



**T.C.  
GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK  
LİSANS  
TEZİ**

**HUKUKİ EHLİYET VE VERGİ HUKUKUNDAKİ  
GÖRÜNÜMÜ**

**AYŞE HONDUR**

**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
GENEL KAMU HUKUKU BİLİM DALI**

**OCAK 2019**



# HUKUKİ EHLİYET VE VERGİ HUKUKUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ

Ayşe HONDUR

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
GENEL KAMU HUKUKU BİLİM DALI

GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

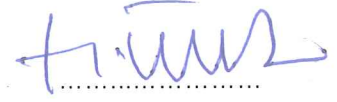
OCAK 2019

Ayşe HONDUR tarafından hazırlanan "Hukuki Ehliyet ve Vergi Hukukundaki Görünümü" adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile Gazi Üniversitesi Kamu Hukuku Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

**Danışman:** Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

Maliye Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



**Başkan:** Prof. Dr. Serdar ALTINOK

Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



**Üye:** Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN

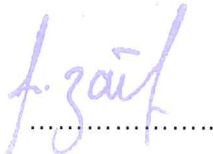
Mali Hukuk Anabilim Dalı, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum



Tez Savunma Tarihi: 02/01/2019

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.



Prof. Dr. Figen ZALF

Enstitü Müdürü

## ETİK BEYAN

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
  - Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
  - Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
  - Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
  - Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,
- bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Ayşe HONDUR

02/01/2019

HUKUKİ EHLİYET VE VERGİ HUKUKUNDAKİ GÖRÜNÜMÜ  
(Yüksek Lisans Tezi)

Ayşe HONDUR

GAZİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Ocak 2019

ÖZET

Hukuki ehliyet, vergi hukuku sisteminin temel müesseselerinden biridir. Bu nedenle bu çalışmada öncelikle tarihi akış içerisinde ehliyetli olmanın ne ifade ettiği daha sonrasında ise hukukta ehliyetli olmaktan ne anlaşılması gerektiği, medeni hukuk, yargılama hukuku ve ceza hukuku bağlamında açıklanmıştır. Ayrıca odak noktasını vergi hukukunda ehliyetin oluşturduğu bu çalışmada, vergi hukukunda, vergi yargılama hukukunda ve vergi ceza hukukunda ehliyetli olmak gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan topluluklar şeklinde ayrıma tabi tutularak incelenmiştir. Konular güncel mahkeme kararları ve doktrinsel tartışmalarla zenginleştirilmiş olup hukuki ehliyetinin vergi hukuku anlamında özellikli hususlarına ışık tutulmaya çalışılmıştır.

Bilim Kodu : 50401  
Anahtar Kelimeler : Hukuki Ehliyet, Vergi Hukuku, Hak Ehliyeti, Fiil Ehliyeti  
Sayfa Adedi : 95  
Tez Danışmanı: : Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

LEGAL CAPACITY AND PERSPECTIVE OF TAX LAW  
(M.S. Thesis)

Ayşe HONDUR

GAZI UNIVERSITY  
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

January 2019

ABSTRACT

Legal capacity is one of the basic institutions of the tax law system. Therefore, in this study, firstly what is meant to be had capacity in the historical flow and then what should be understood from being had capacity in law is explained in the context of civil law, trial law and criminal law. In addition focus on capacity in tax law in this study, it has been examined in detail capacity in tax law, procedural tax law and criminal tax law by natural people, legal people and non legal people. The issues were enriched with current court decisions and doctrinal debates and tried to shed light on the special aspects of the legal capacity of the tax law.

Science Code : 50401  
Key Words : Legal Capacity, Tax Law, Capacity To Have Right,  
Capacity To Act.  
Page Number : 95  
Supervisor : Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL

## TEŞEKKÜR

Bu alıőma boyunca vaktini ve bilgisini benden hiçbir zaman esirgemeyen, kendisinden ok Őey ğrendiğim tez danıőmanım, kıymetli hocam Prof. Dr. Hilmi Ünsal'a, bana sabırla öğretmenlik yapan ve her durumda maddi manevi destekleriyle yanımda olan saygıdeğer hocalarım Prof. Dr. Serdar Altınok'a ve Dr. Öėr. Üyesi Elif Yılmaz Furtuna'ya teőekkürlerimi sunarım. Kürsü arkadaşım Arő. Gör. Nazlı Kübra elik'e tüm yardımları için teşekkür ederim. Beni sevgi ve emekle yetiőtiren anneme ve babama, sevgili eőtme ve canım ailemin tüm fertlerine teőekkürü bir borç bilirim.



## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa</b>
ÖZET .....	iv
ABSTRACT .....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
KISALTMALAR .....	x
GİRİŞ .....	1

### 1. BÖLÜM

#### HUKUKİ EHLİYET KAVRAMININ TEORİK TEMELLERİ

1.1. Ehliyet Kavramı .....	3
1.1.1. Ehliyet.....	3
1.1.2. Hukuki Ehliyet.....	4
1.1.3. Hukuki Ehliyet Bakımından Kişi ve Kişilik .....	5
1.2. Hukuki Ehliyet Kavramının Tarihçesi .....	9
1.2.1. Roma Hukukunda Hukuki Ehliyet .....	10
1.2.1.1. Hak ehliyeti.....	11
1.2.1.2. Fiil ehliyeti.....	15
1.2.2. İslam Hukukunda Hukuki Ehliyet .....	17
1.2.2.1. Hak ehliyeti (Vücub ehliyeti) .....	19
1.2.2.2. Fiil ehliyeti (Eda ehliyeti).....	20
1.3. Hukuki Ehliyet Türleri.....	22
1.3.1. Hak Ehliyeti.....	22
1.3.2. Fiil Ehliyeti .....	24
1.3.2.1. Fiil ehliyeti açısından gerçek kişilerin durumları ....	26
1.3.2.2. Fiil ehliyeti açısından tüzel kişilerin durumları.....	27

**Sayfa**

1.3.3. Taraf Ehliyeti.....	28
1.3.4. Dava Ehliyeti.....	31
1.3.5. Ceza Ehliyeti.....	33

**2. BÖLÜM****VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET**

2.1. Genel Olarak .....	37
2.2. Ehliyet Bakımından Vergilendirme İlişkisinde Taraflar .....	42
2.2.1. Vergi Alacaklısı .....	42
2.2.2. Vergi Ödevlisi .....	43
2.2.2.1. Vergi mükellefi (yükümlü) .....	44
2.2.2.2. Vergi sorumlusu (sorumluluğu).....	46
2.3. Ehliyet ve Temsil İlişkisi .....	49
2.3.1. Kanuni Temsil .....	50
2.3.2. İradi Temsil .....	51
2.4. Hukuki Ehliyetin Vergi Hukukundaki Görünümü .....	53
2.4.1. Vergi Ehliyeti.....	53
2.4.1.1. Gerçek kişiler bakımından vergi ehliyeti .....	54
2.4.1.2. Tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan topluluklar bakımından vergi ehliyeti .....	55
2.4.2. Vergi Yargılama Hukukunda Ehliyet .....	56
2.4.2.1. Dava Ehliyeti .....	58
2.4.2.2. Taraf Ehliyeti .....	59
2.4.2.2.1. Vergi yargılaması hukukunda gerçek kişilerin taraf ehliyeti.....	60
2.4.2.2.2. Vergi yargılaması hukukunda tüzel kişilerin ve diğer toplulukların taraf ehliyeti.....	60
2.4.3. Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet .....	62

**Sayfa**

2.4.3.1. Gerçek kişiler bakımından vergi ceza ehliyeti.....	62
2.4.3.1.1. Vergi kabahatleri bakımından vergi ceza ehliyeti .....	62
2.4.3.1.2. Vergi suçları bakımından vergi ceza ehliyeti.....	64
2.4.3.2. Tüzel kişiler bakımından vergi ceza ehliyeti .....	65
2.4.3.2.1. Vergi kabahatleri bakımından vergi ceza ehliyeti.....	65
2.4.3.2.2. Vergi suçları bakımından vergi ceza ehliyeti .....	66
<b>3. BÖLÜM</b>	
<b>VERGİ HUKUKU ANLAMINDA EHLİYET MÜESSESESİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR</b>	
3.1. Gerçek Kişilere Hak Ehliyeti ve Kişilik Tanımanın Ayrımı .....	69
3.2. Fail Yerine Mükellef ya da Vergi Sorumlusunun Muhatap Alınması .....	71
3.3. Ölen Kişi Adına Düzenlenen Ödeme Emrinin İptali .....	73
3.3.1. Ölüm Tarihinden Önce Ödeme Emrinin Tebliğ Edilmesi .....	74
3.4. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirket Adına Tesis Edilen Vergisel İşlemlere Karşı Açılan Davalarda Ehliyet .....	76
3.5. Şirket Borcunun Şirket Müdürünün Şahsi Malvarlığından Talep Edilmesi Halinde Menfaat İlişkisi .....	78
3.6. Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti .....	80
SONUÇ .....	83
KAYNAKÇA.....	87
ÖZGEÇMİŞ.....	94

## KISALTMALAR

Bu çalışmada kullanılmış kısaltmalar, açıklamaları ile birlikte aşağıda sunulmuştur.

<b>Kısaltmalar</b>	<b>Açıklamalar</b>
<b>Bkz.</b>	Bakınız
<b>DVK</b>	Damga Vergisi Kanunu
<b>E</b>	Esas No
<b>EVK</b>	Emlak Vergisi Kanunu
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>HMK</b>	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
<b>HUMK</b>	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<b>İYUK</b>	İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>K</b>	Karar No
<b>KDVK</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisinde
<b>m.</b>	Madde
<b>MTVK</b>	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
<b>Mük.</b>	Mükerrer
<b>ÖTVK</b>	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
<b>T</b>	Tarih
<b>TBK</b>	Türk Borçlar Kanunu
<b>TCK</b>	Türk Ceza Kanunu
<b>TMK</b>	Türk Medeni Kanunu
<b>Vd</b>	Ve devamı
<b>VİVK</b>	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Kamu hukuku dallarından biri olan vergi hukukunda, devlet kamu gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerin finansmanı sağlayabilmek adına işlem tesis etmektedir.

Vergi hukuku, kendine has kuralları bulunan bir hukuk dalıdır. Vergi hukuku alanında tamamen kamu hukuku kurallarının geçerli olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle vergi hukuku kuralları, kendi içerisinde değerlendirilmeli ve vergi hukuku uygulamalarının münhasır özelliklere sahip olduğu göz ardı edilmemelidir.

Geçmişini bilmeden geleceği anlamamanın ve yorumlamamanın mümkün olmadığı gerçeğinden hareketle çalışmamızda hukuki ehliyet müessesesi; daha da özelinde vergi ehliyeti ile Roma ve İslam Hukuku uygulamalarında ehliyet müessesesi bakımından ne ifade ettiği, nasıl bir uygulama alanına sahip olduğu üzerinde durmanın yararlı olacağını düşünmekteyiz.

Gerek günlük hayatta gerekse hukuki anlamda ehliyetli olmak; bir işte yetkin, yeterli olmak, ehil olmak, liyakat sahibi olmak, salahiyetli olmak gibi pek çok anlama gelmektedir. Hukuki ehliyet genel olarak, hukuk sujesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, mesuliyetler yüklenebilmesi olarak tanımlanabilmektedir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde tarihi bakış açısıyla konu irdelenmiştir. İlk olarak kavramsal çerçeveye teorik temeller bazında açıklanmıştır. Daha sonra ise Roma hukukunda ve İslam hukukunda hukuki ehliyet durumları ayrıntılı olarak incelenmiştir. İlk bölümde son olarak temel hukuki ehliyet durumlarının, kavramsal olarak yansımaları açıklanmıştır.

İkinci bölümde ise vergi hukuku anlamında ehliyetle ilgili olabilecek kavramlar izah edilmiş olup, bu kavramların hukuki ehliyet anlamında özellikli durumları incelenmiştir. Sonrasında ise hukuki ehliyetin, vergi hukukuna yansımaları değerlendirilmiş olup vergi ehliyeti, vergi yargılama hukukunda ehliyet ve vergi

ceza hukukunda ehliyet durumlarına ayrı ayrı değinilmiştir. Bu konuların incelenmesi aşamasında gerçek kişiler, tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan topluluklar bünyesinde incelemeler yapılmıştır. Hukuki ehliyet ile ilgili özellikli hususlar ve güncel mahkeme kararları ışığında açıklamalar yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise tespit edilen özellikli hususlar güncel mahkeme kararları ve doktrinsel tartışmalarla zenginleştirilmiş olup hukuki ehliyetin vergi hukuku anlamında nasıl yorumlanması gerektiği konusuna ışık tutulmaya çalışılmıştır.



## 1. BÖLÜM

### HUKUKİ EHLİYET KAVRAMININ TEORİK TEMELLERİ

#### 1.1. Ehliyet Kavramı

##### 1.1.1. Ehliyet

Ehliyet kelimesi Arapça “ehl” kökünden gelmekte olup, Türk Dil Kurumunun güncel Türkçe sözlüğünde ustalık olarak tanımlanmaktadır. Doktrinde, hukuk süjesinin haklara sahip olması, haklarını kullanması, vazife, mükellefiyet ve sorumluluk yüklenebilmesi hali gibi genel tanımlamalar yapılmaktadır<sup>1</sup>. Ehil olmak ise “bir işte yetkili olan, bir işi yapan erbab” olarak tanımlanmaktadır<sup>2</sup>. Ehil olmak, belli bir işi yapabilecek yetenekte ve belli bir işi yapabilecek kapasiteye sahip olmaktır. Liyakat sahibi olmak, kifayetli olmak<sup>3</sup> olarak da ifade edilebilmektedir.

Ehliyet, kişinin hak ve yükümlülük sahibi olmasını ifade eder. Kişilerde, kanun hükümlerine muhatap olunması için var olduğu kabul edilen yeterlilik vasfıdır. Dolayısıyla ehliyet, kişileri hukuki hak ve sorumluluklara muhatap kılan nitelik olarak ifade edilebilmektedir. Doktrinde ehliyet kavramının iktidar, yetenek gibi terimlerle ifade edildiği de görülmektedir<sup>4</sup>. Ehil olma kavramı ise bir hukuki işlem yapabilme yeteneğine sahip olabilmeyi anlatmaktadır<sup>5</sup>.

