2001), 5. Bs., 94-97; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019), 10. Bs., 87, 89, 92-93; Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2017), 2. Bs., 151, 153, 160-161; Funda Başaran Yavaşlar, 20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2017), 19, 28-40, 41-46; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, (Ankara: Adalet Yayınevi, 2019), 2. Bs., 105-106, 120-121.

²³ Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", içinde Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, (Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 522, 1983), 41; Kırbaş, 75; Nihal Saban, Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayımlanmamış Doktora Tezi, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), *Sorumluluk*, 78; Turgut Candan, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006), 3. Bs., 9; Alman yazınında vergi yükümlüsü ile sorumlusunu birbirinden kavramsal açıdan ayırabilmek için "*verginin asıl borçlusu – sorumluluk borçlusu*" veya "*birinci borçlu – ikinci borçlu*" ya da "*vergi borçlusu - sorumluluk borçlusu*" şeklinde ayrımlar yapılmaktadır. Bkz. Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", AÜHFĐ, 46 (1), (1997), 187, dpn.6.

²⁴ Örneğin, vergi sorumlusu kanun gereği ödemek zorunda kaldığı tutarı yükümlüye yeterli malvarlığı bulunmaması sebebiyle tam olarak rücu edememiş olabilir.

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 76.

Vergi sorumlusu ise, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirilmeyen fakat gerçekleştirmiş olan yükümlünün vergi borcu için vergilendirmeye dair şekli ve/veya maddi ödevleri yerine getirme noktasında görevli kılınmış kişi ya da kuruluşlardır²⁶. Yükümlü ile hukuki veya fiili yönden irtibat dahilinde bulunan²⁷ bu kimselere değinilen surette ödevler yükleniyor olmasının arkasında vergi alacağının daha hızlı, basit, güvenceli ve az masraflı bir şekilde hazineye intikalini sağlayabilme hedefleri yatmaktadır²⁸.

Sorumluluk kavramının diğer hukuk dallarındaki görünülerinden farklı manalar taşıyarak vergi hukukuna özgü olan²⁹ vergi sorumluluğu müessesesi, birbirinden farklı esaslara tabi pek çok sorumluluk türünü bünyesinde ihtiva etmektedir³⁰. Gerçekten de bazı sorumluluk hallerinde sorumluya yalnızca şekli ödevler yüklenmektedir. Bu ödevler yükümlünün vergi borcunun hazineye sağlıklı bir biçimde intikalini sağlayabilmek için borcun ödenip ödenmediğinin kontrol edilmesi³¹ ya da beyannamenin imzalanarak içeriğinin defter kayıtlarına ve bunların dayanağı belgelere uygunluğunu veya ödenecek verginin hesaplanmasında zarar mahsubu gibi yükümlü lehine bazı hükümlerden istifade edilebilmesi için tasdik raporu ibraz edilerek tasdik konularının doğruluğunun teyit edilmesi (VUK mükerrer md. 227) şeklinde olabilir. Bazen de bizzat yükümlünün kendi vergi borcu dolayısıyla yerine

²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 79.

²⁷ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş., 2010), 111.

²⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, (İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2021), 58-59; Fevzi Rıfat Ortaç, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Yayımlanmamış Doktora Tezi, (Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990), 35-38.

²⁹ Saban, Sorumluluk, 4-7; Ortaç, 2 vd.; Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004), 3 vd.

³⁰ Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, 54 (3), (2005), 157-158; Gülsen Güneş ve Güneş Yılmaz, “Katma Değer Vergisi’nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi”, içinde Güncel Maliye Tartışmaları – 3 (Dr. Veysi SEVİĞ’e Armağan), ed. Ahmet Bumin Doğrusöz, Ayşe Güner ve Gülay Akgül, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 376 vd.; Hakan Bay, “Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi”, Vergi Sorunları Dergisi, (376), (2020), 40 vd.

³¹ Örneğin, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)’nın 13. maddesinin d) ve e) fıkralarında fenni muayene yapma yetkisine sahip kuruluşların fenni muayene yapmadan evvel verginin ödenmiş olup olmadığını araştıracakları, ödenmemiş ise fenni muayene yapmayacakları hüküm altına alınmıştır.

getirmesi gereken şekli ve maddi ödevler çeşitli sebeplerle sorumluya (örneğin, vergi kesen konumundaki kimse veya kanuni temsilci) yüklenir³².

Vergi sorumlusu vergi kanunları ile kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmediği takdirde çeşitli hukuki ve/veya cezai yaptırımlara muhatap tutulmakta ve ödeme sorumlusu konumuna evrilmektedir³³. Fakat böyle durumlarda hazineye zamanında intikal etmeyen verginin yükümlü ya da sorumludan hangi sıra dahilinde istenebileceği noktasında farklılaşan düzenlemeler mevcuttur. Vergi kesenlerin sorumluluğunda olduğu üzere idarece doğrudan sorumlu muhatap alınabildiği gibi, kanuni temsilcilerin sorumluluğunda olduğu üzere önce yükümlünün malvarlığına başvurulması da gereklilik arz edebilmektedir³⁴. Veyahut da vergi borcu hem yükümlüden hem de sorumludan müteselsil sorumluluk esası doğrultusunda istenebilir. Böyle bir durumda sorumlu yükümlüyle birlikte vergi borcundan mesul olmaktadır. Diğer bazı durumlarda ise, sorumlu yükümlünün vergi borcundan kaynaklanan şekli ve/veya maddi ödevleri yerine getirmekle görevli kılınmasa da yükümlünün yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda kalabilmektedir. Bu duruma ilişkin olarak da karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu (VUK md. 251) örnek olarak verilebilir³⁵. Tabi istisnai durumlar hariç olmak üzere, sorumlunun ödemek zorunda kaldığı vergi borcunu yükümlüye rücu edebilmesinin mümkün olduğu dikkate alındığında, vergi son tahlilde kural olarak yükümlünün malvarlığından çıkacaktır³⁶.

Değınilen çerçeve doğrultusunda vergi kanunlarına yayılmış surette bulunan söz konusu sorumluluk türlerine kanuni temsilcilerin (VUK md. 10 – 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) mükerrer md. 35), vergi kesenlerin (VUK md. 11 – AATUHK md. 22), mirasçılardan (VUK md. 12), kefillerin (AATUHK md. 11), karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların, tasfiye memurlarının (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) md. 17), trafik sicil memurlarının (MTVK md. 13), limited

³² Öncel, Kumrulu, Çağın ve Göker, 80.

³³ Öncel, 45.

³⁴ Kumrulu, Teselsül, 420.

³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağın ve Göker, 79-81.

³⁶ Rücu konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Doğan Şenyüz, "Vergiden Kaynaklı Rucüden Alacak Hakkı", *içinde Maliye Araştırmaları*- 4, ed. Burçın Bozdoğanoglu, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021).

şirket ortaklarının (AATUHK md. 35) ve meslek mensuplarının (VUK mükerrer md. 227) sorumluluğu örnek olarak verilebilir.

Dolayısıyla vergi sorumluluğu müessesesi geniş bir kapsama sahip olup, tek bir sorumluluk türü ile özdeşleştirilemez³⁷. VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasında verilen tanım ise, doğrudan maddi ödevi baz almaktadır. Böyle olunca da söz konusu tanım esas itibariyle diğer sorumluluk türleri ile alakadar olma vasfını taşıyamamaktadır. Zira bazı sorumluluk türleri vardır ki yukarıda değinildiği gibi bunlar nezdinde sorumluya maddi ödev değil de yalnızca şekli ödev yüklenir³⁸.

B. Eylem: Vergi Kesintisi / Stopajı / Tevkifatı - Özne: Vergi Kesen / Aracı Ödeyici

Bünyesinde hem vergi alacaklısı hem de vergi yükümlüsü yönünden barındırdığı çeşitli avantajlar nedeniyle vergi kesintisi, vergi sorumluluğu müessesesinin en başta gelen örneklerinden birisini meydana getirmektedir. Söz gelimi, işçi statüsünde olup emek faktörünü üretim sürecine sokarak ücret geliri elde eden bir kimse gelir vergisi yükümlüsüdür. Fakat elde edilen ücretin vergilendirilmesinde vergi kesintisi yöntemi benimsenmiştir. Dolayısıyla ücret ödemesi yapacak olan işveren vergi kesen statüsündedir. İşveren iş ilişkisi çerçevesinde ücret olarak ödeyeceği tutardan ödemeyi gerçekleştirilmeden evvel vergi mevzuatı uyarınca hesaplanacak kısmı kaynağında kesecek ve vergi dairesine beyan ederek ödeyecektir. Böylece vergi idaresinin karşısında daha az sayıda ve ekonomik açıdan daha güçlü muhataplar olacaktır³⁹. Ayrıca vergiyi doğuran olay meydana gelir gelmez vergi adeta "aracı ödeyici"⁴⁰ ya da "vergi ödeyicisi"⁴¹ konumundaki

³⁷ Gerçek, 157-158; Güneş ve Yılmaz, 376 vd.; Özgür Biyan, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), (Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım, 2018), 15; Bununla birlikte öğretilerde vergi sorumluluğu kavramının yalnızca vergi kesenlerin sorumluluğu ile özdeşleştirilip açıklandığı yaklaşımlara da rastlanılmaktadır. Bu yönde bkz. Akif Erginay, Vergi Hukuku, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1982), 10. Bs., 67-68; Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi: Cilt: 1, (İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978), 6. Bs., 17; M. Kâmil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 131-132; Candan, 9-10.

³⁸ Öncel, 45.

³⁹ Bulutoğlu, 17.

⁴⁰ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, (Ankara: Savaş Yayınları, 1991), 4. Bs., 194; Oktar, Mütessesil, 66; Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, Kamu Maliyesi, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım), 2015, 6. Bs., 156.

⁴¹ Turhan, 55-56.

işverenlerce istihkak tutarından kesilerek kısa bir zaman sonra hazineye intikal ettirilmektedir. İşçiler de ücret geliri ellerine geçmeden evvel vergileri kesilmiş olduğundan verginin soğuk yüzüyle karşı karşıya gelmemektedirler⁴².

Mali anestezinin bir yansıması olan bu yöntem⁴³ bazı durumlarda bir tür tahsil biçimi olarak uygulanmaktadır. Nitekim vergi kesmek mecburiyetinde olanlarca kesintiye tabi tutulan vergiler daha sonra yükümlüler tarafından verilen yıllık beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edildiğinde böyledir. Fakat diğer bazı durumlarda ise vergi kesintisi bir tür vergilendirme yöntemi olarak işlev görmektedir. Nitekim kanunda gösterilen bazı hallerde vergi kesen konumundaki kimsece kaynakta kesilen verginin yükümlüler açısından nihai vergi özelliği taşıdığı durumlar böyledir. Bu hallerde yükümlüler kesintiye tabi gelirleri için yıllık beyanname vermez yahut da vermeleri gerekiyorsa verecek oldukları yıllık beyannameye bu vergileri ilave etmezler⁴⁴.

Gelir vergisi (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) md. 94), kurumlar vergisi (KVK md. 15 ve md. 30), veraset ve intikal vergisi (7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 17), katma değer vergisi (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) md. 9), özel tüketim vergisi (4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) md. 4) ve damga vergisi (488 sayılı Damga Vergisi Kanunu md. 19) gibi pek çok vergide kendisine yer verilen mevzu bahis sorumluluk türünün işleyişine dair genel hükümlere VUK'un 11. maddesi ile AATUHK'un 22. maddesinde yer verilmiştir. VUK'un 11. maddesinin ilk fıkrasına göre, *"Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar."* Dolayısıyla vergi kesen konumundaki kimse sadece istihkak tutarından yapacağı kesintiyi vergi dairesine ödemek ile değil, aynı zamanda ücret bordrosu gibi belge düzenleme ya da beyanname (muhtasar veya 2 no'lu katma değer vergisi (KDV) beyanname) verme gibi birtakım şekli ödevleri de yerine getirmek mecburiyetindedir⁴⁵. AATUHK'un 22. maddesinde ise, *"Amme alacağını"*

⁴² Aliefendioğlu, 3, 5.

⁴³ Nadaroğlu, 300; Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, (Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2016), 146.

⁴⁴ Doğrusöz, 2-3.

⁴⁵ 2. fıkrada, *"Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz."* hükmüne yer verilmiştir.

borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar, bu vazifelerini kanunlarında veya bu kanunda belli edilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde, ödenmiyen alacak bu hakiki ve hükmi şahıslardan bu kanun hükümlerine göre tahsil olunur.” hükmüne yer verilmiştir.

Vergi kesmek mecburiyetinde olanlar vergi alacaklısı ile yükümlü dışında kalan 3. kişi ya da kuruluş konumunda bulunuyor olsalar da kesmek mecburiyetinde buldukları vergileri kesmezlerse yahut kesip vergi dairesine yatırmazlarsa, vergi idaresinin gerek vergi aslı ve fer’ileri gerekse vergi cezaları bakımından muhatabı doğrudan bu kimseler olacaktır. Vergi idaresi beyanname verilmemiş yahut eksik beyanda bulunmuş olması hallerinde tarh ve/veya ceza kesme işlemlerini sorumlu nezdinde tesis edecektir. Vergi tam olarak kesilmiş ve beyan edilmiş olmakla birlikte kısmen veya tamamen ödenmez ise, sorumluya ödeme emri tebliğ edilecek olup, cebren tahsil sürecinde kamu borçlusu sıfatını bizzat kendisi haiz olacaktır⁴⁶.

Tüm bu söylenenler etrafında, konumuzla da yakın irtibatını dikkate alarak, GVK çerçevesinde zirai kazançların vergilendirilmesinde tatbik edilen kaynaktaki vergileme yöntemini daha yakından ele almak gerekir. Zirai kazançların vergilendirilmesinde yükümlü sıfatını haiz çiftçi ister gerçek usule tabi olsun ister olmasın⁴⁷ her halükârda, GVK’nın 94. maddesinin ilk fıkrasının on bir numaralı bendi dolayısıyla, bu kimselerin vergi kesmeye mecbur olanlara bunların faaliyet konularına girer surette zirai mahsul veya hizmet satmaları durumunda vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Başka bir deyişle, vergi kesmeye mecbur kişi ya da kurumlar⁴⁸ değinilen minvalde yapacakları alımlar dolayısıyla ödeme yaparken belli oranlarda vergiyi kesip, vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan ederek ödeyecektir (GVK md. 98-100). Eğer çiftçi gerçek usule tabi ise takip eden yıl içerisinde yıllık beyannamesini verirken hesapladığı vergiden dönem içerisinde kendisinden kesilen vergiyi mahsup eder ve beyanını bu şekilde gerçekleştirir. Fakat

⁴⁶ Kumrulu, Teselsül, 420; Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı, 126-127; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 95.

⁴⁷ Bkz. GVK md. 53 ve md. 54.

