

**Dr. Zinnur TUNÇ**  
İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi  
Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı

# **VERGİ HUKUKUNDA TEMSİL VE SORUMLULUK**

## İÇİNDEKİLER

SUNUŞ.....	VII
ÖNSÖZ .....	IX
İÇİNDEKİLER.....	XIII
KISALTMALAR.....	XXI
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM HUKUKTA TEMSİL VE SORUMLULUK

I. Genel Açıklama .....	7
II. Temsil Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	8
A. Temsil Kavramının Gelişimi ve Temsili Açıklayan Teoriler.....	12
B. Temsil İlişkisinin Kurulması ve Tarafları.....	16
C. Temsil İlişkisinin Türleri ve Sonuçları.....	17
D. Temsil İlişkisinin Sona Ermesi .....	26
III. Vergi Hukuku Özelinde Temsil Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	29
A. Vergi Hukukunda İradî Temsil .....	36
B. Vergi Hukukunda Kanuni Temsil .....	43
IV. Temsil ve Ehliyet İlişkisinin Hukuki Niteliği.....	47
A. Ehliyet Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	48

B. Genel Nitelikli Ehliyet Türleri ve Temsil İlişkisi .....	48
1. Hak Ehliyeti ve Temsil.....	49
2. Fiil Ehliyeti ve Temsil.....	55
3. Taraf Ehliyeti ve Temsil .....	62
4. Dava Ehliyeti ve Temsil .....	69
C. Vergi Hukukunda Temsil ve Ehliyet İlişkisi .....	77
1. Vergi Usul Hukukunda Ehliyet (Vergi Ehliyeti) ve Temsil...78	
2. Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet ve Temsil.....	82
3. Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet ve Temsil .....	86
V. Sorumluluk Kavramı ve Hukuki Niteliği.....	93
A. Hukuki Sorumluluk.....	96
1. Karşılanmasına Göre Sorumluluk Türleri .....	98
a. Şahıs ile Sorumluluk.....	98
b. Malvarlığı ile Sorumluluk .....	99
(1) Sınırsız Sorumluluk .....	100
(2) Sınırlı Sorumluluk.....	100
i. Miktar ile Sınırlı Sorumluluk .....	101
ii. Konu ile Sınırlı Sorumluluk.....	101
2. Kaynağına Göre Sorumluluk Türleri .....	102
a. Sözleşme Sorumluluğu .....	102
b. Sözleşme Dışı Sorumluluk.....	103
(1) Kusur Sorumluluğu.....	104
(2) Kusursuz Sorumluluk.....	107
B. Cezai Sorumluluk .....	109
C. İdari Sorumluluk.....	112

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK

I. Genel Açıklama .....	117
-------------------------	-----

---

II. Vergilendirme İlişkisi ve İlişkinin Tarafları Açısından Vergi Sorumlusu.....	119
A. Vergilendirme İlişkisinin Alacaklı Tarafı.....	122
B. Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı.....	124
1. Hukuki Ayrıma Göre Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı .....	125
a. Vergi Yükümlüsü: Mükellef.....	127
b. Vergi Ödeyicisi: Vergi Sorumlusu.....	132
2. Ekonomik Ayrıma Göre Vergilendirme İlişkisinin Borçlu Tarafı.....	136
a. Kanuni Vergi Taşıyıcısı .....	138
b. Gerçek Vergi Taşıyıcısı.....	139
III. Ana Hatlarıyla Vergi Hukukunda Sorumluluk.....	139
A. Vergi Sorumluluğunun Gelişimi ve Çeşitli Hukuk Dallarıyla İlişkisi .....	140
B. Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği .....	146
C. Vergi Sorumluluğunun Genişletilmesi: Müteselsil ve Müşterek Sorumluluk .....	152
D. Vergi Sorumluluğunun Devri ve Özel Sözleşmelerle İlişkisi....	163
E. Vergi Borcunun Devri ve Sorumlulukla İlişkisi.....	171
IV. Sorumluluğun Vergi Hukukuna Özgü Biçimleri .....	175
A. Vergi Kesenler Açısından Vergi Sorumluluğu.....	177
B. Mirasçılar Açısından Vergi Sorumluluğu.....	185
1. Mirasçıların Genel Sorumlulukları .....	185
2. Mirasçıların Vergisel Sorumlulukları.....	187
C. İcra Edilen Meslek ve Görevler Bakımından Çeşitli Sorumluluk Halleri.....	192
1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Açısından Vergi Sorumluluğu.....	192
2. Karnesiz Hizmet Erbabı Çalıştıranlar Açısından Vergi Sorumluluğu.....	197
3. Noterler ve Memurlar Açısından Vergi Sorumluluğu .....	199

a.	Harçlar Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu	202
b.	Damga Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu	203
c.	Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu.....	205
d.	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu.....	206
e.	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu.....	208
f.	Emlak Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu	209
g.	Belediye Gelirleri Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu	210
h.	Gümrük Kanunu'nda Yer Alan Hükümler Çerçevesinde Noterlerin ve Memurların Sorumluluğu	211
D.	Kefiller Açısından Vergi Sorumluluğu.....	213
E.	Türk Vergi Hukukundaki Diğer Vergi Sorumlulukları.....	215
1.	Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Halleri .....	216
2.	Özel Tüketim Vergisinde Sorumluluk Halleri.....	220
3.	Dijital Hizmet Vergisinde Sorumluluk Halleri .....	223
V.	Sorumluluğun Biçimine Göre Değişen Haklar .....	224
A.	Yargıya Başvurma (Dava Açma) Hakkı.....	225
B.	İdareye Başvurma Hakkı.....	236
1.	Düzeltilme Talebinde Bulunma Hakkı .....	236
2.	Uzlaşmaya Başvurma Hakkı .....	239
3.	Takas Talep Etme Hakkı .....	240
VI.	Vergi Sorumluluğuna Yönelik Seçilmiş Ülke Düzenlemeleri.....	241