Günümüzde gerek toplumsal anlamda gerekse hukuki anlamda ehliyet sahibi olmak önem arz etmektedir. Örneğin, okulda eğitim vermek için öğretici olma ehliyetine sahip olmak gerekmektedir.

---

<sup>1</sup> Özcan, H. (1985). *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*. (Genişletilmiş 6. Baskı). Ankara: Seçkin Kitapevi, 196; Erdoğan, M. (2010). *Fıkıh ve Hukuk Terimleri Sözlüğü*. (3. Baskı). İstanbul: Ensar Neşriyat, 115; Yılmaz, E. (2011). *Hukuk Sözlüğü*. (Birinci Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, 362.

<sup>2</sup> Türk Dil Kurumu. İnternet: <http://www.tdk.gov.tr/> (Son Erişim Tarihi: 22.01.2018).

<sup>3</sup> Bir işi yapabilecek yeterlilikte ve yetenekte olmak. Türk Dil Kurumu. İnternet: <http://www.tdk.gov.tr/> (Son Erişim Tarihi: 22.01.2018).

<sup>4</sup> Akipek, J. G./Akıntürk, T./Ateş Karaman, D. (2011). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. (Yenilenmiş 8. Baskı). İstanbul: Beta Basım, 267; Arslan, R./Yılmaz, E./Taşpınar Ayvaz, S. (2016). *Medeni Usul Hukuku*. (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, 250; Hatemi, H. (2017). *Kişiler Hukuku*. (Altıncı Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 14.

<sup>5</sup> Yılmaz, 2011, 362.

### 1.1.2. Hukuki Ehliyet

Hukuki anlamda ehliyet, hukuk süjesinin haklara sahip olması, hakları kullanması, görev, yükümlülük ve sorumluluklar yüklenebilmesi için kendinde bulunması gereken şartları ifade etmektedir<sup>6</sup>. Hukuki anlamda ehliyet sahibi olmak önemlidir. Çünkü ehliyetli olmak, bir işi yapmak için yeterli olmayı, bir işi yapabilecek yetenekte olmayı anlatmaktadır.

Hukukta ehliyetli olmak, yapılan işte yeterlilik ve yetkinlik açısından önemlidir. Hukuki ehliyetin, kanuni ehliyet, cezai ehliyet, siyasi ehliyet, ticari ehliyet, vergi ehliyeti gibi çeşitleri vardır.

Medeni hukuk bakımından temelde iki çeşit ehliyet vardır. Hak ehliyeti ve fiil ehliyeti, kişinin medeni ehliyetini belirlemektedir<sup>7</sup>. Doktrinde fiil ehliyeti ile eş anlamlı kullanılan başka kavramlar da bulunmaktadır. Bunlar; hukuki ehliyet, medeni hakları kullanma ehliyeti, kanuni ehliyet şeklinde ifade edilebilmektedir. Bu kavramları birbirinin yerine kullanan bir kısım yazarlar bulunmaktadır<sup>8</sup>. Hatta Vergi Usul Kanununda da fiil ehliyeti yerine kanuni ehliyet kavramı kullanılmaktadır<sup>9</sup>.

Genel olarak hukuki ehliyet kavramı, fiil ehliyetine karşılık olarak kullanılmasına rağmen<sup>10</sup>, hak ehliyeti şeklinde yorumlandığı durumlar da vardır. Birleşmiş Milletler Engellilerin Haklarına İlişkin Sözleşmenin 12'nci maddesinde geçen, orijinal metinde yer alan hukuki ehliyet anlamına gelen "legal capacity"<sup>11</sup>

---

<sup>6</sup> Yılmaz, 2011, 362.

<sup>7</sup> Köprülü, B. (1984). *Medeni Hukuk-Genel Prensipler, Kişinin Hukuku (Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler)*. (2. Bası). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 187.

<sup>8</sup> Oktar, S. A. (2016). *Vergi Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi, 71; Kırbaş, S. (2015). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı). Ankara: Siyasal Kitapevi, 83-84.

<sup>9</sup> Vergi Usul Kanunu (VUK) madde (m.) 9: Vergi Ehliyeti:

"Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir".

<sup>10</sup> Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, Tarih (T): 03.05.2016, Esas No (E): 2016/2647, Karar No (K): 2016/12131 sayılı karar. "...Davacı, davalıların murisi ile aralarında düzenlenen avukatlık ücret sözleşmesi uyarınca ödenmesi gereken ücretin ödenmediğini haksız olarak azledildiğini, alacağının tahsili için başlattığı icra takibine itiraz edildiğini ileri sürerek itirazın iptaline, %40 tazminata karar verilmesini istemiştir. Davalılar murislerinin hukuki ehliyeti olmadığını savunarak davanın reddini istemiştir. Mahkemece, murisin sözleşme tarihinde fiil ehliyeti olmadığından davanın reddine dair verilen karar ....".

<sup>11</sup> Bu terim yabancı kaynaklarda hukuki ehliyet, kanuni ehliyet, fiil ehliyeti hatta bir kısım makalelerde ceza ehliyetini ifade etmek üzere kullanılmıştır.

kavramı Türkiye’de Resmi Gazetede yayımlanan metninde “hak ehliyeti” olarak çevrilmiştir<sup>12</sup>. Türk medeni hukukunda, hukuki ehliyet kavramı yerine, hak ve fiil ehliyeti kavramları vardır. Kıta Avrupa’sı hukuk sisteminde ehliyet kavramı ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bütün insanların doğumla ve eşit olarak sahip olduğu hak ehliyetine karşılık, kanunun aradığı şartları taşıyan kişilerin sahip olduğu fiil ehliyeti, kişinin kendi filleriyle hak sahibi olabilme ve borç altına girebilme ehliyeti olarak tanımlanmaktadır. Ancak Anglo Sakson hukuk sisteminde Kıta Avrupa’sı hukuk sistemindeki gibi ikili bir ayırım söz konusu değildir. “Hukuki Ehliyet” (Legal Capacity) kavramı hem hak ehliyeti kavramını, hem de fiil ehliyet kavramını içinde barındırır şekilde kullanılmaktadır<sup>13</sup>.

Bu çalışmada, kavram kargaşasına mahal vermemek adına, hukuki ehliyetin, hem fiil ehliyetini hem de hak ehliyetini kapsayacak şekilde bir üst kavram olarak kullanılmasının termolojik açıdan daha doğru olduğunu düşünmekteyiz. Kanuni ehliyet kavramının ise fiil ehliyetini karşılar nitelikte kullanılmasında sakınca görmemekteyiz. Bu nedenle çalışmamızda hukuki ehliyet kavramı, hak ve fiil ehliyetini ile bunların farklı hukuk dallarındaki görünümünü içinde barındıran bir üst kavram şeklinde kullanılmaktadır. Genel hukuki ehliyet çeşitleri olarak, medeni hukukta hak ve fiil ehliyeti, usul hukukunda taraf ve dava ehliyeti, ceza hukukunda ise ceza ehliyeti şeklinde sınıflandırma yapılması mümkündür.

Ehliyet türlerine geçmeden önce ehliyetin temelinde bulunan kişi ve kişilik kavramlarının açıklanmasının, konunun anlaşılması açısından önemli ve gerekli olduğu açıktır.

### 1.1.3. Hukuki Ehliyet Bakımından Kişi ve Kişilik

Bu başlık altında, öncelikle ehliyetle bağlantılı olarak kişi, kişilik, gerçek kişi ve tüzel kişi kavramlarının ne ifade ettiği ana hatlarıyla ele alınacaktır. Zira bu

<sup>12</sup> Resmi Gazete. (14 Temmuz 2009). *Milletlerarası Sözleşme*. (27288). İnternet: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090714-1.htm> (Son Erişim Tarihi: 13.11.2018).

<sup>13</sup> Gül, İ. I. (2012). *Engellileri Haklarına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi “Yasama İçin Uygulama Rehberi”*. Ankara: Matuz Basımevi, 32; Ağca Demiray, L. (2015). Engellilerin Yasa Önünde Eşit Tanınma Hakkı Çerçevesinde Vesayet Hükümlerinin Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 63.

kavramların sağlam temellere dayandırılması konunun anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

Roma hukukunda hak sahipleri için “persona” kavramı kullanılmakta idi. Persona Roma’da artistlerin sahneye çıkarken yüzlerine taktıkları bir tür maskeyi ifade etmekteydi. Bu nedenle kişi olmak da hukuk düzeninin belli varlıklara giydirdiği maske olarak ifade edilmek istenmiştir<sup>14</sup>. Arapça’da “şahıs”, Roma ve Batı hukukunda “persona” terimi ile ifade edilen kişi kavramı, haklara ve borçlara ehil olmayı ifade etmektedir<sup>15</sup>. Kişi bütün hukuk dallarının temel unsurunu oluşturmaktadır<sup>16</sup>. Hukuk kurallarını koymanın amacı toplumda düzen sağlamaktır. Hukuk kurallarının öngördüğü hak ve yükümlülüklerin muhatabı kişidir<sup>17</sup>. Daha geniş bir tanımlama ile hukuk düzeni tarafından kendilerine, haklara ve borçlara sahip olma, ehil olma imkânı tanınmış olan varlıklara kişi denilmektedir<sup>18</sup>. Bu tanımdan hareketle, hukukta hak ehliyetine sahip olan varlıklara kişi adı verilmektedir<sup>19</sup>. Günümüzde bazı hukuk sistemlerinde kişi kavramı hak ehliyeti kavramı ile aynı anlamda kullanılmaktadır<sup>20</sup>. Kişi kavramı hukuki bir kavramdır. Bu nedenle kimlerin veya hangi varlıkların kişi olabileceği hukuk düzeni tarafından belirlenmektedir<sup>21</sup>. Bu durum tamamen kanun koyucunun tasarrufunda bulunmaktadır.

Türk Medeni Kanununda kişi ve kişilik kavramlarına yer verilmiştir. Kişi, hak ve yükümlülüklerle sahip olan hak sujesi; kişilik ise kişiye bağlı ve hukuk tarafından korunan beden ile manevi ve hukuki nitelikteki varlıkların tümü olarak ifade edilebilmektedir<sup>22</sup>.

---

<sup>14</sup> Helvacı, S. (2016). **Geçek Kişiler**. (7. Bası). İstanbul: Legal Yayıncılık, 21; Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 230.

<sup>15</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 233.

<sup>16</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 229.

<sup>17</sup> Öztan, B. (2006). **Medeni Hukukun Temel Kavramları**. (23. Bası). Ankara: Turhan Kitapevi, 221.

<sup>18</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 229.

<sup>19</sup> Dural, M./Öğüz, T. (2016). **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 5.

<sup>20</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 229.

<sup>21</sup> Öztan, 2006, 221; Akipek/ Akıntürk/ Ateş Karaman, 2011, 230.

<sup>22</sup> Öztan, 2006, 223.

Doktrinde bazı yazarlar, “kişi” ve “kişilik” kavramlarını aynı terim olarak birbirinin yerine kullanmasına rağmen bu iki ayrı kavramın farklı anlamları ifade ettiğini de kabul etmektedirler. Bu sonuca bazı yazarlar kişi kavramını dar ve geniş anlamda kullanarak ulaşmaktadırlar<sup>23</sup>. Dar anlamda kişilik kavramını kişi kavramına yani hak ehliyetine sahip olan varlığa eşdeğer görmektedirler. Geniş anlamda kişilik kavramını ise kişiyi ve onun hukuken korunan değerlerini ifadesi olarak kabul etmektedirler. Kişilik, kişi kavramını içine alan daha geniş bir kavramdır. Dolayısıyla kişi ve kişilik kavramları farklı terimlerdir. Medeni Kanununun 47’nci maddesinin kenar başlığı tüzel kişilikten, 48’inci maddesinin kenar başlığı ise hak ehliyetinden bahsetmektedir. Doktrinde baskın görüş, kişilik kavramının geniş anlamda; kişi kavramının ise hak ehliyetine eş değer olarak kullanılmasıdır<sup>24</sup>.

Kişilik, kişinin hukuken sahip olduğu ehliyetleri, hukuken bir değer taşıyan maddi ve manevi varlıklarını ve kişisel durumlarını içine alan bir kavramdır<sup>25</sup>. Başka bir ifade ile kişinin, kişi olması sebebiyle sahip olduğu hak ve fiil ehliyetleri ile hayatı, vücut tamlığı, şerefi, haysiyeti, sırları, adı vb. üzerindeki haklarının tümüne kişilik denir<sup>26</sup>. Kişilik, hukukun koruduğu değerleri ile birlikte kişiyi ifade eder<sup>27</sup>.

Kişi denildiğinde ilk olarak insan akla gelse de belirli nitelikleri olan kişi ve mal toplulukları da toplumsal hayatın gereği olarak kişi kabul edilmektedir<sup>28</sup>. Nitekim medeni hukuk kişileri, gerçek kişiler (hakiki şahıslar) ve tüzel kişiler (hükmi şahıslar) olmak üzere ikiye ayırmaktadır.

Bugün gerçek kişilerin sadece insanlardan oluştuğu kabul edilen baskın görüştür. Tüm insanlar gerçek kişidir, dolayısıyla hak süjesidir<sup>29</sup>. Bu bugün hukukta

---

<sup>23</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 232; Tekinay, S. S. (1992). **Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 201 vd.; Dural/Öğüz, 2016, 9.

<sup>24</sup> Öztan, 2006, 223; Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 232; Ayan, M./Ayan, N. (2016). **Kişiler Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları, 50.

<sup>25</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 233

<sup>26</sup> Dural/Öğüz, 2016, 9.

<sup>27</sup> Dural/Öğüz, 2016, 9.

<sup>28</sup> Dural/Öğüz, 2016, 5.

<sup>29</sup> Öztan, 2006, 223.

yaygın olan ahlak ve değer yargılarının ortak sonucudur<sup>30</sup>. Her insan haklara ve borçlara ehildir. Her insanın hak ehliyetine sahip olduğu ve hukuk düzeni tarafından kişi olarak kabul edildiği İnsan Hakları Evrensel Beyannameyiyle Birleşmiş Milletler Teşkilatı tarafından açıkça ifade edilmektedir<sup>31</sup>.