⁴⁸ Kimlerin vergi kesmek zorunda olduğu GVK’nın 94. maddesinin ilk fıkrasında hükme bağlanmıştır. Kamu kurum ve kuruluşları, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri gibi bir kısım kişi ya da kurumlar bu kapsamda örnek olarak gösterilebilir.

gerçek usule tabi değilse salt bu kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermesine gerek olmayıp, başka gelirler dolayısıyla yıllık beyanname verecekse dahi kendisinden kesilen bu vergiyi beyanına dahil etmez (GVK md. 86). Çiftçilere yapılacak ödemeler esnasında kesilmesi gereken vergilerin kesilmemesi yahut kesilmesine karşın beyan edilmeyip ve/veya ödenmemesi hallerinde vergi dairesinin muhatabı yukarıda da ifade edildiği üzere doğrudan vergi kesen konumundaki kimse olacaktır⁴⁹.

C. Kanuni Yükümlü – İktisadi / Fiili / Gerçek Yükümlü

Vergi yükümlüsü kavramına ilişkin olarak vergi teorisi alanında kanuni yükümlü - iktisadi yükümlü şeklinde bir ayırım yapılmaktadır. İktisadi açıdan yapılan söz konusu ayırımın temelini vergi yansımaları mekanizması meydana getirmektedir⁵⁰. Gerçekten de özellikle harcama vergilerinde vergi kolay yansıtılabilir olduğundan, vergiyi beyan edip ödeyen yükümlü ile vergiyi yüklenen (taşıyan) kimse genellikle farklı şahıslar olmaktadır. Söz gelimi, belli bir mal ya da hizmeti vergiye tabi olacak şekilde teslim eden veya ifa eden kimse satış fiyatının içerisine vergiyi dahil ederek işlemin karşı tarafına aktardığında vergisel ödevleri yerine getiren ile verginin malvarlığından çıktığı kimseler aynı olmamaktadır.

Tabi bu durum her zaman vuku bulmayabilir. Zira yansımaları olgusunun gerçekleşmesi fiyat mekanizmasının ve somut iktisadi koşulların mevcudiyetine bağlı olarak değişkenlik gösterir⁵¹. Kanunun yükümlü olarak baz aldığı diğer bir ifadeyle belli bir işlem özelinde ortaya çıkan vergiye dair ödevleri yerine getirmesi gereken ve *kanuni yükümlü* sıfatını taşıyan kimse somut durumda vergiyi yansıtamazsa (söz gelimi, satacak olduğu mallara dair son tüketim tarihinin geçmiş olması dolayısıyla) artık kendisi kanuni yükümlü olmanın yanı sıra vergiyi bizzat yüklenen bir kimse olacak ve *iktisadi yükümlü* sıfatını da taşıyacaktır⁵². Buna karşılık eğer yansıtılabilirse kanuni yükümlü olmanın yanı sıra kendisi aynı zamanda *aracı yükümlü* kimliğini de haiz

⁴⁹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010), 464 vd.

⁵⁰ F. Neumark, Maliyeye Dair Tetkikler, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 118 - İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, 1951), 4. Bs., 67-68; Turhan, 55-57.

⁵¹ Fevzi Devrim, Kamu Maliyesine Giriş, (İzmir: İlkem Ofset, 2002), 4. Bs., 237 vd.; İsmail Türk, Kamu Maliyesi, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1999), 3. Bs., 183 vd.

⁵² Akif Erginay, Kamu Maliyesi, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1972), 132-133.

olacak ve fakat vergi ilişkinin diğer tarafına aktarılmış olacağından iktisadi yükümlü olarak nitelendirilemeyecektir⁵³.

İfade etmek gerekir ki, kanuni yükümlü – iktisadi yükümlü ile vergi yükümlüsü – vergi kesen konumundaki kimse ayrımları birbirlerinden farklılık arz etmekte olup, kavramsal açıdan bambaşka manaları taşımaktadır. İlk ayırım hukuki değil iktisadi bir temele dayanmakta olup, kanuni düzeyde tanımlanmış değildir. Kanun koyucu verginin yansıtılmasını öngörmüş ve hatta vergi politikasının bir gereği olarak hedeflemiş dahi olabilir. Fakat fiiliyatta bahis konusu mekanizmanın ne ölçüde gerçekleşeceğini tam manasıyla kontrol edemez. Süreç piyasa koşullarına bağlı olarak gelişim gösterir. Vergi ödevlerinin muhatabı kanuni yükümlüdür. Verginin yansıtılması ve vergiyi yansıtan (kanuni) yükümlünün vergisel ödevlerini yerine getirmemesi hallerinde vergi dairesi iktisadi yükümlüyü muhatap alamaz. Ancak vergi kesintisi müessesesinde durum farklılık arz eder. Normal şartlar altında vergi yükümlüsünün yerine getirmesi gerektiği vergisel ödevleri, verginin daha hızlı ve güvenceli bir şekilde hazineye intikalini temin gibi vergi idaresi lehine avantajlar dolayısıyla vergi kesen konumundaki kimse yerine getirir. Verginin kesilip ödenmesinden sorumlu tutulacak vergi kesen konumundaki kimse olup, kesilip ödenmeyen vergiden yükümlü sorumlu tutulamaz⁵⁴.

D. Müteselsil Sorumluluk / Borçluluk

Vergi kanunlarının birçok yerinde birden fazla kimsenin bazen vergilerin bazen de vergilerle birlikte cezaların ödenmesinden ya da hem maddi hem de şekli ödevlerin yerine getirilmesinden vergi alacaklısına karşı müteselsilen sorumlu olduklarına yönelik ifadelerle karşılaşılmaktadır⁵⁵. Fakat vergi kanunlarında özel hukuk menşeli olan ve alacaklının son derece güçlü ve

⁵³ Nadaroğlu, 235-236; Turhan, 56-57.

⁵⁴ Kumrulu, Teselsül, 419-420; Doğrusöz, 8-10; Oktar, Müteselsil, 67; Akdoğan, Maliye, 156.

⁵⁵ Kanun koyucu bilhassa son dönemde söz konusu sorumluluk tipini tahsilat olanağını daha da güçlendirmek maksadı ile çok daha yaygın bir şekilde tercih etmeye başlamıştır. Bkz. Barış Bahçeci, “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, AÜHFD, 60 (3), (2011), 425-426.

ayrıcılık konumda bulunduğu⁵⁶ müteselsil sorumluluk / borçluluk esası⁵⁷ ile ilgili genel mahiyette herhangi bir saptamaya yer verilmemiştir⁵⁸. Yine vergi hukukunda söz konusu esasa dair özel hukuktan farklı bir anlamlandırma yapılması yoluna da gidilmemiştir. Dolayısıyla özel hukukun müteselsil sorumluluğa yönelik biçtiği anlam ve içeriğin vergi hukuku açısından da kural olarak geçerlilik taşıyacağını belirtmek gerekir⁵⁹.

Kaynağını kanun ya da sözleşmeden alan (6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (TBK) md. 162) müteselsil sorumlulukta alacaklının karşısında birden fazla borçlu olup, her biri ile alacaklı arasında ayrı borç ilişkisi bulunmaktadır. Fakat bu borç ilişkileri, aşağıda müteselsil sorumluluğa dair TBK ile ortaya konulan özellikler topluca göz önünde bulundurulduğunda fark edilebileceği üzere, birbirleri ile bağımlılık taşır⁶⁰. Müteselsil sorumluluğun (konumuzla bağlantılı) temel özellikleri şu şekilde ortaya konulabilir:

- Borçlular alacaklıya karşı borcun tamamından sorumludurlar (TBK md.162/1).
- Alacaklı borçlulardan herhangi birinden, birkaçından yahut da tamamından borcu ifa etmesini / etmelerini isteyebilir. Bu istem borcun tamamına yönelik olabileceği gibi bir kısmını da kapsayabilir (TBK md. 163/1).
- Borcun kısmen veya tamamen ödenmesi halinde borç tüm borçlular açısından ödenen tutar kadar sona erer⁶¹ (TBK md. 166/1). Fakat

⁵⁶ Fikret Eren, Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2018), 23. Bs., 843.

⁵⁷ Müteselsil sorumluluk ile borçluluk terimlerinin birbirlerinin yerine kullanılabildiği ve aynı anlama geldikleri yönünde bkz. Recep Kaplan, Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukunda Yeri, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, (Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005), 20-21, dñn.43.

⁵⁸ Kaplan, 34, 41.

⁵⁹ Özel hukuk kavram ve müesseselerinin vergi hukukunda nasıl anlamlandırılması gerektiği ile ilgili bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 6-7; Kırbas, 16-17.

⁶⁰ Haluk N. Nomer, Borçlar Hukuku: Genel Hükümler, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020), 17. Bs., 486-484.

⁶¹ Dolayısıyla her bir borçludan borç tutarının tamamı ayrı ayrı tahsil edilemeyecek olup, borç tutarı tam olarak bitene dek, borçlular yönünden sorumluluk tahsil edilememiş

borç tümüyle son bulana kadar borçluların sorumluluğu devam eder (TBK md. 163/2).

- Ödeme yapan borçlu / borçlular kendi hisselerine düşen borç tutarının ötesinde yapmış oldukları ödeme için alacaklarının haklarına halef olur ve diğer borçlulara rücuda bulunabilir (TBK md. 167/2).

Temel özellikleri bu şekilde ortaya konulabilecek olan müteselsil sorumluluk esasına dair vergi hukuku alanında müteselsilen sorumlu tutulacak kimseler baz alınarak üçlü bir ayırım yapılmaktadır. Bunlardan ilki, müteselsilen sorumlu tutulan kimselerin her birinin vergi yükümlüsü statüsünde olmalarıdır. Esas itibarıyla “*müteselsil yükümlülük*” olarak isimlendirilebilecek bu durumda⁶² tek bir vergiyi doğuran olay birden fazla yükümlünün şahsında gerçekleşmektedir⁶³. Söz gelimi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 3. ve 13. maddelerinde ifade edildiği üzere, bir bina ya da araziye birden fazla kimsenin elbirliği halinde malik olmaları durumunda emlak vergisi yönünden ortaya çıkacak yükümlülük böyledir.

Diğeri, müteselsilen sorumlu tutulacaklardan birisinin vergi yükümlüsü, ötekinin vergi sorumlusu olmasıdır. Bu ihtimale ilişkin, AATUHK’un 11. maddesinde düzenlenen kefillerin sorumluluğu örnek olarak verilebilir. Nitekim AATUHK hükümleri uyarınca teminat göstermesi gereken bir yükümlü 11. maddedeki şartları taşıyor mahiyetteki bir kimseyi kefil olarak gösterebilir. Böyle bir durumda kamu borcunun ödenmesinden vergi yükümlüsüyle birlikte kefil de müteselsilen sorumlu olur⁶⁴. Son olarak ise, müteselsilen sorumlu tutulacakların her ikisinin de vergi sorumlusu olmasıdır. Söz gelimi, vergi yükümlüsünü temsil etmeye yetkili birden fazla kanuni temsilcinin mevcudiyeti durumunda bunlardan her biri vergi sorumlusu

borçtan kaynaklı olarak devam edecektir. Bkz. Kemal Oğuzman ve Turgut Öz, Borçlar Hukuku: Genel Hükümler Cilt: II, (İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2018), 306.

⁶² Bekir Baykara, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, Vergi Dünyası, (222), (2000), *Sorumluluk*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.3.2022); Kaplan, 37-38.

⁶³ Öncel, 47; Tarafların her biri vergi yükümlüsü statüsünde bulunduğundan bu gibi hallerde vergi sorumluluğu müessesesinden söz edilemeyeceğini vurgulamak gerekir. Bkz. Öncel, 47.

⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 89.

vasfını haiz olup, VUK'un 10 maddesi çerçevesinde yerine getirilmeyen vergi ödevlerinden müteselsilen sorumlu olurlar⁶⁵.

III. VUK'UN 11. MADDESİNİN 3. VE DEVAMI FIKRALARI İLE GETİRİLEN MÜTESELSİL SORUMLULUK MÜESSESENİN KAPSAM VE UYGULAMASI İTİBARIYLA SOMUTLAŞTIRILMASI

İçeriğinde pek çok tartışmanın mevcut olduğu mevzu bahis müteselsil sorumluluk hali günümüze dek iki kez Anayasa Mahkemesinin önüne götürülmüş ve her ikisinde de Anayasaya aykırı bulunmamıştır⁶⁶. Dolayısıyla güncel durumda ilgili düzenlemeler hukuken uygulanma kabiliyetini haiz olduğundan söz konusu sorumluluk esas öğreti ve uygulamadaki görüşler baz alınarak kapsam ve içerik itibarıyla somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

VUK'un 11. maddesinin 6. fıkrasında ilgili sorumluluğun gerek şart ve sınırlarının gerekse usul ve esaslarının belirlenmesi hususlarında Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki tanınmıştır ve Bakanlık da bu yetkisini gelir vergisi ile KDV yönünden kullanmış ve konuya dair teferruatlı düzenlemeler ihdas etmiştir. Bu sebeple ilgili sorumluluk hali içerik itibarıyla aşağıdaki vergi türleri baz alınarak açıklanacaktır.

A. Müessesenin Gelir Vergisi Yönünden Kapsam ve Uygulaması

Kaynakta vergileme yöntemi dahilinde ihdas edilen müteselsil sorumluluğun vergi türleri itibarıyla görünülerinden ilki, GVK uyarınca zirai kazançlar açısından gerçekleştirilen vergi kesintileridir⁶⁷. Bu konuya dair

⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 89.

⁶⁶ VUK'un 11. maddesinin 5. fıkrası ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesine itiraz yolu işletilerek yapılan bir başvuru ilgili düzenleme davaya uygulanacak kural vasfını haiz olmadığından reddedilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1991/30, K.1992/18, 4.3.1992; Bu nedenle yukarıda ifade edilen iki karar arasında burada bahsedilen karara yer verilmemiştir.

⁶⁷ Gelir vergisi yönünden vergi kesintisinin cereyan ettiği pek çok gelir unsuru Bakanlıkça sorumluluk kapsamına alınmamıştır. Söz gelimi, serbest meslek erbaplarına belli kişi ya da kuruluşlarca belli mahiyette yapılacak ödemelerden de vergi kesintisi yapılacak olmakla beraber söz konusu kesintiler dolayısıyla müteselsil sorumluluk esas işletilememektedir. Bakanlık kendisine tanınan yetkiyi yalnızca zirai kazançlar dolayısıyla yapılacak kesintiler bakımından kullanmıştır. Bkz. Rüknettin Kumkale, "Gelir Vergisi Tevkifatı ve Müteselsil Sorumluluk", Terazi Hukuk Dergisi,

düzenleyici idari işlem seviyesindeki kurallar güncel olarak 164 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁶⁸ yer almaktadır⁶⁹. Tebliğ ile getirilen hükümleri ele almadan evvel, yukarıda söz edilen VUK'un 11. maddesinin 6. fıkrasına ilaveten, 5. fıkranın da burada hatırlatılması gerekir. Nitekim bahsi geçen düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığına iki noktada yetki tanındığı görülmektedir. Bunlardan ilki, zirai mahsullerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarının da zirai mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutulabileceğidir. Diğeri ise, zirai mahsuller dolayısıyla yapılması gereken vergi kesintisinin hangi safhada yapılacağını her bir mahsul bakımından ayrı ayrı belirleyebilmektir.