- A. Almanya'daki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi..... 242
- B. Birleşik Krallık'taki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi ..... 251
- C. Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Temsil ve Sorumluluk Uygulamalarının Vergi Hukuku Kapsamında İncelenmesi ..... 259

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU VE HUKUKİ NİTELİĞİ

- I. Genel Açıklama ..... 267
- II. Kanuni Temsilci Kavramı ve Temsil Edilenin Kimliğine Göre Kanuni Temsilci Sifatının Değişkenliği ..... 268
- A. Kanuni Temsilci Sifatını Haiz Olanlar ile Kanuni Temsilci 'Gibi' Sorumlu Tutulanlar ..... 268
1. Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcileri ..... 270
- a. Küçüklerin Kanuni Temsilcileri ..... 271
- b. Kısıtlıların Kanuni Temsilcileri..... 272
2. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri ..... 275
- a. Anonim Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ..... 277
- b. Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri..... 281
- c. Kollektif Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ..... 283
- d. Komandit ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerin Kanuni Temsilcileri..... 285
- e. Kooperatiflerin Kanuni Temsilcileri..... 287
- f. Derneklerin ve Vakıfların Kanuni Temsilcileri ..... 288
- g. Sendikaların Kanuni Temsilcileri ..... 290
- h. Kamu Tüzel Kişilerinin Kanuni Temsilcileri..... 291
3. Tüzel Kişiliği Olmayanların Kanuni Temsilcileri ..... 292
- a. Adi Ortaklıkların Kanuni Temsilcileri ..... 292

b. İş Ortaklıklarının Kanuni Temsilcileri.....	294
c. Cemaatlerin Kanuni Temsilcileri.....	295
4. Dar Mükelleflerin Temsilcileri .....	296
B. Kanuni Temsilci Sıfatını Haiz Olmayanlar .....	298
III. Özel Bir Sorumluk Hali Olarak Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu .....	300
A. Sorumluluğun Yakın Geçmişi ve Süreç İçindeki Değişimi .....	302
B. Vergi Usul Kanunu'nda Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu.....	307
C. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu .....	312
1. Kanuni Temsilci Bakımından Farklı Bir Sorumluluk Hali: Kusursuz Sorumluluk.....	313
2. Limited Şirket Ortakları Bakımından Farklı Bir Sorumluluk Hali: Pay Oranında Sorumluluk .....	323
3. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Sorumluluğunun Karşılaştırılması.....	332
D. Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerinin Sorumluluk Bakımından Birlikte Değerlendirilmesi .....	339
1. Alacağa Göre Değişen Sorumluluk.....	339
2. Tahsile Göre Değişen Sorumluluk.....	342
3. Temsil Edilene Göre Değişen Sorumluluk .....	345
4. Kanuni Temsilci Değişikliklerinde Sorumluluk .....	347
IV. Tasfiye Sürecinin Kanuni Temsilcinin Sorumluluğuna Etkisi.....	357
A. Tasfiyenin Hukuki Niteliği ve Tasfiye Süreci.....	357
B. Vergi Usul Kanunu'nda ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Vergi Sorumluluğu Bakımından Tasfiye Sürecinin Özellikli Durumları.....	365
V. Kanuni Temsilci Özelinde Çeşitli Sorumluluk Hallerinin Vergi Cezaları Kapsamında Değerlendirilmesi .....	369
A. Sorumluluk Bakımından Vergi Cezalarının Hibrit Yapısı.....	369

B. Vergisel Sorumluluklar ve Vergi Cezaları İlişkisi.....	373
C. Kanuni Temsilcinin Vergi Cezalarından Sorumluluğu.....	376
1. Küçük ve Kısıtlıların Kanuni Temsilcileri Bakımından Sorumluluk.....	378
2. Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcileri Bakımından Sorumluluk.....	380
3. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Yönetici ve İdarecileri ile Dar Mükelleflerin Temsilcileri Bakımından Sorumluluk.....	385
VI. Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu Bakımından Rücu Hakkının Değerlendirilmesi.....	389
A. Vergi Aslı ve Fer'ileri Bakımından Rücu.....	391
B. Vergi Cezaları Bakımından Rücu.....	394
VII. Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluğun Geleceği.....	397
A. Sorumluluğun Pozitif ve Normatif Yaklaşımlar Çerçevesinde Değerlendirilmesi.....	398
B. Grup Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Bakımından Farklı Bir Yaklaşım: Konsolide Sorumluluk Önerisi.....	407
1. Öneriye İlişkin Temel Dayanak Noktaları.....	409
2. Öneriye İlişkin Örnek Ülke Uygulamaları.....	412
3. Öneri Kapsamında Normatif Yönlü Bir Kural Tasarısı.....	417
SONUÇ.....	425
KAYNAKÇA.....	449

## EKLER

EK-1: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35'inci Maddesinin 5'inci ve 6'ıncı Fıkralarını İptal Eden Anayasa Mahkemesi Kararı.....	499
EK-2: Kamu Alacağı'nın Kanuni Temsilci ve Ortaklardan İstenebilmesi Hakkında İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı.....	519