Gerçek kişilik, çocuğun tam ve sağ doğduğu anda başlar; ölümlerle birlikte kendiliğinden sona erer. Gerçek kişiler bakımından kişiliğin kazanılması anlamında tam ve sağ doğum dışında başka bir şart aranmamaktadır. Çocuğun doğmadan önce ana rahmindeki haline cenin adı verilmektedir<sup>32</sup>. Cenin bu haliyle hukuk nazarında kişi olarak kabul edilmemektedir<sup>33</sup>. Ancak tam ve sağ doğumla birlikte kişilik geriye doğru yürümekte ve ana rahmine düşme anından itibaren geçerli olmaktadır. Gerçek kişiliğin sona ermesinin temel sebebi ölüm olmakla birlikte gaiplikte kişiliği sona erdirmektedir.

Belli bir amaca yönelmiş ve kendilerine kişilik tanınmış, kişi ve mal topluluklarına tüzel kişi denilmektedir<sup>34</sup>. Tüzel kişiler biyolojik varlıklar değildir, hukukun kabul ettiği varsayımlar olarak ifade edilmektedir<sup>35</sup>. Hak süjesi olmak sadece gerçek kişilere özgü bir nitelik değildir. Hukuk düzeni tarafından haklara ve borçlara sahip olan bir takım kişi ve mal topluluklarına tüzel kişi olma niteliği tanınmaktadır<sup>36</sup>. Tüzel kişiler sosyal bir zorunluluk olarak ortaya çıkmış olup, toplumlarda ortaya çıkan ihtiyacın bir ürünüdür<sup>37</sup>. Tüzel kişilerin kendilerini kuran insanlardan ayrı kişilikleri vardır. Bu çerçevede kendilerine ait bağımsız mal varlıkları da mevcuttur. Tüzel kişilerde kişiliğin sona ermesi kendiliğinden ya da kararla ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>30</sup> Dural/Öğüz, 2016, 8. Ancak Roma hukuku gibi köleliğin geçerliliği olduğu hukuk sistemlerinde, köle olan insanlar kişi olarak kabul edilmiyor ve eşya gibi muamele görüyorlardı.

<sup>31</sup> (İnsan Hakları Evrensel Beyannameyi m. 1, 2, 4, 6).

<sup>32</sup> Tekinay, S. S. (1987). *Medeni Hukuka Giriş Dersleri*. (5. Bası). İstanbul: Filiz Kitapevi, 207.

<sup>33</sup> Ayan/Ayan, 2016, 44.

<sup>34</sup> Dural/Öğüz, 2016, 8.

<sup>35</sup> Hatemi, 2017, 2.

<sup>36</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 499.

<sup>37</sup> Hatemi, 2017, 91.

## 1.2. Hukuki Ehliyet Kavramının Tarihçesi

Hukuki kurumların tarihsel gelişimini öğrenmenin, bugün yürürlükte olan hukuk sistemlerinde kabul edilen kurumları anlamak ve değerlendirmek bakımından büyük yararının olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Hukuk, sürekli değişen, gelişen, insanların ihtiyaçlarına göre şekillenen bir olgudur.

Hukuki ehliyet kavramının tarihi köklerine inmenin günümüzde benimsenen ehliyet anlayışını ve uygulamalarını anlamada yarar sağlayacağını düşünmekteyiz. Bu nedenle, “Tarih bilinci olmayan hukukçu tehlikelidir”, “Tarihsel kökenini bilmeyen hukukçu kördür” ifadelerinin yol göstericiliğinde<sup>38</sup>, bu başlık altında, başta Roma hukuku daha sonra ise İslam hukuku düzenlemelerine ve pratiklerine yer vereceğiz. Hukuk sistemlerindeki düzenlemeleri anlamak bugün uygulanan ehliyet kurumunu anlamak bakımından önem arz etmektedir.

Roma hukuku esasında eski Romanın ve Roma İmparatorluğunun hukukudur<sup>39</sup>. Roma hukuku, Roma Devletinin kurulduğu yıllarda ortaya çıkan ve yüzlerce yıl uygulanan, başta Avrupa ülkeleri olmak üzere, birçok ülkenin hukuk sistemini doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen bir sistemidir. Aslında tarih içinde yaşamış ve ömrünü tamamlamış olan bu hukuku incelemenin amacı tarihi bilgi edinmekten ziyade düşünce tarzını benimsemenin öneminden kaynaklanmaktadır<sup>40</sup>.

Gerek özel hukuk gerekse kamu hukuku alanında kuralların ve kurumların ilk ortaya çıkışlarını ve gelişimlerini izleme olanağı sağlayan Roma hukukunun incelenmesinin önemi büyüktür. Roma hukuku hiçbir zaman Türk toplumlarında doğrudan doğruya geçerli olmamakla beraber hukuk kültürü bakımından büyük önem taşımaktadır<sup>41</sup>. Ayrıca Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte Türkiye'nin Avrupa

<sup>38</sup> Üçok, C./ Mumcu, A./ Bozkurt, G. (1996). *Türk Hukuk Tarihi*. Ankara: Turhan Kitapevi, 4.

<sup>39</sup> Umut, Z. (1999). *Roma Hukuku Ders Notları*. (Üçüncü Bası). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 3.

<sup>40</sup> Umut, 1999, 4.

<sup>41</sup> Çelebican, Ö. K. (2014). *Roma Hukuku*. (Yeni Medeni Kanun'a Uyarlanmış Onyedinci Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi, 3-4.

hukuk topluluğuna girmesi neticesinde Avrupa ülkelerini hukuk kültürü anlamında besleyen Roma hukukunun etkileşimleri somutlaşmıştır.

İslam hukuku, Türklerin İslamiyeti kabul etmesi ile hukuk sistemi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Bu durum bireysel ve toplumsal hayatı köklü bir şekilde etkilemiştir. Türk hukuk tarihi bakımından İslamiyet sonrası hukuk sistemi Selçuklu ve Osmanlı dönemleri olmak üzere ayrıma tabi tutularak incelenebilir. Osmanlı dönemi hukuk sistemi ise ikili ayrımla incelemek mümkündür. Bunlar; kuruluştan Tanzimat'a kadar olan dönem ve Tanzimat dönemidir. Tanzimat döneminde hukuki müesseseler ve kavramlar önceki uygulamalardan esaslı bir şekilde farklılık göstermektedir.

### 1.2.1. Roma Hukukunda Hukuki Ehliyet

Ehliyetli olmak kişilere özgü bir durumdur. Roma hukukunda kişi kavramı bütün insanlar için kullanılmamaktaydı. Çünkü Roma Hukukunda her insan kişi olarak kabul edilmez ve kişi olabilmek için insan olmak yeterli olarak görülmezdi. Kimlerin kişi olabileceği devirlere, inanışlara, zihniyetlere göre değişmekteydi<sup>42</sup>.

Hukukta gerçek kişilerin yanında tüzel kişiler de bulunmaktadır. Roma'da bugünkü anlamda tüzel kişiler kavramı bulunmamasına<sup>43</sup> rağmen kendisini oluşturan kişilerden ayrı bir varlığa sahip toplulukların varlığı kabul edilmekteydi<sup>44</sup>.

Roma kanunları sadece Roma vatandaşları için hüküm ifade etmekteydi. Şehir devleti şeklinde örgütlenmiş Roma topluluğunun hukuku olarak doğan *Ius Civile*<sup>45</sup>, sadece Roma vatandaşlarına uygulanan hukuk kurallarından oluşmaktaydı. Yabancılar, bu hukukun dışında kalmaktaydılar. Yabancılar hak ehliyetine sahip olamazlardı. Hatta hemen hemen hiçbir haktan yararlanamazlardı.

---

<sup>42</sup> Umur, 1999, 153.

<sup>43</sup> Tahiroğlu, B./Erdoğmuş, B. (2012). *Roma Hukuku Dersleri*. (Sekizinci Basım). İstanbul: Der Yayınları, 154.

<sup>44</sup> Akıncı, Ş. (2016). *Roma Hukuku Dersleri*. (Dokuzuncu Baskı). Konya: Sayram Yayınları, 204.

<sup>45</sup> Çelebican, 2014, 91-105.

Vergi ehliyeti bakımından daha sonra ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere medeni hukukta geçerli olan hak ehliyeti ve fiil ehliyeti durumlarına göre belirlemeler yapılmaktadır. Bu nedenle bu bölümde Roma hukukunda hak ehliyeti ve fiil ehliyeti kavramları aşağıda ayrı ayrı açıklanacaktır.

### 1.2.1.1. Hak ehliyeti

Hak ehliyeti, kişinin hak sahibi olabilmesi ve borç altına girebilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Roma hukukunda hak ehliyeti kavramını ifade eden “status”, bir kişinin hak ehliyeti bakımından hukuk düzeni karşısındaki hukuki durumunu gösteren bir terim olarak kabul edilmekteydi<sup>46</sup>.

Roma hukukunda hak ehliyetine sahip olabilmek için bugün Türk Medeni Kanununda (TMK) kabul edilen tam ve sağ doğum yeterli görülmemekteydi<sup>47</sup>. Tam ve sağ doğumun yanında başka şartların da gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar; hür olmak, Roma vatandaşı olmak ve baba egemenliği altında bulunmamak olarak açıklanmaktaydı. Bu üç şart bir arada gerçekleştiği takdirde hak ehliyetine sahip olmak mümkün hale gelirdi. Üç şart birlikte gerçekleşmediği takdirde hak ehliyetinin varlığı söz konusu değildi.

Roma hukukunda insanlar bu şartlara sahip olup olmadıklarına göre üç farklı statüde sınıflandırılmışlardı. Bunlar; statüs libertatis (hürriyet durumu), statüs civitatis (vatandaşlık durumu) ve statüs familia (aile durumu)’dır<sup>48</sup>.

Roma’da insanlar hürriyet durumuna göre hürler ve köleler olmak üzere ikiye ayrılırdı<sup>49</sup>. Hür insanlar kişi yani hakların sahibi olabildikleri halde, köleler bir mal

<sup>46</sup> Başman, Y. (1999). Roma Hukukunda Kadının Hak ve Fiil Ehliyeti. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk, 16.

<sup>47</sup> Türk Medeni Kanunu (TMK) m. 28: Doğum ve Ölüm:

“Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder”.

<sup>48</sup> Akıncı, 2016, 160.

<sup>49</sup> Akıncı, 2016, 161.

gibi sadece hakların konusunu oluştururdu<sup>50</sup>. Köleler mal olarak kabul edilen hürriyetlerinden yoksun kimselerdi. Hürler ise kendi aralarında ingenuus (doğuştan hürler) ve libertinus (azatlılar) olarak ikiye ayrılırdı. Ingenuuslar, doğuştan hür olanlardı, libertinuslar ise köle durumunda iken sonradan hürriyetini kazanan, azat edilen kimselerdi.

Roma Hukukunda hak ehliyetine sahip olabilmek için gerekli ilk şart köle olmamaktı<sup>51</sup>. Bu nedenle sadece ingenuus ve libertinus olan kimselerin hak ehliyetine sahip olabilme imkânı bulunmaktaydı. Ancak libertinus olanlar gerek kamu hukuku gerek özel hukuku alanında ingenuus olanlara kıyasla daha sınırlı haklara sahip olmaktaydılar<sup>52</sup>.

Hak ehliyetine sahip olabilmek için ikinci şart ise Roma vatandaşı olmaktı. Roma Hukukunun gerek kamu hukuku gerekse özel hukuk alanında tanıdığı haklardan sadece vatandaş olanlar faydalanabilmekteydi<sup>53</sup>. Roma vatandaşlığı; doğum, azat etme ya da tanıma gibi değişik yollardan kazanılırdı<sup>54</sup>. Modern hukuk sistemlerinde olduğu gibi Roma'da da vatandaşlığın ilk kazanılma şekli doğumla başlamaktaydı. Roma hukukuna göre anne ve babanın *Ius Civile*'ye<sup>55</sup> göre geçerli bir evlilik yapmış olmaları durumunda, Roma vatandaşı olan anne babanın çocukları da Roma vatandaşı olmaktaydı. Böyle bir evlilikte çocuk babanın vatandaşlık durumunu kazanırken, *Ius Civile*'ye göre geçerli bir evlilikten söz edilemediği durumlarda, doğum anında annenin vatandaşlık durumuna bakılırdı<sup>56</sup>. Roma vatandaşı anne ve yabancı bir babadan olan çocuğun önceleri Roma vatandaşı olacağı kabul edilmekle birlikte, daha sonra bu durum sakıncalı görülerek, babaları yabancı olan çocukların da yabancı sayılacağı kuralı getirildi<sup>57</sup>. Vatandaşlığın ikinci kazanılma şekli ise azat edilen kölenin hürriyeti ile birlikte

---

<sup>50</sup> Umur, 1999, 155.

<sup>51</sup> Akıncı, 2016, 161.

<sup>52</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 139.

<sup>53</sup> Akıncı, 2016, 178.

<sup>54</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 147; Akıncı, 2016, 180.

<sup>55</sup> *Ius Civile*; kanunlara, rahiplerin faaliyetlerine, örf ve âdetlere dayanan hukuk olarak ifade edilirdi. Bakınız (bkz). Umur, 1999, 92.

<sup>56</sup> Akıncı, 2016, 180.

<sup>57</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 147; Akıncı, 2016, 180.

Roma vatandaşlığını da kazanması durumunda gerçekleştirdi<sup>58</sup>. Üçüncü tanıma şekli de devletin istediği kişilere Roma vatandaşlığı tanınması şeklinde gerçekleşirdi.

Hak ehliyetine sahip olmanın üçüncü şartı ise baba egemenliği altında olmamaktı. Roma'da ailenin başında pater familias (aile babası) bulunurdu. Aile babasının aile evlatları üzerindeki hâkimiyetine ise patria potestas (baba hâkimiyeti) denmekteydi. Aile adeta küçük bir devlet gibi örgütlenmişti<sup>59</sup>. Aile babasının hâkimiyetinde bulunan kişiler; aile babasının eşi, çocukları, gelinleri, torunları ve onların çocuklarıyla, köleleri ve hizmetçilerinden oluşurdu<sup>60</sup>. Aile babası hem hukuki hem ekonomik bakımdan oldukça geniş yetkilere sahip tek kişi olarak ifade edilirdi<sup>61</sup>.