Bakanlık kendisine tanınan yetkileri halihazırda yürürlükte bulunan Tebliğ içeriğinde on beş başlık altında yaptığı düzenlemeler vasıtasıyla kullanmıştır. Bu düzenlemeleri esas alarak konuyu aşağıdaki alt başlıklar bünyesinde ele alabilmek mümkündür.

1. Sorumluluğun Tatbikine Dair Genel Esaslar

Tebliğin üç no'lu başlığı altında müteselsil sorumluluğun uygulanışına dair genel esaslar ortaya konulmaktadır. Buna göre, GVK'nın 94. maddesinin ilk fıkrası çerçevesinde vergi kesmek mecburiyetinde olan kişi ve kuruluşlar normal şartlar altında on bir numaralı bent doğrultusunda zaten çiftçilerden (faaliyetleri ile ilintili olmak üzere) zirai mahsul alımları sırasında vergi kesintisi yapacaklardır. Fakat bu safhada kesilmesi gereken vergi hazineye intikal etmezse⁷⁰, zirai mahsulün daha sonraki aşamalarda alım satımına taraf olan kimseler de çiftçiden alım safhasında kesinti yapmak zorunda olan kişi ya da kurumlarla birlikte vergi aslı, fer'i ve cezalarından müteselsilen sorumlu

(42), (2010), 280; Yunus Şengöz, "Vergi Sorumlularının Sorumluluklarını Yerine Getirmemeleri Halinde Mükelleflerin Müteselsil Sorumluluğu-II" Yaklaşım, (235), (2012), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 22.6.2022).

⁶⁸ RG, 15.9.1990, S. 10636.

⁶⁹ Bahsi geçen konuya dair daha önce 153, 155, 162 ve 163 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile hükümler getirilmiştir. 167 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Kaldırılan Tebliğler ve Yürürlük" başlığı altında, bahsi geçen Tebliğlerde yer alan ve çıkarılan yeni Tebliğ ile çelişen düzenlemelerin yürürlükten kaldırıldığı hükmüne yer verilmiştir.

⁷⁰ Hazineye intikal ile kasıt, borcun ödenmesi yahut devlete olan alacaklarla mahsup veya takas edilmesidir. Bkz. Bekir Baykara, "KDV'de Müteselsil Sorumlulukta Son Durum", **Maliye Postası**, (499), 2001, <http://www.bekirbaykara.av.tr/>, (E.T. 17.6.2022).

tutulacaklardır. Söz gelimi, tacir (A)'nın çiftçi (B)'den zirai mahsul alırken vergi kesintisi yapmadığını farz edelim. Tacir (C)'nin tacir (A)'dan bu mahsulü satın alması durumunda bir önceki safhada kesilmeyen vergiden ötürü tacir (C)'de (A) ile vergi aslı, fer'i ve cezalarından müteselsilen sorumlu olacaktır.

Bu konudaki uygulama örnekleri daha çok, vergi kesintisinden kaçınmak maksadıyla zirai mahsulün çiftçiden değil de genellikle sahte belge komisyoncusu ya da salt o iş için sahte belge düzenlemek maksadıyla kurulmuş bir firmadan (sahte belge kullanılmak suretiyle) alınmış gibi gösterildiği hallerde karşımıza çıkmaktadır. Nitekim Danıştay kararına konu olan bir uyuşmazlıkta, canlı hayvan alımı yapan bir limited şirket bu alımı çiftçiden yapmış olmakla beraber sahte belge kullanarak tüccardan almış gibi göstermiş ve daha sonra aldığı canlı hayvanları davacıya satmıştır. İnceleme raporu ile saptanan bu durum üzerine vergi dairesi müteselsil sorumluluk esasının davacı bakımından da tatbik edilebileceği doğrultusunda hareket etmiş ve bu yaklaşım Danıştay tarafından hukuka uygun görülmüştür⁷¹.

Zirai mahsulün çiftçiden alımı sırasında vergi kesintisi yapıp yapılmadığı noktasında daha sonraki aşamalarda alım satım yapan kişi ya da kuruluşları bir nevi vergi denetimi yapmak mecburiyetinde bırakan⁷² bu durumdan kurtulmak istenmesi halinde, bu kişi ya da kuruluşların da alışları sırasında vergi kesintisi yapabilecekleri öngörülmektedir. Eğer ileriki safhalarda alım yapan kişi ya da kuruluşlar çiftçiden alım safhasında vergi kesintisi yapıldığına inanmakta iseler kesinti yapmayabileceklerdir. Dolayısıyla GVK'nın 94. maddesinde çiftçiden alım safhasında getirilen vergi kesintisi yapılması zorunluluğuna Tebliğ ile daha sonraki safhalarda *ihtiyari olarak kesinti yapılabilmesi hali*⁷³ de eklenmiştir.

Bu noktada zirai mahsulün çiftçiden alımı safhasında kesilmesi gereken verginin hazineye intikal etmemesi hallerinde *daha sonraki aşamalarda alım satımına taraf olan kimselerin* vergi aslı, fer'i ve cezalarından müteselsilen sorumlu tutulmalarının VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrasına uygunluğunun ele alınması gerekir. İlgili düzenleme çerçevesinde bir kimsenin müteselsilen

⁷¹ D. 4. D, E.1992/4540, K.1993/3751, 26.10.1993, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 4.6.2022); Benzer yönde bir karar için bkz. D. VDDGK, E.2002/356, K.2003/5, 31.1.2003, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 5.6.2022).

⁷² Kumrulu, Teselsül, 422-423.

⁷³ Doğrusöz, 72.

sorumlu kılınabilmesi için ya “...alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar” ya da “aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar...”dan olması gerekir.

Acaba Tebliğde ifade edildiği üzere, daha sonraki safhalarda alım satıma taraf olanlar başkaca bir kriter aranmaksızın müteselsil sorumluluk kapsamına girer mi? Yoksa *alım satıma taraf olanlar* ibaresi sadece vergi kesintisinin yapılacağı çiftçiden gerçekleştirilecek alım safhasını kapsıyor ve daha sonraki aşamalarda yer alan kimselerin sorumlu tutulabilmesi için *kesinti yapması gereken kimse ile aralarında doğrudan ya da dolaylı ilişki bulunduğunun* tespit edilmesi de ayrıca gereklilik arz edecek midir? Kanımızca ilk kısımda geçen *alım satıma taraf olanlar* ibaresini Tebliğdeki gibi genişletici bir biçimde yorumlamak VUK’un 11. maddesinin 3. fıkrasının sınırlarının aşılmasına sebebiyet vermektedir. Zira ilgili düzenleme “*kesilen vergilerin ödenmemesi amacını güden tertipleri önlemeyi*”⁷⁴ hedeflemekte olup, daha sonraki safhalarda hiçbir surette doğrudan ya da dolaylı ilişki aranmaksızın alım satımlara taraf olanlara sorumluluk yüklenmesi normun lafzını aştığı gibi amacına da aykırılık taşımaktadır. Dolayısıyla sadece *çiftçiden yapılacak alım satım safhasına taraf olan çiftçi* ilk kriter uyarınca başkaca şart aranmaksızın müteselsilen sorumlu tutulabilecektir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki VUK’un 11. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler sorumluluk kapsamı dışında yer almaktadırlar. Zirai kazançlar yönünden vergi kesintisinin yapılacağı aşamada satıcı konumundaki kimseyi mal üreten çiftçiler oluşturacağından ilk kriter kanımızca gelir vergisinde zirai kazançlar yönünden yapılacak kesintilerde uygulanma kabiliyetini haiz bulunmamaktadır⁷⁵.

2. Genel Esastan Ayrılan İstisnai Durumlar

Genel esas Tebliğde yukarıda değinildiği gibi ortaya konulmuş olmakla beraber üç ana başlık altında ifade edilebilecek farklılaşan durumlarla da karşılaşılabilir. Şimdi sırası ile bunlar ele alınacaktır.

⁷⁴ Kaneti, Ekmekçi, Güneş ve Kaşıkçı, 127.

⁷⁵ Danıştay eski tarihli bir kararında (E.1992/3451, K.1993/3506, 5.7.1993, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 1.6.2022)) yukarıda sözü edilen fakat daha yakın tarihli bir kararında ise (E.2008/5546, K.2010/3183, 19.10.2010, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 1.6.2022)) aksi yönde bir yaklaşım benimsemiştir.

a. Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşları Açısından Getirilen Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu

Genel esastan farklılaşan durumlardan ilki, Tebliğin bir ve iki no'lu başlıkları altında yapılan düzenlemelerle, destekleme alımı yapan veya zirai mahsul işleyen ya da imalat faaliyetinde bulunsun veya bulunmasın zirai mahsul alımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarına, kimden alındığına bakılmaksızın, vergi kesintisi yapma zorunluluğunun getirilmesidir. Çiftçiden yapılan alımda vergi kesintisi yapılması zaten GVK'nın ilk fıkrasının on bir numaralı bendi uyarınca kanuni bir zorunluluk olmakla beraber çiftçiler dışında kalan kişi ya da kuruluşlardan yapılacak zirai mahsul alımlarında vergi kesintisi yapılması mecburiyetinin ihdası Tebliğ aracılığıyla gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Eğer kesinti yapılmazsa ödenmeyen vergi aslı, fer'i ve cezalarından ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının müteselsilen sorumlu olacakları Tebliğde açıkça ifade edilmiştir.

b. Ticaret Borsaları Açısından Getirilen Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu

Farklılaşan diğer durum, dört no'lu başlık altındaki düzenlemeler dolayısıyla, Ticaret Borsalarına tescil edilmiş zirai mahsullerin alımı sırasında ortaya çıkmaktadır. Tebliğe göre, zirai mahsul çiftçi dışındaki kişi ya da kuruluşlardan Borsada tescil ettirilerek alınmakta ise alımı yapan kişi ya da kuruluş vergi kesintisi yapmayacaktır. Bu kişilerin, çiftçiden alım sırasında yapılması gereken vergi kesintisi yapılmamış olsa da ödenmeyen vergi aslı ve fer'ilerinden herhangi bir sorumluluğu söz konusu değildir. Fakat alım işlemi borsada çiftçiden yapılmakta ise vergi kesintisi yapılması zorunluluk taşıyacaktır. Her iki ihtimalde de hazineye intikal etmeyen vergi aslı ve fer'ilerinden (Danıştay 4. Dairesince iptal edilmeden evvel vergi cezaları da değinilen kapsamda idi), VUK'un 11. maddesinin 5. fıkrasında tanınan yetkinin kullanılmasının neticesi olarak, Ticaret Borsaları da (Danıştay 4. Dairesince iptal edilmeden evvel Borsa yöneticileri de kapsam dahilinde idi) müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır⁷⁶.

⁷⁶ "5590 sayılı...Kanununun 32 nci maddesinde ticaret borsalarının, kanunda yazılı esaslar dairesinde borsaya dahil maddelerin alım ve satımı ve fiyatlarının tespit ve ilanı işleriyle meşgul olmak üzere kurulan tüzelkişiliği haiz kamu kurumları olduğu hükme bağlanmıştır. Yasanın 34 üncü maddesinde borsaların görevlerine yer verilmiş

Ticaret Borsaları açısından müteselsil sorumluluk getirilebileceğini hüküm altına alan VUK'un 11. maddesinin 5. fıkrası, Tebliğin dört no'lu başlığı altında getirilen düzenlemelerin hukuka uygunluğunu denetleyen Danıştayın 4. Dairesince itiraz yolu işleterek Anayasa Mahkemesinin önüne götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi kanunilik ilkesi yönünden gerçekleştirdiği denetimde, Ticaret Borsalarına müteselsil sorumluluğun bizzat kanun ile getirildiği ve bahsi geçen düzenlemeyle Bakanlığa tanınan yetkinin vergilendirmeye dair temel kurallara değil de teknik ve ayrıntıya ilişkin olduğu gerekçesi ile iptal talebini reddetmiştir⁷⁷. Anayasa Mahkemesinin red kararı vermesinin ardından 4. Daire, Tebliğin dört no'lu başlığı altındaki düzenlemeleri VUK'un 11. maddesine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle iptal etmiştir. Zira 4. Daireye göre 5590 sayılı Kanun ile kurulan, Kanun'un 1. maddesi uyarınca kamu kurumu vasfını haiz ve konumuzla ilintili görevi belli mahiyetteki alım satım işlemlerini tescil etmek olan Ticaret Borsaları ile bunların yöneticilerine müteselsil sorumluluk yüklenmesi 5. fıkranın ne lafzı ile ne de amacı ile uygunluk taşır. Çünkü Borsa ve yöneticileri vergi hukuku yönünden kesinti yapmaya yetkili olmadıkları gibi kesinti yapılması gereken işlemlere de taraf ya da aracı değillerdir. Fakat VUK'un 11. maddesi uyarınca bir kimsenin müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için o kimsenin bahsi geçen mahiyetteki bir konumda bulunması gerekir. Ayrıca sorumluluk kapsamına Borsada kesintiye tabi olmayan işlemler de dahil

ve borsaya dahil maddelerin borsada alım satımını tanzim ve tescil etmek de bu görevler arasında sayılmıştır...Ticaret Borsalarına Dahil Maddeler...Hakkında Yönetmeliğin...10 uncu maddesi ile...borsaya dahil ve belli miktarı aşan maddelerin alım satımının, borsalara tescili zorunlu tutulmuştur. Bu düzenlemelerden görüleceği üzere borsaya dahil maddelerin, tesbit edileni aşan miktarının çiftçiden alınması halinde, bu alımların, borsaya tescili zorunludur.” Bkz. D. 4. D., E.2001/1982, K.2001/1635, 19.4.2001, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 1.6.2022); Kararda ifade edilen bu zorunluluğun yanı sıra bir de vergi mevzuatında Borsada tescil ettirilerek alım satımı yapılan zirai mahsuller yönünden vergi kesintisinin Borsa dışındaki alım satımlara nazaran yarı oranında diğer bir ifadeyle indirimli olarak yapılacağı kabul edilmektedir. Tüm bu uygulamaların varlık sebebi zirai mahsullerde kayıt dışılığın önüne geçebilmektir. Bkz. H. Ümit Aksoy, “Ticaret Borsaları ve Borsada Tescil Ettirilen Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması”, Vergi Dünyası, (243), (2001), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.6.2022); Salim Arslanhan, “5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulan Ticaret Borsaları ve Müteselsil Sorumluluk Karşısındaki Durumları”, Vergi Sorunları Dergisi, (93), (1996), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 14.6.2022).

⁷⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1993/3, K.1993/20, 25.5.1993.

olduğu gibi kesinti yapıp beyan ve ödemenin gerçekleştirilmesi gereken sürenin sonundan evvel tescil işleminin yapılabileceği de dikkate alındığında, Bakanlık Tebliğ aracılığıyla getirmiş olduğu düzenlemelerle VUK'un kendisine tanıdığı yetkinin üzerine çıkmış ve VUK'da öngörülmeleyen bir sorumluluk ihdas etmiştir. 4. Daireye göre, Ticaret Borsalarına müteselsil sorumluluk ihdas edilebilmesi “...borsadaki işlemlerin vergiye tabi olması ve bu vergi yatırılmadıkça tescil işleminin yapılmayacağına kanunda öngörülmesiyle mümkün olabilir. Bu yönde bir yasal düzenleme yapılmadıkça alım satım taraf olmayan kişi ve kuruluşları, bu arada da ticaret borsalarını tevkif ettikleri vergileri vergi dairesine yatırmayan vergi sorumlularını fiilinden müteselsilen sorumlu tutmak söz konusu olamaz.”⁷⁸

Kanımızca 4. Dairenin bu yaklaşımı *hakkaniyeti tesis edebilme amacına dönük olmakla beraber kanun hükmünü düzeltir mahiyet* taşımaktadır. Zira VUK'un 11. maddesinin 5. fıkrasında Bakanlıkça Ticaret Borsalarına müteselsil sorumluluk yüklenebileceği açıkça ifade edilmiştir. 4. Dairenin belirttiğinin aksine, 11. maddenin bütününden Ticaret Borsalarının müteselsil sorumluluk kapsamına alınabilmesi için kesintiye tabi işleme taraf ya da aracı olmalarının aranmayacağı tereddüt içermeyecek surette anlaşılabilir vaziyettedir. Anayasa Mahkemesince Anayasaya aykırı bulunmamış bir hüküm ile Bakanlığa tanınan yetkinin kullanımını sanki o fıkra yokmuş gibi kabul edilerek *kanunun sınırları aşılmıştır* denilmesi yorum faaliyetinin ötesine geçilmiş bir hukuk uygulamasının cereyanına sebebiyet vermiştir.

Öyle ki bu tablonun farkında olan Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDGK) ilgili kararın temyiz edilmesi üzerine bozma kararı vermiştir. VDDGK Tebliğde altı no'lu başlık altında ve ilk paragrafta yer alan hükümlerin VUK'a aykırılık taşımadığını belirtmiştir. Ancak kararda geçen şu ifadeler, 4. Dairenin kararında vurgulanan ve Ticaret Borsaları yönünden adilane olmayan *kesinti yapıp beyan ve ödemenin gerçekleştirilmesi gereken sürenin sonundan evvel tescil işleminin yapılabileceği* olgusunun önüne geçmeye dönüktür: “*Henüz beyanname verme süresi dolmamışken yapılan tescil sırasında, borsa ve yetkililerinin beyannamenin düzenlenmiş ve ilgili vergi dairesine verilmiş ya da tahakkukun yapılmış olmasını aramaları düşünülemeyeceğinden, tebliğin bu paragrafında öngörülen sorumluluğu,*

⁷⁸ D. 4. D., E.1991/752, K.1995/5799, 25.12.1995, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 3.6.2022).

tevkifatın yapılmasıyla sınırlı kabul etmek gerekmekte ve tebliğin 4 üncü bölümünün ilk paragrafının yasaya aykırı bir yönü bulunmamaktadır.” VDDGK ilk paragraf gibi ikinci paragrafı da VUK’a aykırı bulmamıştır⁷⁹. Fakat ikinci paragrafta yer alan iki hususun hukuka aykırılık arz ettiğini vurgulamıştır. Bunlardan ilki, “ile buna bağlı ceza” ibaresidir. Zira VDDGK’ya göre, Ticaret Borsalarının vergi cezalarından sorumlu tutulması cezaların şahsiliği ilkesini zedelemektedir. Diğer husus ise, VUK’un 11. maddesinde Borsa yöneticilerinden hiç söz edilmemişken normun sınırlarının aşılması hukuk yaratılması mahiyeti taşıyan “borsaların yöneticileri” ibaresi hukuka aykırı bulunmuştur⁸⁰.

Bozma kararına uyan 4. Daire nihayetinde ikinci paragrafta yer alan ve yukarıda bahsi edilen iki ayrı ibareyi iptal etmiştir⁸¹. 4. Dairenin bu kararı, Tebliğde ifade edildiği üzere, VDDGK tarafından (E.2002/24, K.2002/182 12.4.2002 künyeli kararı ile) onanmış ve kesinleşmiştir⁸².

c. Özel Durumlar

Sözü edilen ayrık iki durum haricinde bir de üst başlığını özel durumlar olarak ifade edebileceğimiz bazı ihtimaller vardır ki bunlar açısından Tebliğ nezdinde genel esastan farklılaşan hükümler getirilmiştir. Bunlardan ilki beş no’lu başlık altında düzenlenen, zirai ürün ihraç eden ihracatçılara yönelik getirilen vergi kesintisi yapma zorunluluğudur. Zira ister imalatçı olsun ister satın aldığı zirai mahsulleri işlemeden ihraç ediyor olsun ihracatçılar gerek

⁷⁹ Kararda geçen şu ifadeler dikkat çekicidir: “Bu paragrafta öngörülen müteselsil sorumluluğun önkoşulu, borsada tescil edilen bir alım-satım konu tarım ürününün evvelce çiftçiden satın alınması sırasında vergi tevkifatının yapılmamış olmasıdır. Dolayısıyla bu paragrafta yer alan düzenleme ile de sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapma ödevini yerine getirmemiş olan satıcıların tescil istemlerinin kabul edilmemesi amaçlanmıştır. Çiftçiden alınması sırasında bedelinden vergi tevkifatı yapılmamış tarım ürününün borsada tescil edilerek satılmasını önlemek isteyen bu düzenlemenin, Vergi Usul Kanunu’nun 11 inci maddesinin altıncı fıkrasına aykırı düşmediği sonucuna varılmaktadır.” Bkz. D. VDDGK, E.1996/144, K.1997/453, 24.10.1997, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 3.6.2022).

⁸⁰ D. VDDGK, E.1996/144, K.1997/453, 24.10.1997, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 3.6.2022).

⁸¹ D. 4. D., E.2001/1982, K.2001/1635, 19.4.2001, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 1.6.2022).

⁸² Fakat dört no’lu başlığın ikinci paragrafı dışında Tebliğ bünyesindeki pek çok yerde müteselsilen sorumlu tutulan kimselerin vergi aslı ile fer’ilerinin yanı sıra cezalardan da sorumlu oldukları ifadeleri mevcudiyetlerini devam ettirmektedir.

çiftçilerden gerekse çiftçi dışındaki kimselerden zirai mahsul alırken vergi kesintisi yapmak zorunda bırakılmışlardır. Fakat zirai mahsul borsada tescil ettirilerek veyahut desteleme alımı yapan ya da zirai mahsul alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından alınmıyorsa istisna getirilerek vergi kesintisi yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğeri altı no'lu başlıkta düzenlenen, köy tüzel kişiliği ile vakıf ya da vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmelerden zirai mahsul alımı halinde getirilen vergi kesintisi yapılması zorunluluğudur. Bahis konusu kurum ya da kuruluşlar kurumlar vergisine tabi olsun yahut olmasın, bunlardan zirai mahsul alımı yapan kişi ya da kurumlar alış bedeli üzerinden vergi kesintisi yapacaktır.

Sonuncusu ise yedi no'lu başlıkta düzenlenen, fabrika veya sınai işletme sahip ya da yöneticileri bakımından getirilen müteselsil sorumluluktur. Bahsi geçen kimseler sahibi oldukları veya yönettikleri fabrika ya da sınai işletmeleri kiraya verirler ve kiracılar da buralarda zirai mahsul işlerlerse, işlenen zirai mahsuller ile ilintili gelir vergisinin hazineye intikal etmemesi hallerinde sorumlulukları gündeme gelmektedir. Şöyle ki kiracı işleyeceği zirai mahsulü çiftçiden alırken vergi kesintisine dair ödevleri yerine getirmezse, fabrika ya da sınai işletme sahip veya yöneticileri de ilgili vergi aslı, fer'i ve cezalardan müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Benzer durum kiracının çiftçi olmayanlardan aldığı zirai mahsul ile alakalı daha önceki safhalarda verginin kesilmemiş yahut kesilen verginin hazineye aktarılmamış olduğu ihtimallerde de söz konusudur. Bu gibi hallerde çiftçiden alımı gerçekleştiren kimsenin yanı sıra kiracı statüsündeki kişi ya da kuruluşun müteselsil sorumluluğu bulunduğu gibi Tebliğ uyarınca fabrika ya da sınai işletme sahip veya yöneticilerinin de bulunmaktadır. Fakat Tebliğde her ne kadar ilgili kimselerin müteselsilen sorumlu oldukları ifade edilmiş olsa da Danıştay'ın bir kararında ifade edildiği üzere, bu kimseler mal alım ve satımına veya hizmet ifasına taraf olmadıkları gibi zirai mahsulün daha sonraki alım ve satım safhalarında da yer almamaktadır. Ayrıca zirai mahsullerin işlendiği fabrika ya da sınai işletmelerin sahibi veya yöneticisi olmak tek başına VUK'un 11. maddesinin 3. fıkrasında ifade edildiği gibi vergi kesenle doğrudan veya dolaylı olarak ilişki içerisinde bulunduğu hususuna da delalet göstermez⁸³. Tebliğ ile hüküm altına alınan böyle bir

⁸³ Bkz. D. 11. D., E.1996/4613, K.1997/4242, 2.12.1997, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 31.5.2022).

yaklaşım VUK'un 11. maddesinin lafzının aşılmasına ve vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı bir düzenlemenin mevcudiyetine sebebiyet vermektedir. Böyle bir düzenlemenin halen varlığını sürdürüyor ve dolayısıyla düzenleyici genel tebliğ hükmü vasfını taşıyarak uygulanma kabiliyetini haiz olması son derece eleştiriye açıktır.

3. Tebliğ ile Getirilen ve Kanunda Vergi Kesintisi Yapılacağı Belirtilen Safhaya İlaveten Başka Safhalarda İhtiyaten ya da Mecburiyetten Kesinti Yapılacağı Yolundaki Düzenlemelerin Hukuka Uygunluğu Meselesi

Sorumluluğun esasları bakımından buraya kadar sözü edilen düzenlemeler bütüncül bir bakış açısıyla ele alındığında, Tebliğde biri ihtiyari diğerleri zorunlu olacak surette pek çok noktada vergi kesintisi yapılma mecburiyetinin getirildiği görülmektedir. Peki bu durum VUK'un 11. maddesi bakımından tanınan yetkinin sınırları dahilinde midir yoksa bu yetki aşılmış mıdır? Bu soru Tebliğin hukuki sıhhati açısından kritik bir önemi haizdir.

VUK'un 11. maddesinin 5. fıkrasında Bakanlığa tanınan yetki "*...ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkiyatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirleme...*"dir. Tebliğde GVK'nın 94. maddesinin on bir numaralı bendi uyarınca çiftçiden zirai mahsul alımı sırasında yapılacak olan vergi kesintisinin hangi safhada yapılacağı belirlenmemiş olup, mevcut safhaya ilaveten başka safhalarda da kesinti yapılması ihtiyari tutulan bir durum hariç mecbur kılınmıştır. Danıştay bir kararında Tebliğ ile ikinci kez vergi kesintisi aranıyor olmasının vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık taşıyacağını ifade etmiştir⁸⁴. Fakat açık olmayan ve Danıştay kararına tek başına makul bir gerekçe vasfını kazandırabilecek bu düzenlemenin 11. maddenin 5. fıkrasının yukarıda alıntılanan cümleyi takip eden diğer cümleyle birlikte okunması gerekir. Zira denmektedir ki "*Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkiyat*

⁸⁴ "*Tebliğin 11 inci maddesinde, bu suretle ikinci defa mükerrer olarak yapılan bu tevkiyatın diğer vergi borçlarından mahsubu ve iadesi olanakları tanınmış ise de, kanunda öngörülmemiş bir sorumluluğun, "tevkiyatın safhasının belirlenmesi" konusunda tanınan yetkiye dayanılarak, idari tasarrufla ihdası mümkün bulunmadığı gibi, Anayasa'nın 73'üncü maddesi hükmü karşısında, böyle bir yetkinin idareye devredilmesi de esasen söz konusu olamaz.*" Bkz. D. 4. D., E.1992/3451, K.1993/3506, 5.7.1993, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 5.6.2022).

yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.” Dolayısıyla her iki cümle birlikte ele alındığında kanımızca Tebliğ ile getirilen hükümler 11. maddeye aykırılık taşımamaktadır⁸⁵.

4. Usuli Hükümler

Esasa dair değinilen bu hususların haricinde Tebliğde bir de usul noktasında bazı hükümler ihdas edilmiştir. Nitekim kesintiye tabi tutulan verginin nasıl mahsup edileceği (on bir no'lu başlık) ya da beyannamelere eklenecek belgelerin neler olduğuna (on iki no'lu başlık) yönelik düzenlemeler bu minvaldedir. Bunlar içerisinde belki de en mühimi sekiz no'lu başlık altında düzenlenen, bir kimsenin VUK'un 11. maddesi uyarınca müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için o kimsenin ve sorumluluğu gerektiren olayın inceleme raporu ile saptanması gerektiğidir. Tebliğde, konuya dair ayrıntılı düzenlenmiş bir inceleme raporu bulunmadığı durumlarda vergi dairesinin herhangi bir işlem tesis edemeyeceği açıkça hüküm altına alınmıştır⁸⁶.

B. Müessesenin KDV Yönünden Kapsam ve Uygulaması

VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun vergi türleri itibariyle görünülerinden bir diğeri KDV'dir. İlgili vergi yönünden müteselsil sorumluluk esasının detaylarını aşağıdaki üç alt başlık dahilinde ele alabilmek mümkündür.

1. Müteselsil Sorumluluk Esası KDV'ye Tabi Tüm Mal Teslim ve Hizmet İfaları Açısından Tatbik Edilebilir mi?

Bahsi geçen sorumluluğun KDV açısından nasıl bir kapsam dahilinde uygulanacağı tartışmalıdır. Bu tartışmanın özünde sorumluluğun KDV'ye tabi tüm mal teslim ve hizmet ifalarına uygulanabilip uygulanamayacağı yatmaktadır. Uygulanabileceği yolundaki görüşlerin dayanağını VUK'un 11. maddesine 3239 sayılı Kanun ile eklenen fıkralara dair yukarıda alıntılanan gerekçedeki ifadeler meydana getirmektedir.

⁸⁵ Lakin bu durum 11. maddenin 5. fıkrasının vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olduğu manasını taşımaz. Bu konu ileride IV. başlık altında ele alınacaktır.

⁸⁶ Bu doğrultudaki bir karar için bkz. D. 3. D., E.1999/4916, K.2000/3083, 4.10.2000, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 5.6.2022).

Gerekçeyi baz alan bu görüşlerin esas alınması halinde, vergi kesintisi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın üretim-tüketim zinciri içerisindeki halkalardan birinde mal teslim eden ya da hizmet ifa eden kimse o aşamada doğan KDV'yi hazineye intikal ettirmezse alıcı konumundaki kimse ya da satıcı ile VUK'un 11. maddesinin aradığı düzeyde doğrudan yahut dolaylı bir biçimde ilişki içerisinde bulunan kimseler de (mal üreten çiftçi ve nihai tüketiciler hariç) o vergiden müteselsilen sorumlu tutulabilecektir.