Hak ehliyeti kısaca haklara sahip olma ve borç altına girebilme ehliyetidir. Roma Hukuku'na göre hak ehliyetine sahip olabilmek için sağ ve tam doğmanın yanında ayrıca hür olmak, Roma vatandaşı olmak ve baba egemenliği altında bulunmamak gerekiyordu. Bu şartlardan herhangi birine sahip olmayanların; kölelerin, Roma vatandaşı olmayanların veya baba egemenliği altında bulunanların hak ehliyetine sahip olması mümkün değildi.

Hak ehliyeti kısıtlanan kimseler gerek kamu hukuku gerek özel hukuk alanında pek çok haktan mahrum bulunmaktaydı. Roma da hak ehliyetini kısıtlayan durumlar ise azatlılık, şerefsizlik, din, belli sınıflara mensup olmak ve kadın olmaktı<sup>62</sup>. Azat edilen köleler libertinus olarak isimlendirilirdi ve artık özgür olmalarına rağmen bazı haklardan mahrum kalırlardı<sup>63</sup>. Kamu hukuku alanında seçme ve seçilme hakkı gibi bazı konularda kısıtlanan hakları olmakla beraber, özel hukuk alanında da özgür Roma vatandaşlarıyla evlenmelerinin yasak olması gibi kısıtlanan hakları bulunmaktaydı<sup>64</sup>. Roma toplumu içinde saygınlığın yitirilmesi

---

<sup>58</sup> Akıncı, 2016, 180.

<sup>59</sup> Akıncı, 2016, 182.

<sup>60</sup> Akıncı, 2016, 181.

<sup>61</sup> Umur, 1999, 174-175; Akıncı, 2016, 183.

<sup>62</sup> Umur, 1999, 176; Akıncı, 2016, 187.

<sup>63</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 152.

<sup>64</sup> Azatlı olan birinin imparator kararıyla doğuştan özgür sayılması zamanla mümkün olabilmiştir. Bkz. Tahiroğlu/Erdoğan, 2003, 126.

şerefsizlik olarak adlandırılırdı ve şerefsiz olan kişilerin, hak ehliyetinin şartlarını sağlasalar bile, hem kamu hukukuna hem de özel hukuka ilişkin bazı hakları kısıtlanırdı<sup>65</sup>.

Roma'da Hristiyanlık öncesi dönemde din, hak ehliyetini etkileyen bir unsur olmamıştır. Hristiyanlığın doğuşuyla birlikte durum değişmiş, Hristiyanların Roma kanunlarına uymayı reddetmeleriyle birlikte cezalandırılmaları söz konusu olmaya başlamıştır<sup>66</sup>. Hristiyanlığın devletin resmi dini haline gelmesi ise durumu tersine çevirmiştir. Bu tarihten sonra çok tanrılı dine inananların ve Yahudilerin hak ehliyetleri kısıtlanmıştır<sup>67</sup>. Sınıflara ayrılmış olan Roma toplumu, hak ehliyetine sahip olma konusunda bu ayrımdan etkilenmiştir. Mensup olunan sınıf ya da meslek kuruluşuna bağlı olarak kişilerin hak ehliyetleri kısıtlanabilmekteydi<sup>68</sup>.

Roma'da kadınlar, erkeklere kıyasla hak ehliyeti bakımından her zaman geriden gelmişlerdir. Roma hukukuna göre, kamu hukuku alanında kadınların hak ehliyetleri bulunmamaktaydı. Özel hukuk alanında ise hak ehliyeti bakımından oldukça kısıtlı bir alan vardı. Sui iuris<sup>69</sup> olan özgür bir Romalı kadın hak ehliyetine sahipti; fakat bu bakımdan Romalı hür bir erkekle kıyaslanması mümkün bile değildi<sup>70</sup>. Roma'da baba egemenliği esastı. Evlenen kadın üzerinde kocası eğer patria potestas altındaysa, onun pater familias'ı egemenlik hakkını elde ederdi, bu egemenlik manus olarak adlandırılmaktaydı. Üzerinde manus kurulan evli kadının kendi ailesi ile olan hak ve yükümlülükleri karşılıklı olarak sona erer ve kadın bütün hukuki sonuçları ile kocasının ailesine katılırdı. Kocasının egemenliği altına giren kadın varsa hak ehliyetini kaybederdi. Kadının malı ve şahsı kocasına ait olurdu.

Çağdaş hukukta olduğu gibi Roma Hukukunda da kişilik doğumla başlamaktaydı. Özgür, Roma vatandaşı ve baba egemenliği altında bulunmayan kişiler doğdukları anda özel hukuk bakımından kişi kabul edilmekteydiler. Tam

---

<sup>65</sup> Aksaray, B. (2012). *Roma Hukukunda Kadının Hak ve Fiil Ehliyeti*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 19.

<sup>66</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 151; Akıncı, 2016, 189.

<sup>67</sup> Umur, 1999, 178.

<sup>68</sup> Akıncı, 2016, 190.

<sup>69</sup> Hak ehliyetine sahip kişiyi ifade etmektedir.

<sup>70</sup> Akıncı, 2016, 191. Roma da kadınların hak ehliyeti açısından kısıtlanmasının korumaya yönelik ve oldukça kısıtlı olduğuna ilişkin görüş için bkz. Umur, 1999, 179.

doğum olmalı, düşük olmamalı, en az yedi aylıkken doğum gerçekleşmeli ve doğan çocuğun insana benzemesi gerekmektedir<sup>71</sup>. Doğum ile başlayan kişilik ölüm ile sona ererdi. Çağdaş hukukta kabul edilen bir kişiden uzun süre haber alınamaması durumunda ya da ölmüş olabileceğine karine oluşturan durumların varlığında bu kişiler hakkında gaiplik kararı alınması ve bu durumda bu kişiler hakkında ölmüş gibi hukuki sonuçların doğması durumu Roma Hukukunda öngörülmemekteydi. Roma Hukukuna göre, özel hukuk bakımından bir insanın kişi sayılmasının üç koşulu vardı. Bunlardan herhangi birinin kaybı da kişiliğin kaybına yol açmaktaydı. Roma hukukuna göre insanın fiziki varlığı ortadan kalkmadan hukuki anlamda varlığı kısmen ya da tamamen ortadan kalkabilmekteydi<sup>72</sup>.

### 1.2.1.2. Fiil ehliyeti

Kişinin kendi fiilleriyle hak sahibi olabilme ve borç altına girebilme ehliyeti olarak tanımlanan fiil ehliyeti, günümüzden farklı düzenlemelerle şekillenmiş olsa da, Roma hukukunda da yer alan bir kavramdır. Fiil ehliyeti kavramını, hem hukuki işlem ehliyetini hem de haksız fiil ehliyetini içeren bir üst kavram olarak açıklamak mümkündür<sup>73</sup>. Hukuki işlem ehliyeti geçerli bir hukuki işlem yapabilmeyi ifade ederken, haksız fiil ehliyeti işlenen haksız fiillerden sorumlu tutulabilmeyi ifade eder<sup>74</sup>.

Çağdaş hukukta kişinin hak ehliyeti olmaksızın fiil ehliyetinin olması mümkün değilken, Roma hukukunda kişinin hak ehliyeti olmaksızın fiil ehliyetinin ya da fiil ehliyeti olmaksızın hak ehliyetinin bulunması mümkündür<sup>75</sup>. Örneğin kölelerin hak ehliyeti bulunmamasına rağmen şartları sağlamaları durumunda fiil ehliyetinin bulunabilmekteydi<sup>76</sup>.

Fiil ehliyetinin hiç olmamasının yansıra fiil ehliyetini daraltan sebepler sonucu eksik olması durumu da söz konusuydu. Bu durumda eksiklik tutor (vasi) ya da

---

<sup>71</sup> Çelebican, 2014, 169.

<sup>72</sup> Çelebican, 2014, 170.

<sup>73</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 184.

<sup>74</sup> Çelebican, 2014, 201.

<sup>75</sup> Çelebican, 2014, 203.

<sup>76</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 184.

curator (kayım) aracılığı ile tamamlanmaktaydı<sup>77</sup>. Roma Hukukunda fiil ehliyetini kısıtlayan sebepler; yaş, akıl hastalığı, savurganlık ve cinsiyet olmak üzere dört başlıkta ifade edilmekteydi.

Bütün hukuk sistemlerinde kişinin fiil ehliyetine sahip olup olmadığının belirlenmesinde etkili olan yaş, Roma hukukunda fiil ehliyetinin varlığını belirleyen en önemli etkendi. Erginlik yaşının altında olanlar; ergen olmayan küçükler ve ergen küçükler olmak üzere iki bir ayrıma tabi tutulmaktaydı<sup>78</sup>. Bu gruplar kendi içinde de ayrımlara tabi tutularak fiil ehliyetleri bakımından farklı durumlara sahip olmaktaydı. Erginlik yaşını tamamlayan kişi, fiil ehliyetinin yaş şartını sağlamış kabul edilirdi.

Akıl hastalığının sürekli olduğu durumlarda hem hukuki işlem ehliyeti hem de haksız fiil ehliyeti ortadan kalkmaktaydı<sup>79</sup>. Akıl hastalığının sürekli olmadığı durumlarda ise kişinin ayırt etme gücünün bulunduğu anlarda fiil ehliyetinin var olduğu kabul edilmişti. Akıl hastası olup sui iuris olan erginlere kayyım atanırdı. Dolayısıyla baba egemenliği altında bulunmayan ve kendilerine vasi atanmayan kişilere kayyım atanmaktaydı<sup>80</sup>.

Roma'da kadınlar ile erkekler eşit değillerdi. Baba hâkimiyetinde veya kocasının hâkimiyetinde olmayan sui iuris kadınlar vesayet altına alınırdı<sup>81</sup>. Bu kadınların yaptıkları hukuki işlemlerin geçerli olabilmesi için vasilerinden izin almaları gerekirdi<sup>82</sup>. Kadınların yaşları ve statüleri ne olursa olsun fiil ehliyetleri hiçbir durumda tam olmazdı. Hukuki işlem ehliyeti yönünden kadınlar lehlerine olan işlemleri yapabilirlerdi ancak aleyhlerine olan işlemleri yapamazlardı<sup>83</sup>.

Roma hukukuna göre sahip olduğu malvarlığını aşırı derecede tüketerek ailesini maddi güçlük içinde bırakan kişi savurgan olarak kabul edilmiş ve bu

---

<sup>77</sup> Umur, 1999, 197.

<sup>78</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 185. Erginlik yaşı dönemlere göre değişebilmekteydi. Mesela M. Ö. 1900 yılında çıkarılan bir kanunla 25 olarak kabul edilmiştir. Bkz. Akıncı, 2016, 195.

<sup>79</sup> Akıncı, 2016, 201; Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 190.

<sup>80</sup> Akıncı, 2016, 201.

<sup>81</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 189.

<sup>82</sup> Akıncı, 2016, 202; Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 189.

<sup>83</sup> Akıncı, 2016, 202.

sebeple kendisine kayyım atanarak hukuki işlem ehliyeti daraltılmıştır<sup>84</sup>. Bu kişiler haksız fiillerden sorumlu tutulurdu ve hak iktisap etmeleri mümkündü ancak malvarlığını azaltıcı işlemler yapamazlardı<sup>85</sup>. Erginlik yaşına ulaşmış kadınların evlenme ehliyetlerinin varlığı kabul edilirdi<sup>86</sup>. Ergen kadınların haksız fiil ehliyetleri bakımından herhangi bir sınırlama bulunmamaktaydı<sup>87</sup>.

### 1.2.2. İslam Hukukunda Hukuki Ehliyet

İslam Hukukunun, İslam Dini kapsamında hem insanların birbiri ile olan hem de Allah'la olan münasebetlerini düzenleyen hukuk sistemi olarak tanımlanması mümkündür. Şöyle ki; İslamiyet yalnızca bir din değil aynı zamanda devletin işleyişini ve Müslümanların yaşayışlarını düzenleyen kuralları koyan bir sitemdir<sup>88</sup>.

Kişi hak sahibi olabilen haklardan yararlanabilen varlıktır. Hukuki bir kavram olan kişi, İslam hukukunda hak ehliyeti olarak anlaşılmaktadır<sup>89</sup>. Eski hukukumuzda gerek kişi gerekse kişilik kavramının karşılığı olarak zimmet kavramı kullanılmıştır<sup>90</sup>. İslam hukukunda gerçek kişilerin yanında tartışmalı da olsa tüzel kişilerin varlığı da kabul edilmektedir<sup>91</sup>.

İslam hukukunda kişilik sağ olarak doğmak şartıyla ceninin ana rahmine düşmesiyle başlar ve ölümle sona erer<sup>92</sup>. Sadece fiziki ölüm değil ayrıca bir takım sebepler veya bazı karineler dolayısıyla hâkim tarafından bir kimsenin ölümüne

<sup>84</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 191.

<sup>85</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 191.

<sup>86</sup> Akıncı, 2016, 203.

<sup>87</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2012, 190.

<sup>88</sup> Umur, Z. (1993). *Türk Hukuk Tarihi Dersleri I. Cilt.* (Tıpkıbasım). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 145.

<sup>89</sup> Cin, H./Akyılmaz, G. (2014). *Türk Hukuk Tarihi.* (5. Baskı İlave Basım). Konya: Sayram Yayınları, 287.

<sup>90</sup> Demir, A. (2011). *Türk Hukuk Tarihi.* İstanbul: Yitik Hazine Yayınları, 137; Cin/Akyılmaz, 2014, 287.

<sup>91</sup> Cin/Akyılmaz, 2014, 287.

<sup>92</sup> Cin/Akyılmaz, 2014, 288-289; Aydın, M. A. (2007). *Türk Hukuk Tarihi.* (6. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 223. Ceninin eksik bir kişilik ve ehliyetinin olduğu kabul edilmektedir. Eksik kişiliğin hüküm ifade edebilmesi için ceninin sağ olarak doğması şarttır.

Ayrıca normal şartlarda ceninin ölü olarak dünyaya gelmesi kişiliği başlatmaz ancak dış müdahale ile yani anne karnına darbe vurmak ya da kürtaj gibi dış müdahale ile düşürülen çocukta sağ olarak dünyaya gelmiş ve ölmüş kabul edilir. Böylelikle miras gibi sahip olduğu bir kısım haklardan yararlanması mümkündür. Bkz. Ekinci, E. B. (2014). *Osmanlı Hukuku Adalet ve Mülk.* (Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı). İstanbul: Arı Sanat Yayınevi, 395.

hükmedilmesi durumunda kişiliğin sona erdiği kabul edilmektedir<sup>93</sup>. İslam hukukunda kişiliğe ilişkin hükümler ehliyet konusu altında incelenmiştir<sup>94</sup>. Ehliyet zimmetin önemli bir unsurudur<sup>95</sup>. Kişilik İslam fıkında ceninin ana karnında oluşmaya başlamasıyla başlar ve ölümlle sona erer. İslam Hukukunda kişiliğin başlaması için tam doğum şartı aranmamaktadır<sup>96</sup>. Çocuk anneden sağ bir şekilde ayrılmış ise o zaman kişilik anne rahmine düştüğü andan itibaren başlayacaktır.

İslam Hukukunda ehliyet konusunun genel teorisi fıkıh usulünde incelenmektedir. Ehliyet Arapça “ehl” kökünden türetilmiş ve mastar halini almıştır. Ehliyet sözlükte “yetki, elverişlilik, liyakat, yeterlilik” gibi anlamlara gelmektedir<sup>97</sup>.

İslam hukukunun kaynakları temelde Kitap, Sünnet, icmâ ve kıyas olarak bilinmektedir<sup>98</sup>. Esasında ilk ve en önemli kaynak Kitap, yani Kur’an-ı Kerimdir, ikinci kaynak ise Sünnet Hz. Peygamberin sözleri, davranışları veya başkalarının söz ve davranışlarını onaylamasıdır<sup>99</sup>. Bu anlamda İslam Hukukunun birinci kaynağı olan Kur’an da ehliyet kelimesi sözcük olarak geçmemektedir.

Ehliyet, Fıkıh usulü terimi olarak kişinin hukuki haklara ve yükümlülüklerle muhatap olmaya elverişliliğini ifade etmektedir<sup>100</sup>. İslam hukukunda ehliyet kişinin hak ve borçlara ehil olması ve hak ve borç doğurucu hukuki işlemleri kendi iradesi veya fiilleri ile yapabilmesidir<sup>101</sup>. Ayrıca ehliyet; kanun koyucunun kişide takdir

<sup>93</sup> Ekinci, 2014, 396.

<sup>94</sup> Üçok, C./Mumcu, A./Bozkurt, G. (2011). *Türk Hukuk Tarihi*. (Onbeşinci Bası). Ankara: Turhan Kitapevi, 102.

<sup>95</sup> Demir, 2011, 139.

<sup>96</sup> Ancak doktrinde tam doğum şartı arayanlarda mevcuttur. Şafiler tam doğumu aramışlardır.

<sup>97</sup> Avcı, M. (2017). *Türk Hukuk Tarihi*. (Güncelleştirilmiş Altıncı Bası). Konya: Atlas Akademi, 299; Bardakoğlu, A. (1994). *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (DİA)*. Cilt: 10. 533.

<sup>98</sup> Umur, 1993, 149; Üçok, C./Mumcu, A. (1985). *Türk Hukuk Tarihi*. (Beşinci Baskı). Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi, 46.

<sup>99</sup> Aydın, 2007, 34-35.

<sup>100</sup> Uzunpostalıcı, M. (2006). *“İslam Hukuku Açısından Ehliyet”*. İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi. (8). 155-156; Bardakoğlu, 1994, Cilt: 10, 533.

<sup>101</sup> Cin/Akyılmaz, 2014, 291; Aydın, 2007, 226.

ettiği ve onu din ve hukukun muhatabı olmaya elverişli hale getiren vasıfların toplamından oluşmaktadır<sup>102</sup>.

Ehliyet kişinin cenin döneminden başlayan ve fiziki, akli gelişimiyle beraber sürekli değişen bir süreçtir. İslâm hukukunda insan hayatı hukuki kişiliğin başlamasından itibaren ehliyet açısından çeşitli dönemlere ayrılmaktadır. Her bir dönem için farklı kurallar belirlenmektedir ve ehliyet de bu dönemlere uygun adlandırılıp ayrımlara tabi tutulmaya çalışılmaktadır.

İslam hukukunda ehliyet, hak (vücub) ve fiil (eda) ehliyeti olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>103</sup>. Hak ehliyetinin temeli hayatta olmaya dayandırılmaktadır. Fiil ehliyetinin temeli ise akıl, buluğ, temyiz, rüşt ve kısıtlılık durumlarına göre değerlendirilmektedir<sup>104</sup>.

Fıkıh eserlerinde ehliyet, hak ve fiil ehliyeti olmak üzere iki ana başlıkta; insan hayatı da cenin, çocukluk, temyiz, buluğ ve rüşt şeklinde dönemlere ayrılarak incelenmektedir<sup>105</sup>.

### 1.2.2.1. Hak ehliyeti (Vücub ehliyeti)

Vücub, sözlük anlamı itibariye gerekli olmak, gereklilik anlamlarına gelmekle birlikte İslam hukuku açısından vacip olmayı ifade eder. Vücub, fiilin kesin ve bağlayıcı bir şekilde istenildiğini anlatır<sup>106</sup>. Vacip olma, İslam hukuku bakımından farzla eş anlamlı olarak değerlendirilmekle birlikte Hanefilere göre farzdan bir derece aşağı olan hüküm anlamında kullanılmaktadır<sup>107</sup>.

Vücub ehliyeti, kişinin haklara sahip olabilme ve borç altına girebilme ehliyeti, şeklinde tanımlanmaktadır. Modern hukukta, medeni haklardan yararlanma ehliyeti

<sup>102</sup> Ehliyet leh ve aleyhe olan şer'i tekliflerin teveccühüne, vücubüne selahiyetli bulunmaktır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Bilmen, Ö. N. (1967). *Hukuku İslamiye ve İstilahat-ı Fıkhiyye Kamusu*. İstanbul: Bilmen Yayınevi, Cilt 1, 31.

<sup>103</sup> Ekinci, 2014, 400.

<sup>104</sup> Ovacı, V. (2015). "Mukayeseli Hukuk Çerçevesinde İslam Ceza Hukukunda Cehalet (Kanunu Bilmeme)". *Bozok Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*. Cilt 8, (8), 19.

<sup>105</sup> Bardakoğlu, 1994, Cilt 10, 534.

<sup>106</sup> Bardakoğlu, A. (1994). *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (DİA)*. Cilt: 42, 413.

<sup>107</sup> Bardakoğlu, 1994, Cilt 42, 410.

anlamına gelen vücut ehliyetinin özünü; kişilerin haklardan faydalanması teşkil eder, borçlanma yönü ise daha çok üçüncü şahısların haklarını korumaya yönelik bir önlemdir.

Vücut ehliyetinin temelini insan olma vasfı teşkil etmektedir. Yaşayan her insanın hak ehliyetinin bulunduğu kabul edilmesi, amaç itibariyle hem onun haklarını hem de insan olma vasfı ve onurunu koruyucu bir rol üstlendiğinden toplum ve hukuk düzeninin de tabii gerekleri arasında yer alır.

Ehliyet bazı kimselerde tam bazılarında ise eksik olarak bulunmaktadır. İslam hukukunda eksik hak ehliyeti ceninin ve kölenin ehliyetini ifade etmektedir<sup>108</sup>. Bu ceninin sınırlı da olsa bir kısım haklara sahip olduğu dolayısıyla miras, vakıf ve vasiyet lehtarları olabileceği gibi nesebinin sabit olması durumlarını ifade eder<sup>109</sup>. Tam vücut ehliyeti ise her türlü hak ve borç altına girebilme ehliyetidir.

Kişinin haklardan faydalanabilmesini ve borçlanabilmesini ifade eden hak ehliyeti kişi ehliyetinin de özünü ve vazgeçilmez alt sınırını teşkil eder. Kişi, vücut ehliyetini kazanmak için herhangi bir işleme gerek duymaz. Bu nedenle pasif bir ehliyettir. Küçükler, akıl hastaları, kısıtlılar da tam vücut ehliyetine sahiptir.

### 1.2.2.2. Fiil ehliyeti (Eda ehliyeti)

Eda ehliyeti, kişinin kendisi için hak ve borçlar doğuran hukuki işlemleri yapabilme yetkisi olarak tanımlanabilmektedir<sup>110</sup>. İslam hukukunda var olan eda ehliyeti, içerik itibariyle medeni hukuktaki fiil ehliyetinden daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. İbadet ehliyeti ve ceza ehliyeti eda ehliyetinin içerisinde değerlendirilmektedir.

Vücut ehliyetinin pasif vasfına karşılık, eda ehliyeti aktif bir vasıf taşımaktadır. Kişinin hayatının hangi devresinde ve hangi durumda ne tür hak ve

---

<sup>108</sup> Avci, 2017, 300.

<sup>109</sup> Demir, 2011, 139.

<sup>110</sup> Aydın, M. A. (2001). *Türk Hukuk Tarihi*. (4. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 219.

ehliyeteye sahip olacağını konu alan bu düzenlemeler, esasen hem ilgili kişilerin haklarını korumaya hem de hukuki hayatta güven ve istikrarı sağlamaya yöneliktir.

Eda ehliyeti, kişinin hak ehliyeti sebebiyle faydalanmaya ehil olduğu hakları bizzat kullanmasını, hak ve borçlar doğurabilecek şekilde hukuki işlem yapabilmesini ifade ettiğinden “muamele, tasarruf, fiil ehliyeti/medeni hakları kullanma ehliyeti” diye de anılmaktadır<sup>111</sup>.

Eda ehliyeti tam ve eksik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam eda ehliyetinin varlığı için ayırt etme gücünün olması, buluş<sup>112</sup> ve rüşd<sup>113</sup> şartlarının da gerçekleşmesi gerekir. Bu üç şarttan biri eksik ise eksik eda ehliyeti söz konusu olur<sup>114</sup>.

Akıllı ve buluş çağına gelmiş olan kimse reşit de olmuş ise her konuda tam ehliyetlidir. İslam hukukunda tam eda ehliyeti, erginlik (rüşd); tam ceza ve evlilik ehliyeti ise ergenlik (buluş) ile başlamaktadır<sup>115</sup>. Ergenlik dönemi, kişinin biyolojik olarak olgunluğa ulaşması veya bunun için belirlenen üst yaş sınırını geçmesi ile başlar. Eğer kişi buluşla birlikte erginlik yaşına gelmemişse (reşit olmamışsa), bu durumda mali nitelikli sözleşmeler için eksik hak ehliyetine sahip olacaktır<sup>116</sup>. Erginlik ise kişinin akli ve fikri olgunluğa ulaşmasıyla başlar. Bu dönem genelde çağdaş hukukta belli bir yaş sınırı olarak belirlenmekte iken İslam hukukunda genel olarak buluş çağı ile birlikte erginliğinde edinildiği kabul edilmiştir<sup>117</sup>.

İslam hukukunda kadınların hukuki statüsü ile ilgili ayrı bir başlık açmak konunun kapsamını genişletecektir. Bu nedenle çalışmamızda ehliyet yönünden kadınların durumuna da değinilecektir. Şeri hukuk bakımından kanun önünde

---

<sup>111</sup> Avci, 2017, 300; Aydın, 2001, 219.

<sup>112</sup> Biyolojik olgunluk olarak ifade edilir. İslam hukukunda alt ve üst yaş sınırları getirilmiştir.

<sup>113</sup> Akli ve fikri olgunluk olarak ifade edilir.

<sup>114</sup> Avci, 2017, 300.

<sup>115</sup> Avci, 2017, 301.

<sup>116</sup> Cin/Akyılmaz, 2014, 298.

<sup>117</sup> Cin/Akyılmaz, 2014, 298-299.

kadın ile erkek arasında bir fark gözetilmemekle beraber dini bakımdan kadına daha az sorumluluk yüklenmiştir<sup>118</sup>.

İslam hukukunda ehliyeti sakatlayan durumlar kişinin iradesi dışında gerçekleşmişse “semavi”, kişinin iradesiyle gerçekleşmişse “müktesep” olarak ifade edilmektedir<sup>119</sup>. Semavi arızalar; akıl hastalığı, akıl zayıflığı, bayılma, uyku, ölüm hastalığı, kölelik, küçüklük ve unutma şeklindedir. Bu arızalara kişinin bir etkisi yoktur. Müktesep arızalar ise savurganlık, sarhoşluk, borçluluk ve iflas olarak sayılabilmektedir.

### 1.3. Hukuki Ehliyet Türleri

Ehliyet, hukuk süjesinin haklara sahip olmasını, hakları kullanmasını, görev, yükümlülük ve sorumluluklar yüklenebilmesini ifade etmektedir<sup>120</sup>. Bu tanım, hak ehliyeti ve fiil ehliyeti tanımlarını içermektedir. Yargılama hukuku bakımından ise hak ehliyetinin görünümü olarak taraf ehliyeti, fiil ehliyetinin görünümü olarak ise dava ehliyetini içermektedir. Dolayısıyla yargılama hukukunda ehliyet kavramından dava ve taraf ehliyeti anlaşılmalıdır. Ceza hukuku bakımından ehliyet ise ceza ehliyeti olarak kendini göstermektedir. Bu bölümde, ehliyet çeşitleri olarak genel anlamda hak ehliyeti, fiil ehliyeti, dava ve taraf ehliyeti ile ceza ehliyeti kavramları açıklanacaktır.

#### 1.3.1. Hak Ehliyeti

Kişinin hak sahibi olabilmesi ve borç altına girebilmesi olarak tanımlanan hak ehliyeti, hak sahibi ve hakkın öznesi olabilme yeteneği olarak da ifade edilebilmektedir<sup>121</sup>. Önceki Medeni Kanun döneminde “medeni haklardan istifade” kenar başlıklı madde metni dolayısıyla istifade ehliyeti, yararlanma ehliyeti kavramları kullanılmakta iken; Medeni Kanunun “hak ehliyeti” olarak değiştirilen

---

<sup>118</sup> Ekinci, 2014, 407.

<sup>119</sup> Avcı, 2017, 305.

<sup>120</sup> Yılmaz, 2011, 362.