Anayasa Mahkemesi 3239 sayılı Kanun ile eklenen ilk ve son fıkraların Anayasaya uygunluk denetimini gerçekleştirirken kanun gerekçesi ile paralel bir yaklaşım benimsemiş ve ilgili müteselsil sorumluluğun KDV'ye tabi işlemler açısından tatbik edilebileceğini kabul etmiştir⁸⁷. Danıştay da yakın bir tarihe kadar yeknesak bir şekilde bahsi geçen sorumluluğun KDV'ye tabi tüm işlemlere uygulanabileceği görüşünü benimsemekteydi. Ancak Yüksek Mahkeme işleme doğrudan taraf olanların her koşul ve ihtimalde hazineye intikal etmeyen KDV'den müteselsilen sorumlu tutulmasının hukukun temel ilkelerine aykırı olacağı gerekçesi ile sorumlu tutulacak kimse ile mal teslim eden yahut hizmet ifa eden arasında vergiyi ziyaa uğratma noktasında bir bağlantı bulunduğunun idare tarafından saptanmasını yahut da bu yöndeki izlenimin hükme esas alınmaya yetecek kuvvette olmasını aramıştır. Kararlarda bu yöndeki yaklaşıma temel olarak ise, ödevlerini aksatmaksızın yerine getiren iyiniyetli yükümlülere (alıcılara) mal teslim eden yahut hizmet ifa eden kimselerin (kanuni yükümlü) tahsil ettikleri vergiyi vergi dairesine beyan edip ödemelerini takip etmelerinin ve onları böyle davranmaya zorlamalarının mümkün olmadığı, verginin ödenmemesinden sorumlu

⁸⁷ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 19.3.1987.

tutulmalarının hakkaniyete uygun düşmeyeceği hususları gösterilmiştir⁸⁸ ⁸⁹. Fakat Yüksek Mahkeme tespit edebildiğimiz kadarıyla yakın tarihli iki kararı

⁸⁸ “...213 sayılı Kanunun 11. maddesinin katma değer vergisi ihtilaflarına da uygulanması gerekmektedir. Ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır.” Bkz. D. 9. D., E.1992/4540, K.1993/3751, 26.10.1993, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); “...213 sayılı Kanunun 11. maddesinin Katma Değer Vergisi için de geçerli olduğu hususu kuşkusuzdur.” Bkz. D. 9. D., E.1992/4540, K.1993/3751, 26.10.1993, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); “213 sayılı Yasanın 11 inci maddesine göre alacaklı vergi dairesinin muhatabı, tevkifat yapmaya mecbur bulunan vergi sorumlusudur. Muhatap vergi sorumlusu hakkında takibata geçilmeden ve aralarında kasıtlı bir irtibat olduğu yolunda herhangi bir tespit yapılmadan, davacı şirketin vergi ve cezadan müteselsilen sorumlu tutulması mümkün değildir...” Bkz. D. VDDGK, E.1996/331, K.1998/111, 5.6.1998, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); “Yasaların kendilerine yüklediği ödevleri eksiksiz yerine getiren hüsünîyetli yükümlülerin vergi ödeyip ödemediklerini takip etmesi ve onları bu yönde icrai bir güçle zorlaması imkânsız olan diğer kişilerin hareketlerinden sorumlu tutulması hukukun temel ilkelerine aykırı düşer...” Bkz. D. 9. D., E.1992/4540, K.1993/3751, 26.10.1993, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); Benzer yönde ifadelerin yer aldığı kararlar için bkz. D. 11. D., E.1996/2396, K.1996/3637, 15.10.1996, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 11. D., E.1995/5085, K.1998/243, 16.1.1997, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 9. D., E.1997/1860, K.1998/684, 24.2.1998, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 9. D., E.1997/1867, K.1998/688, 24.2.1998, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 11. D., E.1998/4562, K.1999/1233, 8.4.1999, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 11. D., E.1999/3761, K.2000/3902, 12.10.2000, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 7. D., E.1999/2290, K.2000/3355, 16.11.2000, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 7. D., E.2000/3606, K.2000/4098, 20.12.2000, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022); D. 9. D., E.2005/2301, K.2006/4414, 15.11.2006, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 10.5.2022).

⁸⁹ Dolayısıyla KDV açısından ilgili müteselsil sorumluluğu, Anayasa Mahkemesi objektif sorumluluk mahiyetinde değerlendirirken, Danıştay ise tam aksine subjektif sorumluluk olarak kabul etmektedir. Bkz. Baykara, Sorumluluk, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.3.2022); Sakıp Şeker, “Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk – I”, Vergi Sorunları Dergisi, (154), (2001), 24; Danıştayın sözü edilen yaklaşımı (hukukun temel ilkelerini esas alması) Avrupa Birliği Adalet Divanının konuya dair yaklaşımı ile paralellik arz etmektedir. Bkz. A. Selçuk Özgenç, “Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk”, SÜHFD, 5 (1), (2017), 96.

ile bu yaklaşımından dönmüş ve gerek KDV’de gerekse özel tüketim vergisi (ÖTV)’de VUK’un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun yalnızca *ilgili vergilerde vergi kesintisinin yapılabildiği hallerde* uygulanabilmesinin mümkün olacağını ifade etmiştir.

Yüksek Mahkemeye göre bu haller KDV’de KDVK’nın 9. maddesi, ÖTV’de ise ÖTVK’nın 4. maddesi bünyesinde düzenlenen vergi sorumluluğu hallerine tekabül etmektedir⁹⁰. Danıştay kararlarında yaşanan bu değişime gerekçe olarak, her ne kadar kanunun gerekçesi önceki uygulamaya cevaz verse de VUK’un 11. maddesinin açık lafzı ile sistematik yorumun buna müsaade etmediği ve ilgili müteselsil sorumluluğun ancak bahsi geçen vergilerde vergi kesintisinin söz konusu olduğu hallerde uygulanabilmesinin mümkün olduğu hususu gösterilmiştir⁹¹.

⁹⁰ KDV açısından sözü edilen mahiyetteki karar için bkz. D. 9. D., E.2016/4799, K.2017/1343, 7.2.2017, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 11.5.2022); ÖTV açısından sözü edilen mahiyetteki karar için bkz. D. 3. D., E.2013/980, K.2013/1371, 16.4.2013, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 11.5.2022).

⁹¹ “Her ne kadar 213 Sayılı Kanun’un 11. maddesinde 3239 Sayılı Kanun’un 27inci maddesiyle eklenen üçüncü fıkrasının gerekçesinde, kesilen vergilerin (stopaj) ve tahsil edilen katma değer vergilerinin mutlaka vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığının, vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevlerini sağlamak için alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsilen sorumlu tutularak gerçek yükümlünün bu görevi yapmasının sağlanmış olacağı, katma değer vergisinin yatırılıp yatırılmadığından taraflar sorumlu tutulmasıyla da Devlet adına tahsil edilen vergilerin mutlaka ve gününde ilgili vergi dairesine yatırılmış olacağı belirtilmesi nedeniyle, bu fıkranın katma değer vergisi bakımından her türlü durumda uygulanacağı gibi bir sonuca ulaşılması mümkün ise de; vergi kanunlarının ne şekilde uygulanacağı düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin (A) bendinin ikinci fıkrasında, vergi kanunlarının sözü ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, sözün açık olmadığı hallerde hükümlerin, konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı öngörüldüğünden, gerekçeye başvurulabilmesi için yorumlanacak hükmün lafzının açık olmaması gerektiği gibi bu durumda dahi kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı da gözönünde alınarak hükmün uygulanması gerekmektedir. Kanun lafzında yer almayan bir kuralın, gerekçede açıklanmış olması söz konusu gerekçesinin, ilgili maddenin lafzından bağımsız ve ona aykırı olarak ayrı bir kanun maddesi gibi uygulanmasını gerektirmez.” Bkz. D. 9. D., E.2016/4799, K.2017/1343, 7.2.2017, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 11.5.2022).

Vergi idaresi ise, konu ile ilgili yayınladığı ilk genel tebliğden günümüze değin bahsi geçen sorumluluğun KDV'ye tabi tüm işlemler yönünden uygulanabileceğini kabul etmiştir⁹². Danıştay'ın yakın tarihli görüş değişikliğinden sonra da konuya dair yaklaşımını değiştirmemiştir. Sözü edilen sorumlulukla ilgili güncel düzenlemeler halihazırda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde⁹³ yer almaktadır. Tebliğde sorumluluğun işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile bununla bağlantılı gecikme zam ve faizleriyle sınırlı olacağı ifade edilmiş⁹⁴ ve müteselsilen sorumlu tutulacak kişiler yönünden işleme doğrudan taraf olanlar ile olmayanlar şeklinde ikili bir ayrıma gidilmiştir. İşleme doğrudan taraf olanlar diğer bir ifadeyle mal veya hizmetin alıcısı konumunda olan kişiler, kanuni yükümlülerin (satıcıların) kendilerinden tahsil etmeleri gereken vergiyi vergi dairesine yatırmamaları halinde vergi aslı ve fer'ilerinden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Fakat Tebliğde alıcıların ödemeyi belli suretlerle (söz gelimi, satıcıya ait bilgilerin doğru olarak girildiği ve bankalar aracılığıyla yapılan ödemeler) gerçekleştirmeleri ihtimallerinde hazineye intikal etmeyen vergi aslı ile fer'ilerinden sorumlu tutulamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte satıcı ile işleme doğrudan taraf olan kimse arasında VUK'un 11. maddesinde ifade edildiği üzere doğrudan ya da dolaylı bir ilişki bulunması hallerinde ödeme hangi suretle gerçekleştirilirse gerçekleştirilsin alıcının ödenmeyen vergi aslı ile fer'ilerinden sorumluluğu ortadan kalkmayacaktır. İşleme doğrudan taraf olmayan kişilerin müteselsilen sorumlu tutulabilmesi için ise satıcı ile az evvel sözü edilen mahiyette bir bağlantının mevcudiyeti aranmaktadır⁹⁵.

⁹² Bahsi geçen konuya dair güncel tebliğ düzenlemeleri daha önce konuya dair ihdas edilen pek çok genel tebliğ hükmünün zaman içerisinde geçirdiği evrimin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Bu genel tebliğler kronolojik sırası ile 27, 28, 30, 37, 38, 48, 70, 82 ile 84 Seri No'lu Genel Tebliğlerdir. Sözü geçen tebliğlerin ayrıntılı olarak ele alındığı bir çalışma için bkz. Pınar Tıgılı, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Müteselsil Sorumluluk, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, (İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004), 84-108.

⁹³ RG, 26.4.2014, S. 28983.

⁹⁴ İlgili tebliğde vergi cezaları sorumluluk kapsamı dışında tutulmuştur.

⁹⁵ Burada 70 seri no'lu KDV Genel Tebliği bünyesinde düzenlenen ve bariz surette hukuka aykırılık taşıyan "*Öte yandan müteselsil sorumluluk kapsamına girmese dahi herhangi bir nedenle Hazine'ye intikal etmeyen vergi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 32. maddelerine göre indirim ve iade konusu yapılmayacaktır.*" hükmünden de söz etmek gerekir. VUK'un 11. maddesi ile tanınan yetkinin ötesine

Buraya kadar detaylarına yer verilen görüşler topluca değerlendirildiğinde denilebilir ki mevcut hukuki problemin ortaya çıkışına, gerekçe kökenli tarihsel yorum (genetik yorum⁹⁶) ile lafzi ve sistematik yorum yöntemlerinin birbirleri ile zıt neticeler doğuruyor olması sebebiyet vermektedir⁹⁷. Gerçekten de VUK'un 11. maddesinde ya da diğer vergi kanunlarında ilgili müteselsil sorumluluğun KDV'ye (aynı zamanda ÖTV'ye)

geçilerek ihdas edilen sorumluluğun genişletildiği mevzu bahis düzenleme Danıştay 11. Dairesince iptal edilmiştir. Bkz. D. 11. D., E.1998/4856, K.2000/1115, 27.3.2000, (Şükrü Kızılot, "KDV'de Müteselsil Sorumlulukla İlgili Bir İptal", Yaklaşım, (92), (2000), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 2.4.2022)); Bu karar Danıştay VDDGK tarafından onanmış ve kesinleşmiştir. Bkz. D. VDDGK, E.2000/238, K.2001/20, 12.1.2001, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 2.4.2022).

⁹⁶ Bu noktada tarihsel yoruma ilişkin öğretide yapılan bir ayırmadan söz etmek gerekir. Eğer kuralın anlamlandırılması yorumcunun kuralın ihdası sırasındaki toplumsal olay ve tartışmalara, kural öncesi boşluk bulunmasına ya da kuralın eski haline veya kuralın tarihsel gelişim sürecine dayanıyorsa burada *dar anlamda tarihsel yorumdan* söz edilir. Buna karşılık yorumcu kuralı anlamlandırmada kural koyucunun niyetini saptayabilmek için kurala dair tutanak ve gerekçeleri esas alıyorsa burada da *genetik yorumdan* söz edilir. Hemen belirtelim ki ilk durumda nesnel, ikinci durumda ise öznel bir yaklaşımdan söz edilir. Bkz. Bertil Emrah Oder, Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020), 80-81.

⁹⁷ Baykara, Sorumluluk, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.3.2022); Gerekeçede ve onu esas alan görüşlerde vergi kesintisi ile KDV tahsilatı birbirine karıştırılmış ve ikincisi sanki birincisinin kapsamındaymış gibi hareket edilmiştir. Gerçekten de bahis konusu yaklaşımda vergi kesen konumundaki kimse KDV işleyişindeki kanuni yükümlü, kendisine yapılan ödeme kesintiye tabi tutulan yükümlü ise KDV işleyişindeki iktisadi yükümlü ile eşdeğer görülmüştür. Her ne kadar öğretide dolaylı vergilerdeki vergi yansımaları olgusunu geniş manada vergi kesintisi mahiyetinde kabul eden yaklaşımlara rastlanılsa da (bu yönde bkz. Selahattin Tuncer, Kaynaktan Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme, (Ankara: Maliye Vekaleti Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, 1953), 11'den aktaran Aliefendioğlu, 16-17) katıldığımız yaygın görüşe göre her iki mekanizma ve bu mekanizmalara taraf olan kişiler aynı hukuki veya iktisadi statüde bulunmamaktadırlar. Bkz. Kumrulu, Teselsül, 420-421; Turhan Kınay, "İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi İade ve Mahsup İşlemi ve Müteselsil Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, (51), (1990), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 21.6.2022); Oktar, Müteselsil, 67, 79; Sakıp Şeker, "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk – II", Vergi Sorunları Dergisi, (155), (2001), 48-49; Mehmet Korkusuz, "Vergi Uygulamalarında Kanunilik ve Hukukilik Kavramları ve Bu Çerçeve "Müteselsil Sorumluluk" Uygulamasının Değerlendirilmesi", Yaklaşım, (92), (2000), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022); Tıgılı, 78-80.

tabi tüm işlemler açısından uygulanabileceğine yönelik açık herhangi bir hükme yerilmemiştir. Tam aksine 11. maddenin lafzı ve kenar başlığı esas alındığında görülmektedir ki, sorumluluğun tayininde belirleyici kriter mal alım satımı yahut hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisinin yapılacağı olmasıdır. Bu noktada cevaplanması gereken husus, kanun metnine herhangi bir surette yansıtılmamış olan gerekçenin kanunun açık lafzına (ve sistematığına) rağmen dikkate alınabilmesinin mümkün olup olmadığıdır. Kanımızca böyle bir yaklaşım hukuka uygun değildir⁹⁸. Zira kanun metnine yansımamış bir gerekçe kanunun yorumlanmasında yardımcı bir rol üstlenebilir iken kanun metni ile bariz şekilde çelişik bir gerekçenin kanun metninin adeta yok sayılarak onun yerine geçecek surette baz alınması vergilerin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkelerini zedeler⁹⁹.