<sup>121</sup> Hatemi, 2017, 4; Helvacı, 2016, 43; Dural/Öğüz, 2016, 39; Oğuzman, K./Seliçi, Ö./Oktay Özdemir, S. (2015). *Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler)*. (15. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi, 40.

kenar başlığı ile uyumlu olarak hak ehliyeti kavramı doktrinde ve uygulamada yaygın olarak kullanılmaktadır<sup>122</sup>.

Hak ehliyetine sahip olmak için insan olmak yeterlidir. Kişilerin haklara ve borçlara sahip olabilmelerine imkân tanıyan ehliyete hak ehliyeti adı verilmektedir<sup>123</sup>. Haklara sahip olmak bu ehliyetin aktif yönünü, borçlara sahip olmak ise pasif yönünü oluşturmaktadır<sup>124</sup>. Hak ehliyetinin pasif yönü, sadece kişinin borçları bulunabileceğini ve bu borçlara karşı kendi mal varlığı ile bizzat sorumlu olacağını ifade etmektedir<sup>125</sup>.

Hak ehliyeti Medeni Kanununun 8'inci maddesinde gerçek kişiler için, aynı kanununun 48'inci maddesinde tüzel kişiler için düzenlenmektedir<sup>126</sup>. Gerçek kişiler, tam ve sağ olarak doğdukları andan itibaren hak ehliyetine sahip olmaktadır<sup>127</sup>. Türk hukukunda (TMK m. 8) her insana hak ehliyeti tanınmış, aynı zamanda her insanın hukuk düzeninin sınırları içinde hak ehliyetini eşit bir şekilde kullanabileceği hüküm altına alınmıştır<sup>128</sup>. Genellik ve eşitlik ilkelerine dayanan hak ehliyeti, pasif bir ehliyettir<sup>129</sup>. Genellik ilkesi, herkese hak ehliyeti tanınmış olmasını, eşitlik ilkesi ise herkesin aynı kapsamda hak ehliyetine sahip olmasını ifade etmektedir<sup>130</sup>. Bu ehliyet bakımından hiçbir ayırım olmaksızın herkes eşittir.

Tüzel kişilerin de gerçek kişiler gibi hak ehliyetine sahip olması mümkündür ve hak ehliyetinin kazanılması için gerekli olan şart kişiliğin kazanılmasıdır<sup>131</sup>.

<sup>122</sup> Hatemi, 2017, 4; Helvacı, 2016, 43. Ancak 12.1.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda (HMK) hak ehliyeti yerine eski Türk Medeni Kanunundaki medeni haklardan yararlanma ehliyeti ifadesi kullanılmaktadır (HMK m. 50).

<sup>123</sup> Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, 2015, 40; Dural/Öğüz, 2016, 39.

<sup>124</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 268.

<sup>125</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 268.

<sup>126</sup> TMK m. 8:

“Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler”;

TMK m. 48:

“Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler”.

<sup>127</sup> Helvacı, 2016, 43.

<sup>128</sup> Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir, 2015, 41.

<sup>129</sup> Dural/Öğüz, 2016, 48.

<sup>130</sup> Helvacı, 2016, 44.

<sup>131</sup> Ayan/Ayan, 2016, 205.

Tüzel kişiler kuruldukları andan itibaren kişilik kazanmanın yanında hak ehliyetine de sahip olmaktadır<sup>132</sup>. Böylece tüzel kişiler hak edinebilir ve borç altına girebilir duruma gelmektedirler. Bu bakımdan gerçek kişilerle eşit seviyededirler. Medeni Kanunun 48'inci maddesinde düzenlenen tüzel kişilerin hak ehliyeti kanununun 8'inci maddesine paralel şekilde düzenlenmiştir<sup>133</sup>. Tüzel kişiler kural olarak nitelikleri gereği sadece gerçek kişilere özgü olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler<sup>134</sup>. Medeni Kanun, tüzel kişilerin hak ehliyeti konusunda genel bir hüküm koymakla yetinmiştir. Bugün tüzel kişilerin hak ehliyetine ilişkin düzenlenmelerde, ekonomik ve sosyal etkenler egemen durumdadır<sup>135</sup>. Ancak gerçek kişilerin aksine tüzel kişilerin hak ehliyetine bir kısım sınırlamalar getirilmektedir. Tüzel kişilerin hak ehliyetleri amaçlarıyla sınırlıdır. Bütün tüzel kişiler medeni hakların hepsinden yararlanamadıkları gibi yararlandıkları medeni hakların kapsamı arasında da eşitlik söz konusu değildir<sup>136</sup>. Bunun yanı sıra belli türdeki tüzel kişilerin arasında az çok genellik ve eşitlik ilkesi geçerli olsa bile bu durumun da istisnalarının olması mümkündür<sup>137</sup>. Bu şekilde uygulamaların olmasına rağmen kural olarak tüzel kişilerin gerçek kişilere eşit olan bir hak ehliyetine sahip olduğu göz ardı edilmemelidir<sup>138</sup>.

### 1.3.2. Fiil Ehliyeti

Fiil ehliyeti, kişinin kendi fiilleriyle kendisini hak sahibi kılabilme, borçlandırabilme ve sorumlu kılabilme yeteneği olarak tanımlanabilir<sup>139</sup>. Önceki Medeni Kanun "fiil ehliyeti" yerine medeni hakları kullanma ehliyeti kavramını

---

<sup>132</sup> Dural/Öğüz, 2016, 241.

<sup>133</sup> TMK m. 48:

"Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler".

<sup>134</sup> Dural/Öğüz, 2016, 241.

<sup>135</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 541.

<sup>136</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 541.

<sup>137</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 541.

<sup>138</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 541.

<sup>139</sup> Hatemi, 2017, 14.

kullanmaktaydı<sup>140</sup>. Medeni hakları kullanma ehliyeti kavramının yanlışlığı ve şaşkıncılığı ile ilgili doktrinde çeşitli tartışmalar mevcuttur<sup>141</sup>.

Türk Medeni Kanununun fiil ehliyeti başlıklı 9'uncu maddesine göre fiil ehliyeti, "fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir" şeklinde ifade edilmektedir. Bu ehliyet kişinin bizzat yapacağı hukuki işlemler ve haksız fiillerden dolayı sorumlu olma ehliyetidir<sup>142</sup>.

Fiil ehliyeti, kişinin kendi fiili ile hak sahibi olması ve borç altına girebilmesidir. Fiil ehliyeti, aktif bir ehliyettir. Bu nedenle hak ehliyeti gibi sadece doğumla kazanılmamaktadır<sup>143</sup>. Bu ehliyet bakımından kişiler arasında eşitlik ilkesi söz konusu değildir. Ancak kanunlarda belirtilen şartları gerçekleştiren kişiler fiil ehliyetine sahip olabilmektedir<sup>144</sup>. Doğumla değil sonradan kazanılan bir ehliyettir. Bu nedenle fiil ehliyetine ilişkin kurallar emredicidir ve aksi kararlaştırılmamaktadır<sup>145</sup>.

Bir kişinin fiil ehliyetine sahip olabilmesi için ayırt etme gücüne sahip olma, kısıtlı olmama ve ergin olma koşullarını sağlaması gerekmektedir. Ayırt etme gücüne sahip olma başka bir ifade ile temyiz kudretine sahip olma, kişinin belli bir akli olgunluğa erişmiş olmasını ifade etmektedir. Bu fiil ehliyetine sahip olmanın en önemli şartıdır<sup>146</sup>. Kural olarak sorumluluğun varlığı için kusurun varlığı gerekir, kusurun var olabilmesi için ayırt etme gücünün bulunması gerekir<sup>147</sup>. Ergin olmak, belli bir yaş düzeyine erişmiş bulunmaktır. Kanun koyucular erginlik yaşını serbestçe belirleyebilmektedirler. Doktrinde esasında erginlik yaşının belli bir yaş olarak saptanmasının yerine kişinin bedeni ve fikri gelişimine göre belirlenmesinin daha doğru olup olmayacağı konusu yoğun şekilde tartışılmaktadır<sup>148</sup>. Medeni

---

<sup>140</sup> Hatemi, 2017, 15.

<sup>141</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 281. Ancak 12.1.2011 tarih ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda hak ehliyeti yerine eski Türk Medeni Kanunundaki medeni hakları kullanma ehliyeti ifadesi kullanılmaktadır (HMK m. 51).

<sup>142</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 281-282.

<sup>143</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 280.

<sup>144</sup> Dural/Öğüz, 2016, 48.

<sup>145</sup> Dural/Öğüz, 2016, 48.

<sup>146</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 286.

<sup>147</sup> Dural/Öğüz, 2016, 52.

<sup>148</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 295.

Kanunda erginliğin, 18 yaşın doldurulmasıyla başlayacağı belirlenmiştir (TMK m. 11/I). Bunun dışında ise mahkeme kararıyla ergin kılınma ve evlenme ile de ergin olunmasının mümkündür. Kısıtlı olmak ise kanunda belirtilen durumlardan birine dayanılarak mahkeme kararıyla kısmen ya da tamamen fiil ehliyetinin kaldırılmasıdır<sup>149</sup>. Sadece ergin kişiler kısıtlanabilmektedir. Kanunda kısıtlanma sebepleri tek tek sayılmıştır<sup>150</sup>.

Fiil ehliyeti kişiliğin ayrılmaz bir parçası değildir. Kişinin olgunluk düzeyine göre değişiklik gösterebilmesinin yanında bazı kişilerde de hiç bulunmamaktadır<sup>151</sup>. Bazı kişilere fiil ehliyetinin tanınmamasının amacı onları cezalandırma değil aksine onları koruma amacı gütmektedir<sup>152</sup>. Fiil ehliyeti, yaptığı fiil ya da işlemin anlam ve sonucunu kavrayacak kişilere tanınmaktadır.

Fiil ehliyeti hukuki işlem ve hukuka aykırı fiillerden sorumlu tutulabilme ehliyetini içermektedir. Hukuka aykırı fiilden sorumlu tutulma ehliyeti yerine haksız fiil ehliyeti ifadesi de kullanılmaktadır. Ancak doktrinde haksız fiil ehliyeti şeklindeki kullanımı doğru bulmayan yazarlar bulunmaktadır<sup>153</sup>. Ehliyet durumunun hukuka uygun davranışlar için geçerli olacağını, hukuk düzeninin kimseye hukuka aykırı davranma ehliyeti veremeyeceği gerekçesi ile bu şekilde bir kavram kullanılmasına karşı çıkmaktadır.

### 1.3.2.1. Fiil ehliyeti açısından gerçek kişilerin durumları

Gerçek kişileri fiil ehliyeti bakımından ehliyetli olanlar ve ehliyetsiz olanlar şeklinde ikili ayırım yaparak incelemek mümkündür. Ehliyetliler, tam ve sınırlı ehliyetli olmak üzere; ehliyetsizler de tam ve sınırlı ehliyetsiz olmak üzere, ikiye ayrılmaktadır.

---

<sup>149</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 300.

<sup>150</sup> Türk Medeni Kanununun 405'inci maddesi ve devamında kısıtlanma sebepleri sayılmıştır. Bu maddelere göre akıl hastalığı veya akıl zayıflığı (TMK m. 405); savurganlık, alkol ve uyuşturucu madde bağımlılığı, kötü yaşama tarzı, kötü yönetim (TMK m. 406); bir yıldan fazla özgürlüğü bağlayıcı bir ceza ile hüküm giyme (TMK m. 407) ile isteğe bağlı kısıtlanma (TMK m. 408).

<sup>151</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 267.

<sup>152</sup> Sınırlı ehliyetli olanlar örnek olarak verilebilir. Bkz. Helvacı, 2016, 64.

<sup>153</sup> Dural/Öğüz, 2016, 52.

Tam ehliyetliler, ayırt etme gücüne sahip, ergin olan ve kısıtlı olmayan kişilerdir. Bunlar bizzat kendi fiilleri ile hak kazanabilmektedir, borç altına girebilmektedir, sahip oldukları haklar üzerinde tasarrufta bulunabilmektedir ve verdikleri her türlü zarardan şahsen sorumlu olmaktadır<sup>154</sup>.

Sınırlı ehliyetliler, fiil ehliyetinin bütün şartlarını taşımakla birlikte, koruma amaçlı olarak fiil ehliyeti bakımından kanunda belirtilen önemli işlemler açısından sınırlandırılmış ve kendilerine yasal danışman atanmış kişilerdir. Bunlara sınırlı ehliyetliler denmektedir<sup>155</sup>. Doktrinde bazı yazarlar, kendisine yasal danışman atanan kişilerin ehliyetlerinin sınırlanmadığını kabul ederken<sup>156</sup>, bazı yazarlar ise bu durumda olan kişileri, sınırlı ehliyetli olarak değerlendirmektedirler<sup>157</sup>.

Tam ehliyetsizler, ayırt etme gücünden yoksun olan, davranışlarının, eylem ve işlemlerinin sebep ve sonuçlarını algılayamayan kişilerdir.

Sınırlı ehliyetsizler, ayırt etme gücüne sahip küçükler ile kısıtlılardan oluşmaktadır<sup>158</sup>. Bu grup için ehliyetsizlik asıl, ehliyetli olma ise istisnai bir durumdur<sup>159</sup>. Karşılıksız kazanmalar, kişiye sıkı sıkıya bağlı hakları kullanma ve haksız fiillerden sorumlu olma konusunda ayırt etme gücüne sahip küçükler ile kısıtlılar, ehliyetli olarak kabul edilmektedirler<sup>160</sup>.

### 1.3.2.2. Fiil ehliyeti açısından tüzel kişilerin durumları

Gerçek kişiler gibi tüzel kişilerin de fiil ehliyeti vardır. Ancak tüzel kişiler bakımından fiil ehliyetinin kazanılması gerçek kişilerden farklıdır. Türk Medeni Kanununun 49'uncu maddesinde tüzel kişilerin fiil ehliyeti düzenlenmiştir<sup>161</sup>. Tüzel kişilerin fiil ehliyetine sahip olabilmesi için kanunlarda veya tüzüklerinde öngörülen

<sup>154</sup> Helvacı, 2016, 64.

<sup>155</sup> Helvacı, 2016, 64.

<sup>156</sup> Dural/Öğüz, 2016, 66 vd.

<sup>157</sup> Oğuzman/Seliçi/Oktay-Özdemir, 2015, 103.