⁹⁸ Aral Rehfeldt, Bartholorneyezik ve Germann'a atıfla bahsi geçen soruna dair şunları söylemektedir: "...Kanun koyucunun iradesi ve bu iradeyi içeren ön çalışmalar, kanunun son biçimini almış metninin anlaşılması, onun ratio legis'inin ortaya çıkarılması için, yalnızca yardımcı bir araç olabilirler. Her tinsel ürün gibi, kanun da ancak, onun meydana gelişi bilinince tam olarak anlaşılabilir. Fakat, bir normun anlam ve kapsamı üzerinde materyallerde yer almış görüşler, kanun metninde deyimlenmemişlerse, asla bağlayıcı olamazlar." Bkz. Vecdi Aral, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012), 7. Bs., 188; "Yasama organının son ve kesin görüşünü; oylanıp resmî gazetede yayımlanan metin yansıtır ve belirler; asla oylanmayan gerekçe ve hazırlık çalışmaları değil. Bu yüzden yurttaşlar yasayı bilmekle yükümlüdür. Ama hiç kimse gerekçe ve hazırlık çalışmalarını bilmekle yükümlü değildir." Bkz. Yasemin Işıқтаç ve Sevtap Metin, Hukuk Metodolojisi, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010), 2. Bs., 203; "Tarihsel yorum yöntemine genellikle sözel yorum yöntemi ile sonuca ulaşamadığı hallerde başvurulur." Bkz. Haluk Hadi Sümer, Hukuka Giriş, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020), 4. Bs., 34; Alman Anayasa Mahkemesi de tutanak ya da gerekçenin baz alınarak kanun hükmünün anlamlandırılmaya çalışıldığı genetik yorumu belirleyici değil de tamamlayıcı ve ikincil bir seviyede konumlandırmaktadır. "Mahkemeye göre, bir kanun hükmünün yorumunda belirleyici sayılması gereken, yasa koyucunun o hükümde ifade edilmiş olan nesnel iradesidir. O da, hükmün sözü ve anlam bütünlüğünden yola çıkarak saptanabilir. Yasama sürecine katılan organların ya da bu organların üyelerinin öznel düşünceleri yorumda belirleyici değildir. Bir normun oluşum öyküsü, sözel ve sistematik yorumun sonuçlarını doğruladığı ya da yalnızca bu yorum yöntemleri ile ortadan kaldırılamayan kuşkuları giderdiği ölçüde değer değer." Bkz. Oder, 90.

⁹⁹ Bu yönde bkz. Ali Orhan, "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu "Müteselsil Sorumluluk" ve Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, (38),

Zira eleştirilen bu yaklaşımda Resmî Gazete’de yayımlanan ve bağlayıcı olan metin değil de gerekçe gibi “*tarihsel dayanaklar*”¹⁰⁰ baz alınmaktadır. Vergi sorumluluğu müessesesinin bir türü olan müteselsil sorumluluk esası vergi yükümünün özüne dair bir konu olduğundan ancak kanunla ihdas edilebilir¹⁰¹. Düzenleyici idari işlem yahut yargı kararları vasıtasıyla söz konusu sorumluluğu genişletici yönde yaklaşım sergilenmesi (diğer bir ifadeyle KDV tahsilatının vergi kesintisi kapsamında kabul edilmesi) yorum faaliyetinin sınırlarının aşılaraq kıyasa varan bir uygulamanın ortaya çıkışına sebebiyet vermektedir¹⁰². Bu nedenle vergi kesintisinin söz konusu olmadığı hallerde VUK’un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk esasının işletilememesi gerekir¹⁰³.

(1988), <http://www.vergisorumlari.com.tr/>, (E.T. 21.6.2022); Kınay, <http://www.vergisorumlari.com.tr/>, (E.T. 21.6.2022); Doğrusöz, 57-58; Korkusuz, <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022); Mehmet Tan, “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk”, *Yaklaşım*, (19), (1994), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 22.6.2022); Baykara, *Sorumluluk*, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.3.2022); Tıgılı, 80 vd.; Kaplan, 73-77; Burhan Gündoğdu, “Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi”, *Vergi Dünyası*, (285), (2005), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 21.6.2021); M. Mete Uslu, “Katma Değer Vergisinde Müteselsil Sorumluluk: Tebliğdeki Hukuki Hatalar”, *Vergi Dünyası*, (458), (2019), 108.

¹⁰⁰ Oder, 81.

¹⁰¹ S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, (İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019), 14. Bs., 77; Kaplan, 36-37.

¹⁰² Vergi yükümünün özüne ilişkin konularda kıyas yöntemine başvurulması vergilerin kanuniliği ilkesi ile hukuki güvenlik ilkelerini zedeler. Bu yönde bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 32-34; Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, *Vergi Dünyası*, (123), (2000), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.6.2021); Hakan Birsenoğul, “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?” *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7 (3-4), (2003), 165 vd.

¹⁰³ Bu yönde bkz. Korkusuz, <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022); Tan, <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 22.6.2022); Yafes Pehlivan, “Katma Değer Vergisi’nde Müteselsil Sorumluluk Uygulaması”, *E-Yaklaşım*, (25), (2005), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022); Uslu, 106-107.

2. KDVK ile ÖTVK'da Düzenlenen Sorumluluk Hallerinin Vergi Kesenlerin Sorumluluğu Vasfını Taşıyıp Taşımadığı Meselesi

Yukarıdaki kabulün akabinde KDVK ile ÖTVK'da düzenlenen vergi sorumluluğu hallerinin daha yakından ele alınması gerekir. Zira öğretide ilgili sorumluluk hallerinin vergi kesintisi olarak nitelendirilip nitelendirilemeyeceği tartışmalıdır. Bu sebeple her bir sorumluluk halinin vergi kesintisi mahiyeti taşıyıp taşımadığının değerlendirilmesi gerekir¹⁰⁴.

KDVK'nın 9. maddesi ile dört tip sorumluluk hali ihdas edilmiştir. Bunlardan ilki, ikametgâh ya da işyeri yahut kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan vergi yükümlülerinin vergiye tabi olacak surette mal teslim etmesi ya da hizmet ifa etmesi ihtimallerinde ortaya çıkmaktadır. Bu gibi durumlarda 9. madde çerçevesinde mal teslim eden yahut hizmet ifa eden kimse vergi yükümlüsü, alıcı ise vergi sorumlusu sıfatını haiz olacaktır. Alıcı konumundaki kimse yapacak olduğu ödeme dolayısıyla normal koşullar altında mal teslim eden yahut hizmet ifa eden kimsenin hesaplaması gereken KDV'yi bizzat kendisi hesaplayıp vergi mevzuatınca belli edilen usul doğrultusunda 2 no'lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edip ödeyecektir. *Tam kesinti* olarak isimlendirilecek bu hallerde sorumluluk halinin işleyişi kanımızca vergi kesenlerin sorumluluğu ile paralel seyir izlemektedir¹⁰⁵. Fakat burada KDVK'dan kaynaklanan bir problemin mevcudiyetinden de söz etmek gerekir. Zira KDVK'nın 1. maddesinde *her türlü mal ve hizmet ithalatının* vergi konusuna girdiği, 8. maddesinde mal ve

¹⁰⁴ Gerçek, KDVK'nın 9. maddesini herhangi bir ayırım yapmaksızın doğrudan vergi kesenlerin sorumluluğu başlığı altında ele almaktadır. Bkz. Gerçek, 167-169; Benzer yönde bkz. Ömer Çakıcı, Abdullah Kütükçü, M. Bahattin Akçay ve Mustafa Ersan, KDV Tevkifatı, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012); Öztürk, 338 vd.; Tuğçe Akdemir, Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019), 79 vd.; Aydın ise, KDVK'nın 9. maddesinde kesinti tabirine yer verilmediği ve KDV'deki sorumluluk hallerinin işleyişinin gelir ve kurumlar vergisindeki vergi kesenlerin sorumluluğunun işleyişine nazaran farklılık taşıdığı gerekçeleri ile vergi kesintisinin söz konusu olmadığı görüşündedir. Bkz. Erkan Aydın, Katma Değer Vergisinde Sorumluluk, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009), 103-104; Bakanlık ise Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği bünyesinde vergi sorumluluğu müessesesinden söz ederken üst başlık olarak "*KDV'de Tevkifat Uygulaması*" ifadesini kullanmıştır.

¹⁰⁵ Aksi yönde bkz. Oktar, Mütessesil, 80; Güneş ve Yılmaz, 390-392.

hizmet ithal edenlerin vergi yükümlüsü olarak vasıflandırıldığı bir ortamda nasıl oluyor da ilgili kişiler aynı zamanda 9. madde uyarınca vergi sorumlusu sıfatını da taşıyabiliyorlar? Ortaya böyle bir karmaşa hali çıkmış olsa da¹⁰⁶ vergi kesintisi olarak değerlendirilebilecek bu gibi hallerde VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk hali tatbik edilebilecektir.

Diğeri, belgesiz mal bulundurulması yahut hizmet satın alınması hallerinde ortaya çıkmaktadır. Sözü geçen hallerde KDVK'nın 9. maddesi çerçevesinde, mal ya da hizmet alışlarını belgelendiremediği tespit edilen kişilere on günlük bir süre tanınacağı, bu süre içerisinde de gerekli belgelerin ibraz edilememesi durumunda KDV'nin ilgili kişiler adına resen tarh edileceği ve vergi cezası kesileceği öngörülmüştür. Ayrıca belgesiz mal satan yahut hizmet ifa eden kimse adına vergi incelemesi akabinde KDV tarhiyatı yapılması halinde KDV ve vergi cezalarının belgesiz mal bulunduran yahut hizmet alandan aranmayacağı da hüküm altına alınmıştır. Kanımızca burada getirilen sorumluluk hali vergi kesenlerin sorumluluğu olmayıp, 9. madde bünyesinde ihdas edilen ve konumuzdan farklı bir müteselsil sorumluluk halidir¹⁰⁷. Dolayısıyla VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk esasları bu gibi hallerde uygulama alanı bulamaz.

Diğeri bir sorumluluk hali ise, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu doğrultusunda düzenlenen ürün senedinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslim edilmesi hallerinde cereyan etmektedir. KDVK'nın 1. maddesi uyarınca vergi konusuna giren söz konusu teslimler bakımından KDVK'nın 9. maddesinde lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulmuşlardır. Hesaplanacak KDV lisanslı depo işleticileri tarafından 2 no'lu KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edilip ödenecektir. Kanımızca burada da vergi kesenlerin sorumluluğu hali söz konusudur. Bu nedenle VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk hali değinilen hallerde tatbik edilebilecektir.

Sonucusu ise, Hazine ve Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hallerde vuku bulmaktadır. Bakanlık bu konudaki yetkisini halihazırda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği bünyesinde kullanmaktadır. Tebliğde tam ve kısmi kesinti şeklinde ikili bir ayırım yapılmaktadır. Tam kesinti hallerinde alıcı satıcıya ödeme yaparken işlem bazında KDV'yi keserek kalanı ödemektedir. Daha sonra kestiği KDV'yi 2 no'lu KDV beyannamesi ile vergi

¹⁰⁶ Bu yönde bkz. Oktar, Müteselsil, 80.

¹⁰⁷ Oktar, Müteselsil, 80.

daairesine beyan edip yatırmaktadır. Burada satıcının o işlem bazında herhangi bir vergi ödevi söz konusu değildir. Kısmi kesintide ise işlem bedeli üzerinden hesaplanması gereken KDV'nin bir kısmı alıcı, diğer kısmı ise satıcı tarafından (alıcı 2 no'lu KDV beyannamesi, satıcı ise 1 no'lu KDV beyannamesi ile) beyan edilip ödenmektedir. Tüm bu hallerde kanımızca vergi kesenlerin sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk esasları tatbik edilebilecektir¹⁰⁸

ÖTV açısından sorumluluk halleri ÖTVK'nın 4. maddesinde düzenlenmiştir. Yukarıda sözü edilen sorumluluk hallerinden yalnızca üçüncüsü (ürün senedinin, senedin temsil ettiği ürünleri depodan çekeceklere teslim edilmesi) dışında kalan tüm sorumluluk halleri benzer surette ÖTV açısından da vuku bulmaktadır. Dolayısıyla bunlara ilişkin KDV açısından söylenen hususlar birebir ÖTV bakımından da geçerlilik taşıyacaktır.

3. Usuli Hükümler

Tebliğ bünyesinde müteselsil sorumluluğun tatbikine dair usuli hükümlere de yer verilmiştir. Eğer müteselsilen sorumlu tutulma şartları mevcutsa Tebliğe göre vergi aslı ile fer'ilerinin satıcı adına tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekir. Tebliğ uyarınca sözü edilen alacakların öncelikle yükümlüden aranması gerekir. Eğer yükümlünün bilinen adreslerine ödeme emri tebliğ edilememiş ya da yükümlü mal beyanında bulunmamış yahut da beyan ettiği veya idarece saptanan malları borcu karşılamaya yetmeyeceğinin anlaşılması hallerinde sorumlu tutulacak kimseye ödeme emri tebliğ edilecektir¹¹⁰.

¹⁰⁸ Yalnızca kısmi kesinti hallerinde vergi kesintisinin söz konusu olabileceği görüşü için bkz. Pehlivan Y., <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022); Güneş ve Yılmaz, 393.

¹⁰⁹ Fakat hemen belirtelim ki Tebliğde kesintiye tabi tüm işlemler açısından şu yönde bir sınırlama getirilmiştir: *“Tevkifata tabi alımları dolayısıyla KDV tevkiyatı uygulayanlar, tevkiyat tutarını beyan edip ödemiş olmaları şartıyla, tevkiyat edilen vergi ile sınırlı olmak üzere bu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda ortaya çıkan verginin Hazineye intikal etmemiş olması nedeniyle müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.”*

¹¹⁰ Danıştayın yerleşik kararına göre, müteselsilen sorumlu tutulacak kişi ya da kurum hakkında ödeme emri düzenlemeye asıl borçlunun bağlı bulunduğu vergi dairesi

IV. İLGİLİ SORUMLULUĞA DAİR KANUNİ DÜZENLEMELERİN ANAYASAYA UYGUNLUĞU

VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluk haline dair buraya kadar yapılan açıklamalar dikkate alındığında ilgili sorumluluk halinin bünyesinde pek çok hukuki problemi barındırdığı gözlemlenebilmektedir. Anayasaya uygunluk yönünden yapılacak tahlillerde konunun detaylarına hâkim olunması çeşitli Anayasal esas ve ilkelere aykırılık bulunup bulunmadığının saptamasında oldukça mühimdir.