<sup>158</sup> Helvacı, 2016, 78. Tekinay, ayırt etme gücüne sahip kısıtlılar ile ayırt etme gücüne sahip olmayan kısıtlıları sınırlı ehliyetli olarak adlandırmaktadır. Bkz. Tekinay, 1992, 241.

<sup>159</sup> Helvacı, 2016, 78.

<sup>160</sup> Helvacı, 2016, 78.

<sup>161</sup> TMK m. 49:

“Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar”.

zorunlu organlara sahip olmaları gerekmektedir. Tüzel kişiler organları vasıtasıyla hak edinip, borç altına girebilmektedir. Tüzel kişiler organlarının yaptığı işlemler sonucunda alacaklı veya borçlu duruma gelmektedir. Fiil ehliyetinin ve hak ehliyetinin başlangıcı tüzel kişinin organlarının olduğu andır. Medeni Kanun gerçek kişilere olduğu gibi tüzel kişilere de sınırsız bir fiil ehliyeti tanımıştır<sup>162</sup>. Ancak tüzel kişilerin fiil ehliyetleri, amaçları ile sınırlanmıştır<sup>163</sup>. Medeni Kanun da bu konuda açık bir düzenleme olmamakla beraber bu durum tüzel kişilerin amaca özgülenmiş olmaları ile açıklanabilmektedir<sup>164</sup>.

Tüzel kişiler yetkilerini organları aracılığıyla kullanabilmektedir. Bu nedenle organı, tüzel kişinin ayrılmaz bir parçasıdır ve ondan ayrı bağımsız bir varlığı yoktur<sup>165</sup>. Bu anlamda tüzel kişilerin organları tek kişiden veya kuruldan oluşabilmektedir.

### 1.3.3. Taraf Ehliyeti

Taraf ehliyeti, davada taraf olabilmeyi ifade etmektedir<sup>166</sup>. Medeni usul hukukundaki taraf ehliyeti medeni hukuktaki (maddi hukuktaki) hak ehliyetinin karşılığıdır<sup>167</sup>. Bu durumda kimlerin taraf ehliyetinin bulunduğu medeni hukuka göre belirlenmektedir (TMK m. 8; m. 48). Vergi mahkemeleri idari yargı düzeni içinde yer almakta olup, faaliyetlerini İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) çerçevesinde sürdürmektedir. Bu nedenle vergi hukukunda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun hükümleri uygulama alanına sahiptir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, idari davalarda ehliyet konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla idari yargılama

---

<sup>162</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 553.

<sup>163</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 553.

<sup>164</sup> Akipek/Akıntürk/Ateş Karaman, 2011, 553.

<sup>165</sup> Ayan/Ayan, 2016, 208.

<sup>166</sup> Arslan, R./Yılmaz, E./Taşpınar Ayvaz, S. (2016). *Medeni Usul Hukuku*. (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları, 243; Kuru, B. (2017). *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları, 108.

<sup>167</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 243; Alangoya, H. Y./Yıldırım, K./Deren-Yıldırım, N. (2011). *Medeni Usul Hukuku Esasları*. (Tıpkı 8. Baskı). İstanbul: Beta Basım, 114; Kuru, 2017, 109; Tanrıver, S. (2018). *Medeni Usul Hukuku Cilt I*. Ankara: Yetkin Yayınları, 500.

hukukunda ehliyet konusu, Hukuk Muhakemeleri Kanununa (HMK) göre değerlendirilmektedir. Bu nedenle taraf ehliyeti, kanuna göre mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununu 38'inci maddesinde yapılan atıf uyarınca da Türk Medeni Kanununa göre tespit edilmektedir. Türk Medeni Kanununun 8'inci maddesi ve devamına göre ise hak ehliyeti bulunan her gerçek ve tüzel kişi davada taraf ehliyetine de sahiptir<sup>168</sup>. Dava, gerçek ve tüzel kişi adına yahut gerçek ve tüzel kişiye karşı açılmaktadır<sup>169</sup>. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 50'nci ve 51'inci maddelerinde, medeni hakları kullanma ve yararlanma ehliyetlerine göre dava ve taraf ehliyetlerinin belirleneceği hükme bağlanmaktadır.

Ehliyet yargılama hukukunda davaların ön şartıdır. Taraf ehliyetine sahip olmak dava şartıdır. Dolayısıyla, davanın her aşamasında mahkemece re'sen araştırılabileceği gibi, taraflar da davanın her aşamasında taraf ehliyetine ilişkin itirazlarını sunabilmektedirler<sup>170</sup>. Davalı veya davacının taraf ehliyetinin bulunmaması durumunda kural olarak davanın usul hukuku bakımından esasa girilmeden reddi gerekmektedir. Ancak taraf ehliyetinin süre verilerek giderilmesinin mümkün olduğu durumlarda, mahkemenin, taraf ehliyeti olmayan kişiye bu noksanlığı gidermesi için makul, kesin bir süre vermesi usul ekonomisi açısından uygun olan uygulama şeklidir<sup>171</sup>.

Taraf ehliyeti, ceninin sağ olarak doğması şartıyla ana rahmine düştüğü andan itibaren başlamaktadır<sup>172</sup>. Ölüm ile de sona ermektedir. Dava tarihinden önce ölmüş olan kişiye karşı dava açılmamaktadır. Çünkü bu kişinin taraf ehliyeti bulunmamaktadır. Ancak bazı davalar bakımından ölen kişinin mirasçılara karşı dava açılabilmesi mümkündür. Taraf ehliyeti olmayan kişi hakkında dava açılmaz ve karar verilemez<sup>173</sup>. Dava devam ederken taraflardan birinin ölmesi durumunda, ölen kişinin taraf ehliyeti son bulacaktır (TMK m. 28/I). Bu durumda yalnız ölen kişiyi ilgilendiren yani mirasçılara geçmeyen haklara ilişkin davalara mirasçılardan

---

<sup>168</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 243.

<sup>169</sup> Tanrıver, 2018, 500.

<sup>170</sup> Tanrıver, 2018, 500.

<sup>171</sup> Tanrıver, 2018, 501.

<sup>172</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 244; Kuru, 2017, 109.

<sup>173</sup> Kuru, 2017, 109.

devam etme imkânı yoktur<sup>174</sup>. Yalnız ölen kişiyi ilgilendirmeyen yani mirasçıları da ilgilendiren davalar konusuz kalmayacağı için mirasçılar tarafından devam edilmesi mümkündür<sup>175</sup>.

Hak ehliyetine sahip olan tüzel kişilerin taraf ehliyetleri de bulunmaktadır (HMK m. 50). Dava, tüzel kişi adına veya tüzel kişiye karşı açılmaktadır<sup>176</sup>. Dava, tüzel kişinin adına, tüzel kişinin organları tarafından açılır; üyeler ve ortaklar tüzel kişi adına dava açamazlar. Tüzel kişiliğin son bulması ile eski tüzel kişinin taraf ehliyeti de son bulmaktadır. Dava devam ederken tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda, o tüzel kişinin taraf ehliyeti de son bulmaktadır. Bir ticaret şirketinin taraf olduğu bir dava devam ederken, şirket tasfiye haline girerse bu durum, şirketin taraf ehliyetini sona erdirmez<sup>177</sup>. Çünkü şirketin tüzel kişiliği tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere devam etmektedir (Türk Ticaret Kanunu m. 269, m. 533). Şirketin taraf ehliyeti devam etmekle birlikte tasfiye memurları tarafından temsil edilmesi gerekmektedir. Dava açıldığında mevcut olmayan taraf ehliyetinin dava devam ederken kazanılması durumunda bütün usul işlemlerini kapsayacak şekilde verilecek olan bir icazetle bu noksanlığın giderilebileceği ve hatta bu icazetin verilmemesinin hakkın kötüye kullanımı olarak değerlendirileceği ifade edilmektedir<sup>178</sup>.

Hukuk Muhakemeleri Kanununa göre yalnız gerçek ve tüzel kişilerin taraf ehliyeti vardır, tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların taraf ehliyeti yoktur<sup>179</sup>. Buna göre adi ortaklığın ve miras ortaklığının taraf ehliyeti bulunmamaktadır<sup>180</sup>. Tüzel kişiliği olmayan topluluklara ilişkin davalarda, topluluğu oluşturan gerçek kişiler taraf olarak hareket etmelidirler<sup>181</sup>. Davada taraf ehliyeti hak ehliyetine ilişkin olmasından dolayı tüzel kişiliğin varlığı gerekmektedir. Bu nedenle tüzel kişiliği

---

<sup>174</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 246; Kuru, 2017, 110.

<sup>175</sup> Kuru, 2017, 110.

<sup>176</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 247.

<sup>177</sup> Kuru, 2017, 113.

<sup>178</sup> Örneğin; tüzel kişiliği bulunmayan bir topluluk adına dava açılmış ve dava sırasında tüzel kişiliğin kazanılması durumunda verilecek icazet, usul işlemlerine geçerlilik kazandıracaktır. Bkz. Tanrıver, 2018, 502; Alangoya/Yıldırım/Deren-Yıldırım, 2011, 116.

<sup>179</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 248.

<sup>180</sup> Adi ortaklığın tüzel kişiliği olmadığı için taraf ehliyeti de bulunmaz. Bu nedenle adi ortaklığı oluşturan kişilerin taraf olarak birlikte hareket etmesi gerekir. Miras ortaklığının da tüzel kişiliği ve taraf ehliyeti yoktur. Bkz. Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 248-249.

<sup>181</sup> Kuru, 2017, 114.

olmayan toplulukların hak ehliyeti bulunmamaktadır<sup>182</sup>. Tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların taraf ehliyetinin olmaması durumunun tek istisnası iflas masasıdır. İflas masasının taraf ehliyeti bulunmaktadır.

#### 1.3.4. Dava Ehliyeti

Dava ehliyeti, kişinin veya temsilcisinin (yetkili kıldığı vekili) bir davayı takip etme usul ve işlemlerini yapabilme ehliyeti olarak tanımlanabilmektedir (HMK m. 71)<sup>183</sup>.

Vergi hukuku, kamu hukuku dalı olarak ayrı bir yargılama usulü kanununun bulunmaması nedeniyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun hükümlerine tabidir. Bu kanuna göre idari davalarda ehliyet konusunda Hukuk Usul Muhakemeleri Kanununun hükümlerinin dolayısıyla Hukuk Muhakemeleri Kanununun hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 50'nci ve 51'inci maddelerinde, medeni hakları kullanma ve yararlanma ehliyetlerine göre dava ve taraf ehliyetlerinin belirleneceği hükme bağlanmaktadır.

Dava ehliyeti medeni hukuktaki fiil ehliyetinin medeni usul hukukunda büründüğü şekildedir<sup>184</sup>. Bu durumda Hukuk Muhakemeleri Kanununa göre fiil ehliyetine sahip olanlar, dava ehliyetine de sahip olabilmektedirler (HMK m. 51).

Dava ehliyeti dava şartlarından (HMK m. 114/1-d) olduğu için mahkeme tarafların bu ehliyete sahip olup olmadığını resen araştırmak zorundadır<sup>185</sup>. Bunun yanında taraflar da davanın her aşamasında dava ehliyetinin bulunmadığı hususunu ileri sürebilmektedirler. Kural olarak dava ehliyetinin yokluğu durumunda mahkemenin davayı usulden reddetmesi gerekmektedir. Ancak usul ekonomisi açısından ilgiliye bu eksikliğin giderilmesi için makul kesin bir sürenin verilmesi uygun görülmektedir (HMK m. 114, II).

---

<sup>182</sup> Tanrıver, 2018, 506.

<sup>183</sup> Kuru, 2017, 119; Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 250.

<sup>184</sup> Tanrıver, 2018, 511; Kuru, 2017, 119; Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 250.

<sup>185</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 254.

Fiil ehliyetine sahip olan gerçek kişiler, dava ehliyetine de sahiptirler. Fiil ehliyeti bakımından gerçek kişiler dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar; tam ehliyetliler, sınırlı ehliyetliler, tam ehliyetsizler ve sınırlı ehliyetsizlerdir. Bu ayrımlar yukarıda açıklandığı için tekrar edilmeyecektir. Tam ehliyetli olan gerçek kişiler tam fiil ehliyetine sahip oldukları için, dava ehliyetine de sahiptirler<sup>186</sup>. Tam ehliyetsiz olan gerçek kişilerin ise fiil ehliyetleri bulunmadığından bunların dava ehliyetleri de bulunmamaktadır. Sınırlı ehliyetsiz olan gerçek kişilerin ise kural olarak dava ehliyetleri bulunmamakla birlikte, bazı durumlarda dava ehliyetlerinin varlığı kabul edilmektedir<sup>187</sup>. Çünkü sınırlı ehliyetsizlerde, ehliyetsizlik asıl; ehliyetli olma istisnadır. Sınırlı ehliyetsiz olan gerçek kişilerin, şahıs varlıkları ile ilgili hakları kullanma konusundaki davalarda ve kişilik hakları ile ilgili davalarda dava ehliyetlerinin varlığı kabul edilmiştir<sup>188</sup>. Sınırlı ehliyetli olan gerçek kişilerin ise dava ehliyetlerinin var olduğu kabul edilmektedir. Ancak bazı durumlarda yasal veya idari danışmanla işlemlerini yürütmeleri gerekebilmektedir.

Tüzel kişiler de fiil ehliyetine sahip olmaları şartı ile dava ehliyetine de sahip olabilmektedirler<sup>189</sup>. Tüzel kişiler organları aracılığıyla dava ehliyetini kullanmaktadırlar (HMK m. 52; TMK m. 50). Tüzel kişilerin organları yasal temsilci olarak davalarda görev almaktadır<sup>190</sup>. Dolayısıyla tüzel kişi adına davayı takibe yetkili olan organ, tüzel kişiliği temsile yetkili olan organdır. Hukuk Muhakemeleri Kanununun 52'inci maddesinin başlığı "davada kanuni temsil" şeklindedir. Tüzel kişilerin dava ehliyetleri, tüzel kişilik tasfiye sürecine girmişse tasfiye ile sınırlı olmak üzere devam etmektedir.

---

<sup>186</sup> Pekcanitez, H./Taş Korkmaz, H. (2017). **Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku Cilt: I.** (Onbeşinci Bası). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 585.