VUK'un 11. maddesi bünyesinde ihdas edilen müteselsil sorumluluk haline ilişkin olarak Anayasaya uygunluk değerlendirmesi kanımızca vergilerin kanuniliği ile hukuk devleti ilkeleri açısından yapılabilir¹¹¹. Hemen belirtelim ki, konumuzla ilintili ve *Anayasaya uygundur* vargısına ulaşıldığı Anayasa Mahkemesinin iki kararının da üzerinden on yılın üzerinden bir zaman dilimi geçmiş bulunduğundan, ilgili düzenleme bünyesinde yer alan fıkralar itiraz yolu işletilerek tekrar Anayasa Mahkemesinin önüne götürülebilir (Anayasa md. 152/4)¹¹². Bu sebeple bundan sonra yapılacak açıklamalar bu yöndeki bir somut norm denetimi esnasında Yüksek Mahkemenin ne doğrultuda karar verebileceğini ortaya koymayı hedeflemektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi açısından yaklaşıldığında, ilgili müteselsil sorumluluk halinin hiç de ilkenin gereklerini karşılar bir biçimde formüle edilmiş olduğu söylenemez. Nitekim bu konuda ele alınması gereken üç hükümde de değinilen saptamamız açıkça görülebilmektedir. Bu hükümler içerisinde en genel mahiyette olanı 6. fıkradır. İlgili düzenlemede müteselsil sorumluluğa ilişkin şart ve sınırlar ile usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca hükme bağlanacağı ifade edilmektedir. Bilindiği üzere,

yetkilidir. Böyle yapılmayıp da ödeme emrini müteselsilen sorumlu tutulan kişi ya da kurumun bağlı olduğu vergi dairesi düzenlerse bu işlem yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır. Bu yöndeki Danıştay kararları için bkz. Danıştay 7. D., E.2000/9109, K.2002/3255, 14.10.2002, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 12.6.2022); Danıştay 7. D., E.2000/7958, K.2003/595, 13.3.2003, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 12.6.2022); Danıştay 7. D., E.2002/465, K.2004/197, 29.1.2004, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 12.6.2022); Danıştay 7. D., E.2003/536, K.2005/2755, 16.11.2005, (<https://lib.kazanci.com.tr/>, E.T. 12.6.2022).

¹¹¹ Benzer yönde bkz. Tığl, 82-83.

¹¹² Kumrulu, Teselsül, 438-439.

Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında formüle edilen vergilerin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, vergi yükümlüsü ya da matrahı gibi verginin temel öğelerinin bizzat kanun ile düzenlenmesi gerekir¹¹³. Bu konularda idareye düzenleyici işlem yapma yetkisinin tanınması ilkeye aykırılık arz eder. Öğretide de ifade edildiği üzere, vergi sorumluluğu müessesesi verginin kurucu temel öğelerinden olup¹¹⁴, bu sorumluluğun türlerinden olan müteselsil sorumluluğa ilişkin bilhassa şart ve sınırların hükme bağlanmasının idareye bırakılması Anayasal açıdan tasvip edilemez¹¹⁵.

Benzer durum 5 ve 7. fıkralar açısından da geçerlidir. Öyle ki 5. fıkra uyarınca Bakanlık zirai mahsullerin alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını zirai mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutulabilecektir. Her ne kadar Anayasa

¹¹³ Bu konuda teferruatlı bilgi için bkz. Çağan, 100 vd.; Güneş, 133 vd.; Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2004), 119 vd.; Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010), 2. Bs., 145 vd.; Cenker Göker, Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013), 21 vd.

¹¹⁴ Güneş, 140.

¹¹⁵ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010), 6. Bs., 43; Nihal Saban, Vergi Hukuku, (İstanbul: Beta Yayınları, 2016), 8. Bs., Vergi, 115; İlgili düzenleme iptal davası yoluyla Anayasa Mahkemesinin önüne getirilirken VUK'un 11. maddesine eklenen hükümlerle ihdas edilen sorumluluk ceza mahiyetinde nitelendirilmiş ve Yüksek Mahkeme de gerekçesini bu sav üzerinden kurgulamıştır. Nitekim kanunilik ilkesi yönünden yapılan değerlendirmede esas itibarıyla Anayasa'nın 38. maddesi baz alınmaktadır. Yüksek Mahkeme söz konusu müteselsil sorumluluğun ceza mahiyeti taşımadığını kolayca saptayıp, 38. maddeye aykırılık bulunmadığını ifade etmiştir. Yasama yetkisinin devredilemeyeceğini düzenleyen Anayasa'nın 7. maddesine de aykırılık bulunmadığını konuya dair herhangi bir gerekçe ortaya koymaksızın belirtmiştir. Fakat bir karşıoy yazısında haklı olarak aynen şöyle denmektedir: *"Bu maddedeki müteselsil sorumluluk, Anayasa'nın 73 üncü maddesinde belirtilen "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmüne de aykırı olduğu gibi "müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmesi de aynı Anayasa maddesinin "vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" hükmüne de aykırılık oluşturmaktadır. Çünkü sorumluluk verginin ve vergilendirmenin ayrılmaz bir mütemmim cüzü, hatta unsuru ve parçasıdır."* Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 19.3.1987.

Mahkemesi ilgili fıkraya dair kararında bahsi geçen kuruluş ve Borsalar açısından sorumluluğun VUK ile ihdas edildiği ve bu sebeple kanunilik ilkesi bakımından sakıncalı bir hal bulunmadığı kanaatini benimsemiş olsa da¹¹⁶ kanımızca bu yaklaşım yerinde değildir. Zira idarenin ilgili kuruluş ve Borsalar bakımından müteselsil sorumluluk halini dilediği zaman uygulanabilir kılabilmesi ilgili sorumluluğun kanunla konulduğu ya da kaldırıldığı manasını taşımaz. Ayrıca ele alınan fıkranın devamında zirai mahsuller dolayısıyla kanunen yapılması gerekenden ayrı hangi safhada ilaveten vergi kesintisi yapılacağını her bir mahsul bakımından ayrı ayrı belirleyebilme yetkisi bakımından da kanımızca kanunilik ilkesine riayet edildiğinden söz edilemez. Zira idare kendisine tanınan yetki ile yeni bir safhada vergi kesintisi yapabilme yetkisi ile donatılmıştır. Fakat böyle bir yetki ancak kanunla kullanılabilir¹¹⁷. 7. fıkroda ise, Cumhurbaşkanına vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yapma noktasında zorunluluk getirme ile iş grupları ya da neveleri gibi belli ölçütler doğrultusunda kanunlarda belirtilen alt ve üst sınırlar dahilinde kesinti oranlarını değiştirebilme yetkisi tanınmıştır. 5. fıkroda tanınan yetkinin de ötesine geçen bu yetki tanıma hali de 5 ve 6. fıkradakiler gibi kanımızca vergilerin kanuniliği ilkesini ihlal etmektedir.

Vergi kesenlerin sorumluluğu dahilinde ihdas edilen müteselsil sorumluluğun Anayasaya uygunluğu bakımından ele alınması gereken diğer husus, ilgili sorumluluğun hukuk devleti ilkesi ile olan ilişkisidir. Öncelikle belirtmek gerekir ki hukuk devleti, içeriğinde pek çok esas ve ilkeyi barındırmakla birlikte kanımızca konumuz itibarıyla önde gelen ve sorgulanması gereken vasfı *adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirmesidir*¹¹⁸. Gerçekten de VUK'un 11. maddesinde düzenlenen

¹¹⁶ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1993/3, K.1993/20, 25.5.1993.

¹¹⁷ Hüküm bünyesinde Bakanlığa tanınan yetkilerin vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. Kumrulu, Teselsül, 425-426; Doğrusöz, 71-72; Oktar, Müteselsil, 83-85, 91-92; Saban, Vergi, 114-115, Sarılı, 118-121; Kaplan, 55-57.

¹¹⁸ “Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, hukuki güvenliği sağlayan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuk kurallarıyla kendini bağlı sayan ve yargı denetimine açık olan devlettir.” Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2020/18, K.2021/38, 3.6.2021, para.24; Hukuk devleti kavramını içerdiği esas ve ilkeler

sorumluluk kusursuz sorumluluk addedilirse, yukarıda somut yansımaları ortaya konulduğu üzere¹¹⁹, vergiyi doğuran olayla ve vergi kanunları çerçevesinde yerine getirilmesi gereken vergisel ödevlerle hiçbir bağlantısı bulunmayan kimseler başkalarının eylemlerinden sorumlu tutulmuş olacaklardır. Belki de kendi malvarlıklarında yaşanan eksilmeyi hiçbir zaman telafi edemeyeceklerdir. Fakat vergi sorumluluğu müessesesine dahil diğer sorumluluk türlerini bütüncül bir bakış açısıyla ele aldığımızda mirasçılarının ya da karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğundaki gibi haklı temele dayanan bazı istisnalar dışında vergiden kaynaklı maddi ödev için sorumluya gidilmesi sorumlunun kendisine vergi kanunları ile yüklenen ödevleri yerine getirmemesinden ya da yerine getirilmemesine müdahale etmemesinden kaynaklanmaktadır. Fakat daha önce ortaya konulduğu üzere¹²⁰ *Ticaret Borsalarının sorumluluğu* ya da her ne kadar farklı görüş ortaya koysak da idari ve yargısal yaklaşımda karşılık bulan zirai kazançların vergilendirilmesinde sonraki safhalardaki alım satıma taraf olanlar ile KDV ve ÖTV'de vergiye tabi işlemlere bizzat taraf olanların kesintiye tabi tutularak hazine intikal ettirilmeyen vergi aslı, fer'i ve bazı durumlarda cezalarından müteselsilen sorumlu tutulması değinilen çerçevenin dışındadır. Ancak ilgili sorumluluk kusur sorumluluğu mahiyetini taşıdığı müddetçe hukuka aykırı mahiyetteki vergiden kaçınma yahut vergi kaçırma maksadına yönelik tertiplerin önüne geçme işlevi taşıdığından Anayasaya salt bu yönden aykırı kabul edilemez¹²¹.

Kaneti'nin de ifade ettiği üzere, düzenlemenin önceki halindeki irtibat kavramı değinilen mahiyetteki tertipleri engelleme işlevi taşıyıcı mahiyette değerlendirilirse ilgili düzenleme Anayasaya aykırılık taşımaz. Zaten bu düzenleme evveliyatında da Danıştay ekonomik yaklaşım ve peçeleme sözleşmeleri çerçevesinde sözü edilen mahiyetteki tertiplere izin vermemekteydi¹²². Fakat günümüze gelinceye dek ilgili düzenlemeye dair

etrafında ve vergi hukuku perspektifinden ele alan bir çalışma için bkz. Doğan Şenyüz, "Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku", LMHD, (44), (2008).

¹¹⁹ Bkz. III. başlık.

¹²⁰ Bkz. III.A.2.b. başlık.

¹²¹ Kumrulu, 426 vd.

¹²² Selim Kaneti, "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Üçüncü Gündemindeki Konuşması", *içinde* Vergi Hukukundaki Gelişmeler, (Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991), 268-269; Benzer yönde bkz.

gerek idari gerekse yargısal yorumu dikkate aldığımızda, Kaneti'nin sözünü ettiği çerçevenin dışına çıkıldığı ortadadır¹²³. Bu nedenle çalışmanın girişinde ifade ettiğimiz ve vergi hukukunun temel işlevi olan çıkarlar dengesinin korunabilmesi somut kanuni düzenlemeler bazında mümkün bulunmamaktadır¹²⁴.

Esas itibariyle üzerinde durduğumuz ve hakkaniyet yönünden eleştirdiğimiz ihtimallere benzer bir sorumluluk uygulaması yakın bir tarihte Anayasa Mahkemesince norm denetimine tabi tutuldu. Bu uygulama AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin 5. fıkrasından kaynaklanmakta idi. Öyle ki ilgili düzenlemeye göre kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlardaki kanuni temsilcilerin farklı kimseler olmaları halinde her biri söz konusu kamu borcunu ödemekten müteselsilen sorumlu tutulmaktaydı. Fakat bu durum Anayasa Mahkemesince şu gerekçe ile Anayasaya aykırı bulundu¹²⁵: “*Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye*

Yılmaz Özbalçı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010), 409 vd.; Saban, Vergi, 114.

¹²³ VUK'un 11. maddesinin 3. ve devamı fıkralarında hüküm altına alınan müteselsil sorumluluğun oldukça geniş bir ölçüğe sahip olduğu ve bunun yükümlüler açısından ağır bir külfet mahiyetini taşıdığı, bu sebeplerle piyasalar üzerinde ilgili sorumluluk ile tedirginliğe yol açıldığından ticari hayatın olumsuz etkilendiği yönünde bkz. Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018), 8. Bs., 86.

¹²⁴ VUK'un 11. maddesine eklenen fıkraların Anayasaya uygunluğunun denetlendiği ilk kararda bir karşıoy yazısında şu ifadelerle “...*dava konusu edilen fıkra hükmü Anayasa'nın "hukuk devleti" ilkesiyle bağdaşmamakta ve bu hüküm, aynı zamanda Anayasa'nın 38. maddesi kapsamına giren bir "ceza" niteliği taşımasa bile, hiçbir suç ve kusuru bulunmayan bir vatandaş için bunun bir "eza" bir "eziyet" olduğunda da kuşku bulunmamaktadır. "Eziyet" in mutlaka maddi olması da gerekmemekte, her şekliyle "eziyet" Anayasa'nın 17. maddesiyle yasaklanmaktadır. Vergi tahsilatını güvence altına almak ve vergi kaybını önlemek için Anayasal çerçevede içerisinde daha başka yöntemler kolaylıkla bulunabileceğinden, bu nedenlere dayanılarak dava konusu hükmün savunulmasının mümkün olamayacağı düşüncesiyle çoğunluk kararına karşıyım.*” başka bir karşıoy yazısında ise “*Devletin, alacağını kolaylıkla tahsil için, kimi ele geçirirse ondan almaya, Ali'nin borcunu Veli'ye yüklemeye, hiçbir kusuru olmayan kimseleri sorumlu tutmaya kalkması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.*” ifadesine yer verilmiştir. Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.1986/5, K.1987/7, 19.3.1987.

¹²⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi, E.2014/144, K.2015/29, 19.3.2015; İlgili kararın kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından ne gibi hukuki sonuçlar doğuracağını ele alındığı bir çalışma için bkz. Recep Narter, “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında

almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağıının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme 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 gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır.”

Aynı gerekçe konumuzu meydana getiren müteselsil sorumluluk bakımından da geçerlilik taşımaktadır. Dolayısıyla VUK'un 11. maddesinin 3. ve devamı fıkraları, tekrar itiraz yolu işletilerek Anayasa Mahkemesinin önüne getirilirse, Yüksek Mahkemece yukarıda değinilen karara benzer bir gerekçe doğrultusunda iptal edilebilecektir.

SONUÇ

VUK'un 11. maddesinde düzenlenen vergi kesenlerin sorumluluğu müessesesinin işleyişinde yaşanan ve hazineyi zarara uğratan bazı tertiplerin önüne geçilebilmesi için 3239 sayılı Kanun ile müteselsil sorumluluk esası ihdas edilmiştir. Vergi kesintisine konu olan alım satım işlemine taraf olanları veya hizmetten istifade edenleri ya da menfaat temini gibi doğrudan veyahut dolaylı olarak ilişki içerisinde bulunan kişi veya kurumlar bakımından sorumluluk doğuran ilgili esas getirildiği günden bugüne pek çok hukuki problemi de beraberinde getirmiştir. Bunlar çalışmada genel olarak iki yönden ele alınmıştır.

Bunlardan ilki, ilgili esasın anlamlandırılması sırasında ortaya çıkanlardır. 11. maddede ilgili esasa dair getirilen kanuni düzenlemeler ele alındığında gözlemlendiği üzere, Bakanlığa (aynı zamanda bahsi geçen hükmün son fıkrası çerçevesinde Cumhurbaşkanına) çok geniş ölçekte düzenleme yetkisi tanınmıştır. Bunun bir neticesi olarak da Bakanlık

Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, Vergi Dünyası, (410), (2015).

tarafından çıkarılan genel tebliğler mevzu bahis sorumluluğun seyrini büyük ölçüde etkilemektedir. Zira ilgili tebliğlerde müteselsil sorumluluğun gelir vergisinde zirai kazançlar açısından gerçekleştirilecek vergi kesintileri ile KDV'ye tabi işlemler açısından nasıl uygulanacağı ayrıntılı bir biçimde hüküm altına alınmaktadır.

Bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşıldığında görülmektedir ki, Bakanlık hazine yararını esas alarak ilgili sorumluluğu belli hallerde kusursuz sorumluluk şeklinde konumlandırıyor olmakla beraber Danıştay çoğu zaman aksi yönde yaklaşım benimsemiş ve kusur sorumluluğu şeklinde vasıflandırarak kararlarını inşa etmiştir. Tüm bu çekişmenin kökeninde Bakanlığa tanınan yetkinin kanunilik ilkesine aykırılığı yatsa da Anayasa Mahkemesi ilgili düzenlemeyi farklı fıkralar nezdinde iki kez Anayasaya uygun bulmuştur. Bu sebeple halihazırda ilgili kurallar uygulanma vasfını taşır vaziyettedir.

VUK'un 11. maddesinde düzenlenen müteselsil sorumluluğun tatbikine bakıldığında fark edilmektedir ki, gerek gelir vergisinde zirai kazançlar açısından gerçekleştirilecek vergi kesintilerine dair gerekse KDV açısından somutlaşan düzenleme ve uygulamalarda çeşitli hukuka aykırılıklar bulunmaktadır. Nitekim zirai kazançların vergilendirilmesinde kesintinin yapıldığı safhadan sonraki safhalarda işleme taraf olanlar yönünden getirilen *sorumluluk kapsamına alınma hali* 11. madde ile çerçevelenen kapsamın dışında kalmaktadır. Ya da Bakanlıkça KDV'ye tabi tüm işlemlerin 11. maddede hüküm altına alınan müteselsil sorumluluk kapsamında kabul edilmesi de benzer mahiyet taşımaktadır.

İlgili esasın bünyesinde barındırdığı diğer hukuki problem ise Anayasaya uygunluğudur. Bu konudaki değerlendirmeler çalışmada vergilerin kanuniliği ve hukuk devleti ilkeleri yönünden yapılmıştır. Kanımızca VUK'un 11. maddesinde hüküm altına alınan müteselsil sorumluluk her iki ilke yönünden de Anayasaya aykırılık taşımaktadır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile bağlantılı yakın tarihli Anayasa Mahkemesi kararı da dikkate alındığında ilgili düzenlemelerin tekrar Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmesi halinde kanımızca Yüksek Mahkeme bu istemi iptalle sonuçlandıracaktır.

KAYNAKÇA

- Akdemir, Tuğçe. Katma Değer Vergisinde Reverse Charge-Tersine Vergilendirme Mekanizması: Avrupa Birliği ile Türkiye Üzerine Karşılaştırmalı Analiz. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- Akdoğan, Abdurrahman. Kamu Maliyesi. 21. Bs. Ankara: Gazi Kitabevi, 2020.
- Akdoğan, Abdurrahman. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 14. Bs. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019.
- Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, 46 (1), (1997), 185-208.
- Aksoy, H. Ümit. “Ticaret Borsaları ve Borsada Tescil Ettirilen Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması”, Vergi Dünyası, (243), (2001), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 14.6.2022).
- Aksoy, Şerafettin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 6. Bs. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj). Ankara: Doğu Ltd. Şti. Matbaası, 1974.
- Aral, Vecdi. Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine. 7. Bs. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012.
- Arıkan, Zeynep. Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi). Yayımlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.
- Arslanhan, Salim. “5590 Sayılı Kanuna Göre Kurulan Ticaret Borsaları ve Mütessesil Sorumluluk Karşısındaki Durumları”, Vergi Sorunları Dergisi, (93), (1996), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 14.6.2022).
- Aydın, Erkan. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009.
- Bahçeci, Barış. “Türkiye’de Kamu Alacaklarının Mütessesil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi ve Gümrük Kanunu Uygulaması”, AÜHFD, 60 (3), (2011), 423-446.
- Başaran Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, içinde Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu, ed. İlhan Ulusan ve Bahri Öztürk Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, 147-202.
- Başaran Yavaşlar, Funda. 20 Soruda Türkiye’de Temel Vergi Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

- Bay, Hakan. “Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi”, Vergi Sorunları Dergisi, (376), (2020), 36-47.
- Baykara, Bekir. “KDV’de Mütessesil Sorumlulukta Son Durum”, Maliye Postası, (499), (2001), <http://www.bekirbaykara.av.tr/>, (E.T. 17.6.2022).
- Baykara, Bekir. “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11’inci Maddesine Göre KDV’den Mütessesil Sorumluluk”, Vergi Dünyası, (222), (2000), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.3.2022).
- Birsenoğul, Hakan. “Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği mi?” Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi,7 (3-4), (2003), 157-169.
- Bıyan, Özgür. Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin). Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım, 2018.
- Bulutoğlu, Kenan. Türk Vergi Sistemi: Cilt: 1. 6. Bs. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.
- Candan, Turgut. Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu. 3. Bs. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çağan, Nami. Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Çakıcı Ömer, Kütükçü Abdullah, Akçay M. Bahattin ve Ersan Mustafa. KDV Tevkifatı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Devrim, Fevzi. Kamu Maliyesine Giriş. 4. Bs. İzmir: İlkem Ofset, 2002.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin. Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları (Yayın No: 3), 1992.
- Dönmez, Recai. “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, E-Yaklaşım, (5), (2003), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 19.5.2022).
- Edizdoğan, Nihat / Çetinkaya, Özhan / Gümüş, Erhan. Kamu Maliyesi. 6. Bs. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2015.
- Eren, Fikret. Borçlar Hukuku: Genel Hükümler. 23. Bs. Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.
- Erginay, Akif. Kamu Maliyesi. Ankara: Sevinç Matbaası, 1972.
- Erginay, Akif. Vergi Hukuku. 10. Bs. Ankara: Turhan Kitabevi, 1982.
- Gerçek Adnan, Çetin Gerger Güneş, Taşkın Çağatay, Bakar Feride ve Güzel Simla. Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.

- Gerçek, Adnan. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", AÜHFHD, 54 (3), (2005), 157-193.
- Gerek, Şahnaz ve Aydın, Ali Rıza. Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku. 2. Bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.
- Gökbel, Doğan. Mükellef Hakları. Eskişehir: Nisan Kitabevi, 2019.
- Göker, Cenker. Yürütme ve Yargı Organlarının İlişkileri Açısından Katma Değer Vergisinin Konusu. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Gündoğdu, Burhan. "Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi", Vergi Dünyası, (285), (2005), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 21.6.2021).
- Güneş, Gülsen ve Yılmaz, Güneş. "Katma Değer Vergisi'nde Sorumluluk ve Tevkifat İkilemi", içinde Güncel Maliye Tartışmaları – 3 (Dr. Veysi SEVİĞ'e Armağan), ed. Ahmet Bumin Doğrusöz, Ayşe Güner ve Gülay Akgül, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, 371-404.
- Güneş, Gülsen. Verginin Yasallığı İlkesi. 4. Bs. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- Işıқтаç, Yasemin. ve Metin, Sevtap. Hukuk Metodolojisi. 2. Bs. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.
- Kaneti Selim, Ekmekçi Esra, Güneş Gülsen ve Kaşıkçı Mahmut. Vergi Hukuku. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- Kaneti, Selim. "Vergi Hukukundaki Gelişmeler Konulu Toplantının Üçüncü Gündemindeki Konuşması", içinde Vergi Hukukundaki Gelişmeler, Ankara: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, 1991, 268-269.
- Kaneti, Selim. "Vergi Usul Kanunu'ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması", Vergi Dünyası, (123), (2000), <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E.T. 22.6.2021).
- Kaplan, Recep. Müteselsil Sorumluluk ve Vergi Hukukunda Yeri. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- Karakoç, Yusuf. "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", MÜHFHAD, 21 (2), 2015, 413-456.
- Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku. 2. Bs. Ankara: Yetkin Yayınları, 2017.
- Kınay, Turhan. "İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi İade ve Mahsup İşlemi ve Müteselsil Sorumluluk", Vergi Sorunları Dergisi, (51), (1990), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 21.6.2022).

- Kırbaş, Sadık. Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar. 20. Bs. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kızılot, Şükrü. “KDV’de Mütessesil Sorumlulukla İlgili Bir İptal”, Yaklaşım, (92), (2000), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 2.4.2022).
- Korkusuz, Mehmet. “Vergi Uygulamalarında Kanunilik ve Hukukilik Kavramları ve Bu Çerçevde “Mütessesil Sorumluluk” Uygulamasının Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, (92), (2000), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022).
- Kumkale, Rüknettin. “Gelir Vergisi Tevkifatı ve Mütessesil Sorumluluk”, Terazi Hukuk Dergisi, (42), (2010), 279-281.
- Kumrulu, Ahmet. “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, TBBD, 1 (3), (1988), 412-439.
- Kumrulu, Ahmet. “Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler”, AÜHFD, 40 (1), (1988), 237-250.
- Mutluer, M. Kâmil ve Dayanç Kuzeyli, N. Nilay. Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Nadaroğlu, Halil. Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Bs. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1998.
- Narter, Recep. “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35’inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, Vergi Dünyası, (410), (2015), 120-130.
- Neumark, F. Maliyeye Dair Tetkikler. 4. Bs. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 118 - İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, 1951.
- Nomer, Haluk N. Borçlar Hukuku: Genel Hükümler. 17. Bs. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020.
- Oder, Bertil Emrah. Anayasa Yargısında Yorum Yöntemleri. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2020.
- Oğuzman, Kemal ve Öz, Turgut. Borçlar Hukuku: Genel Hükümler Cilt: II. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2018.
- Oktar, S. Ateş. “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, Sayıştay Dergisi, (25), (1997), 63-105.
- Oktar, S. Ateş. Vergi Hukuku. 14. Bs. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2019.
- Orhan, Ali. “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu “Mütessesil Sorumluluk” ve Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, Vergi Sorunları Dergisi, (38), (1988), <http://www.vergisorunlari.com.tr/>, (E.T. 21.6.2022).

- Ortaç, Fevzi Rifat. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1990.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami ve Göker Cenker. Vergi Hukuku. 29. Bs. Ankara: Turhan Kitabevi, 2020.
- Öncel, Mualla. "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", *içinde* Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları: 522, 1983, 39-81.
- Öz, Ersan. Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi, 2004.
- Özbalcı, Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.
- Özbalcı, Yılmaz. Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.
- Özbalcı, Yılmaz. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş., 2010.
- Özgenç, A. Selçuk. "Avrupa Birliği İçtihadı ve Türk İçtihadı Açısından Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk", SÜHFD, 5 (1), (2017), 83-97.
- Öztürk, Ozan. Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- Özyer, Mehmet Ali. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. 8. Bs. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018.
- Pehlivan, Osman. Kamu Maliyesi. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2016.
- Pehlivan, Yafes. "Katma Değer Vergisi'nde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması", E-Yaklaşım, (25), (2005), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 21.6.2022).
- Saban, Nihal. Vergi Hukuku. 8. Bs. İstanbul: Beta Yayınları, 2016.
- Saban, Nihal. Vergi Hukukunda Sorumluluk. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.
- Sarılı, Mustafa Ali. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayımevi, 2004.
- Sümer, Haluk Hadi. Hukuka Giriş. 4. Bs. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- Şeker, Sakıp. "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Mütessesil Sorumluluk – I", Vergi Sorunları Dergisi, (154), (2001), 23-29.
- Şeker, Sakıp. "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Mütessesil Sorumluluk – II", Vergi Sorunları Dergisi, (155), (2001), 41-49.

- Şengöz, Yunus. “Vergi Sorumlularının Sorumluluklarını Yerine Getirmemeleri Halinde Mükelleflerin Mütessesil Sorumluluğu-II” Yaklaşım, (235), (2012), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 22.6.2022).
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan. Vergi Hukuku (Genel Hükümler). 10. Bs. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- Şenyüz, Doğan. “Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”, LMHD, (44), (2008), 1854-1881.
- Şenyüz, Doğan. “Vergiden Kaynaklı Rucüen Alacak Hakkı”, *içinde* Maliye Araştırmaları- 4, ed. Burçin Bozdoğanoglu, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, 255-294.
- Tan, Mehmet. “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, Yaklaşım, (19), (1994), <https://www.yaklasim.com/>, (E.T. 22.6.2022).
- Taşkan, Yusuf Ziya. Vergi Hukuku. 2. Bs. Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- Tıgılı, Pınar. Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Mütessesil Sorumluluk. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.
- Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. Vergi Usul Hukuku. İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2021.
- Turhan, Salih. Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Der Yayınları, 1987.
- Türk, İsmail, Kamu Maliyesi. 3. Bs. Ankara: Turhan Kitabevi, 1999.
- Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. Vergi Hukuku. 5. Bs. Ankara: İmaj Yayınevi, 2001.
- Uluatam, Özhan. Kamu Maliyesi. 4. Bs. Ankara: Savaş Yayınları, 1991.
- Uslu, M. Mete. “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk: Tebliğdeki Hukuki Hatalar”, Vergi Dünyası, (458), (2019), 104-109.
- Yaltı, Billur. Vergi Yükümlüsünün Hakları. İstanbul: Beta Yayınları, 2006.