<sup>187</sup> Sınırlı ehliyetsizlerin dava ehliyetlerinin bulunduğu bazı durumlar şu şekildedir. Öncelikle şahsa sıkı sıkıya bağlı hakların kullanımını konu alan davaları bizzat açıp yürütebildikleri gibi, kendilerine bu davaların açılması durumunda da bizzat savunma yapabilmektedirler. Sınırlı ehliyetsiz olan kişiler ana ve babanın rızasıyla aile dışında yaşıyor ve çalışıyorsa anne ve babaya olan borçlarına zarar gelmemek kaydıyla kazancı üzerinde serbestçe tasarrufta bulunabileceği için bu kazanç üzerinde fiil ehliyeti tam olarak bulunmaktadır. Aynı şekilde bu kazanç üzerinde dava ehliyeti de tamdır. Sınırlı ehliyetsiz olan kişiye bir sanatla uğraşma izni verilmiş ise bu mesleğin icrası bağlamında da dava ehliyeti tamdır. Bkz. Tanrıver, 2018, 513-514.

<sup>188</sup> Pekcanitez/Taş Korkmaz, 2017, 586.

<sup>189</sup> Kuru, 2017, 120-121; Pekcanitez/Taş Korkmaz, 2017, 588.

<sup>190</sup> Tanrıver, 2018, 521; Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 255.

### 1.3.5. Ceza Ehliyeti

Kanunsuz suç ve ceza olmaz ilkesi gereğince suçların ve cezaların kanunda açık bir şekilde hüküm altına alınmış olması zorunluluktur. Doktrinde ceza ehliyeti, isnat yeteneği olarak da ifade edilmektedir<sup>191</sup>. Bu iki kavram eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Aynı şekilde ceza hukuku anlamında isnat kabiliyeti ve kusur yeteneği de eş anlamlı olarak kullanılmaktadır<sup>192</sup>.

Ceza ehliyetinin, bir kişinin hukuka aykırı gerçekleştirdiği fiil neticesinde cezalandırılabilmesi olarak ifade edilmesi mümkündür. Bir kişinin ceza ehliyeti varlığının kabulü için, bu kişinin işlediği suç ya da kabahat neticesinde cezalandırılabilir olması ve ayrıca cezalandırılmasına engel bir durumun olmaması gerekmektedir. Kişinin işlediği suç ya da kabahatten sorumlu tutulamaması durumunda, bu kişinin ceza ehliyetinin bulunmadığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Ceza ehliyeti ceza hukuku açısından bir kişinin suçlu sayılabilmesi için gerekli olan ve sanığın kişisel özelliklerine göre cezalandırılabilir olup olmadığını ortaya koyan hukuki nitelik şeklinde belirlenebilmektedir<sup>193</sup>.

Ceza ehliyeti bir kişinin yaptığı fiilin anlamı ve sonuçlarını idrak edebilecek durumda olmasını ifade eder. Ceza ehliyeti, kişinin ceza alıp almayacağı hususundaki ana kriteri oluşturmaktadır. Bu nedenle ceza ehliyeti olmayan kişiye işlediği fiil nedeniyle ceza verilmesi mümkün değildir.

Türk Hukukunda ceza ehliyeti, Türk Medeni Kanununun 9'uncu maddesinde belirtilen fiil ehliyeti yorumuna göre değerlendirilmektedir<sup>194</sup>. Kişinin fiil ehliyetine sahip olduğunu kabul edebilmek için ergin yani yetişmiş olması, ayırt etme gücüne sahip olması ve kısıtlı olmaması gerekmektedir. Türk Ceza Kanununun (TCK)

<sup>191</sup> Şenyüz, D. (2017). *Vergi Ceza Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi, 385.

<sup>192</sup> Hakeri, H. (2017). *Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (19. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi, 378.

<sup>193</sup> Şenyüz, 2017, 385.

<sup>194</sup> TMK m. 9:

“Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir”.

32'nci maddesinde belirtilen cezasızlık sebebi olan akıl hastalığı veya davranışlarını yönlendirme yeteneği olmayan kişilere ceza verilmemesinin temel nedeni fiil ehliyetinin olmamasıdır. Türk Ceza Kanununun 31'inci maddesinde belirtilen 12 yaşını doldurmamış çocuklara ceza verilemeyeceği yönündeki hüküm de yine Medeni Kanunun fiil ehliyeti ile ilgili maddesinden kaynaklanmaktadır.

Ceza Kanunu haksızlık ve kusur kavramlarını birbirinden ayırmaktadır (TCK m. 30, 40/1). Haksızlık, fail dikkate alınmaksızın objektif olarak değerlendirilmekteyken; kusur, fiilin fail bakımından değerlendirilmesi olarak ifade edilebilir<sup>195</sup>. Kusurun konusunu failin gerçekleştirmiş olduğu haksızlık dolayısıyla kınanıp kınanamayacağı oluşturmaktadır<sup>196</sup>. Kusurun söz konusu olduğu durumlarda, işlenmiş olan haksızlığın faile hangi şartlarda bireysel olarak isnat edilebileceği belirlenmelidir<sup>197</sup>. Ceza sorumluluğu için kusurun bulunması şarttır. Kusur fail hakkında yapılan kişisel kınama yargısıdır<sup>198</sup>.

Yürürlükteki kanun fail değil fiil ceza hukukudur<sup>199</sup>. Bir kişinin işlediği fiilden dolayı kınanabilmesi için öncelikle o kişinin fiili işlediği sırada kusur yeteneğine (isnat kabiliyeti) sahip olması gerekmektedir<sup>200</sup>. Türk Ceza Kanununda kusur yeteneği kavramının tanımı yapılmamış olmasına rağmen kanunun 31'inci ve 32'inci maddeleri incelendiğinde kusur yeteneğinin ne ifade ettiği anlaşılmaktadır<sup>201</sup>. Buna göre kusur yeteneği, kişinin işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayabilmesi ve buna göre davranabilmesi kabiliyeti olarak tanımlanabilmektedir<sup>202</sup>.

Ceza ehliyetini etkileyen haller yaş, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik ile geçici nedenlerden oluşmaktadır. Yaşın kusur yeteneğine etkisi her ülkede farklı olarak belirlenebilir. Ceza ehliyeti yaş sınırlaması olarak ülkelere göre değişiklik

---

<sup>195</sup>Özgenç, İ. (2014). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Bası). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 364; Koca, M./Üzülmez, İ. (2014). *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 288.

<sup>196</sup> Hakeri, 2017, 377; Koca/Üzülmez, 2014, 288.

<sup>197</sup> Koca/Üzülmez, 2014, 289.

<sup>198</sup> Hakeri, 2017, 377; Koca/Üzülmez, 2014, 289.

<sup>199</sup> Koca/Üzülmez, 2014, 291.

<sup>200</sup> Hakeri, 2017, 379; Koca/Üzülmez, 2014, 291.

<sup>201</sup> Koca/Üzülmez, 2014, 291.

<sup>202</sup> Hakeri, 2017, 379; Koca/Üzülmez, 2014, 291.

göstermesi mümkündür<sup>203</sup>. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanununun 31'inci maddesine göre 12 yaşından küçükler, 13-15 yaş arasında olanlar ve 16-18 yaş arasında olanlar olmak üzere üçlü bir ayırım yapılmıştır. Yaşın ceza ehliyetini etkilemesinin sebebi belirli bir fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayabilme veya davranışlarını yönlendirebilme yeteneğinin ancak zamanla ve yaşın ilerlemesiyle ruhsal bir olgunluğa erişmesi olarak ifade edilmesi mümkündür<sup>204</sup>.

12 yaşını doldurmamış olan küçükler, işledikleri suçlardan dolayı cezalandırılmamaktadır. Bu çocuklara karşı herhangi bir ceza soruşturması yapılamaz. 12 yaşını doldurmamış olan çocukların suç teşkil eden fiilleri işlemelerinden dolayı sadece çocuklara özgü güvenlik tedbirlerinin uygulanması mümkündür. Suçu işlediği tarihte 12 yaşını doldurmuş olmakla beraber 15 yaşını doldurmamış olan çocuklara ceza verilebilmesi için fiilin anlam ve sonuçlarını anlaması gerekmektedir. Eğer 12 yaşını doldurmuş fakat 15 yaşını doldurmamış olan çocuklar, işledikleri fiillerin anlam ve sonuçlarını idrak edemeyecek durumdaysalar, bu kişilerin cezai sorumluluğu olmayacaktır. Fakat cezai sorumluluğu olmasa bile bu kişilere, çocuklara özgü güvenlik tedbirleri, bu yaş aralığında uygulanacaktır. 12 yaşını doldurmuş fakat 15 yaşını doldurmamış çocukların suç teşkil eden fiillerinin sonucunda verilecek ceza normal cezalara göre Türk Ceza Kanununun ilgili hükmü uyarınca indirimli olarak uygulanacaktır<sup>205</sup>. Suçu işlediği tarihte 15 yaşını doldurmuş fakat 18 yaşını doldurmamış çocuklara Türk Ceza Kanununun ilgili hükmü uyarınca verilecek ceza indirilecektir<sup>206</sup>.

---

<sup>203</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Toprak, U. **“Almanya’da Geçerli Olan Ceza Ehliyeti Yaş Sınırı ve Ceza Ehliyeti Yaş Sınırlarına Uluslararası Bir Bakış”**. İnternet: <https://www.jurix.com.tr/article/1227> (Son Erişim Tarihi 12.06.2018).

<sup>204</sup> Parlar, A./Hatipoğlu, M. (2010). **Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler**. (Tümüyle Yenilenmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık, 270.

<sup>205</sup> TCK m. 31/2:

“Fiili işlediği sırada on iki yaşını doldurmuş olup da on beş yaşını doldurmamış olanların işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamaması veya davranışlarını yönlendirme yeteneğinin yeterince gelişmemiş olması hâlinde ceza sorumluluğu yoktur. Ancak bu kişiler hakkında çocuklara özgü güvenlik tedbirlerine hükmolunur. İşlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılama ve bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneğinin varlığı hâlinde, bu kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde on iki yıldan on beş yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde dokuz yıldan on bir yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların yarısı indirilir ve bu hâlde her fiil için verilecek hapis cezası yedi yıldan fazla olamaz”.

<sup>206</sup> TCK m. 31/3:

Türk Ceza Kanununun 33'üncü maddesine göre, sağır ve dilsizler için bu yaş sınırları farklı uygulanmaktadır. 15 yaşından küçük sağır dilsizlerin isnat yeteneklerinin olmadığı kabulü ile bunların 12 yaşından küçüklerin tabi olduğu hükümlere tabi olmaları gerekmektedir. 15-18 yaş arasında olanlar hakkında 12-15 yaş arasında olan küçüklerin tabi olduğu hükümler geçerli olacaktır. 18-21 yaş arasında olan sağır ve dilsizlere ise kanunun 15-18 yaş aralığında olan küçüklere uygulanacak hükümler geçerli olacaktır.

Ceza ehliyetini engelleyen durumlardan bir diğeri de akıl hastalığıdır. Türk Ceza Kanununun 32'nci maddesi uyarınca işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişiye ceza verilemez fakat bu kişiler hakkında güvenlik tedbirleri uygulanabilir.

Bazı geçici nedenlerin de algılama ve davranışları yönlendirme yeteneğini dolayısıyla isnat yeteneğini etkilemesi mümkündür. Bunlar devamlılık arz eden durumlar değildir, geçici niteliğe sahiptirler.

---

"Fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmuş olup da on sekiz yaşını doldurmamış olan kişiler hakkında suç, ağırlaştırılmış müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde on sekiz yıldan yirmi dört yıla; müebbet hapis cezasını gerektirdiği takdirde on iki yıldan on beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Diğer cezaların üçte biri indirilir ve bu hâlde her fiil için verilecek hapis cezası on iki yıldan fazla olamaz".

## 2. BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA EHLİYET

#### 2.1. Genel Olarak

Vergi kanunlarında düzenlenen, vergilendirme işlemlerinden doğan ilişkiler vergi hukuku ilişkisi olarak ifade edilmektedir<sup>207</sup>. Bu ilişki, idare hukukundan doğan genel ilişkilerin vergi hukuku alanına yansıyan özel bir görünümü şeklindedir<sup>208</sup>. Kanundan doğan bu ilişki, kamu hukuku alanına girmektedir.

Vergilendirme ilişkisi kamusal bir borç ilişkisidir. Vergi kanunlarında belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle, devletle kişiler arasında kaynağını kanunun oluşturduğu bir alacak-borç ilişkisi kurulmuş olmaktadır<sup>209</sup>. Anayasanın vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesine göre herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğuna göre vergi kanunlarında tanımlanan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte devlet açısından vergi alma, kişiler açısından da vergiyi ödeme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır<sup>210</sup>. Vergi hukuku ilişkisi kişiler açısından doğurduğu sonuçlar bakımından vergi ödevi ve vergi borcu kavramlarını ortaya çıkarmaktadır<sup>211</sup>. Vergi hukukunda mükellef ve vergi sorumlusu kavramları ile açıklanamayan bazı kişilerin durumları vergi ödevlisi kavramı ile ifade edilmektedir<sup>212</sup>. Vergi borcu ilişkisi verginin ödenmesine ilişkin vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülükleri içine almaktadır<sup>213</sup>. Vergi ödevi ilişkisi ise vergi idaresinin mükellefler dışındaki kişilerle de olan ilişkileri içermektedir<sup>214</sup>. Bu kişiler; verginin borçlusu, sorumlusu, bir vergiyi üçüncü kişi hesabına keserek yatırmak zorunda olanlar, vergi beyannamesi vermek gibi yasalarda belirtilen görevleri yapmak zorunda olan kişiler, görevleri

<sup>207</sup> Öncel, M./Kumrulu, A./Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi, 73.

<sup>208</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 73.

<sup>209</sup> Taşkan, Y. Z. (2018). *Vergi Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi, 101.

<sup>210</sup> Taşkan, 2018, 102.

<sup>211</sup> Taşkan, 2018, 102.

<sup>212</sup> Şenyüz, D./Yüce, M./Gerçek, A. (2017). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. (8. Baskı). Bursa: Ekin Kitapevi, 99.

<sup>213</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 73; Taşkan, 2018, 102.

<sup>214</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 73.

dolayısıyla yükümlüler aleyhindeki sırları saklamak zorunda olan memurlar olarak sayılabilmektedir<sup>215</sup>. Vergi ödevlisi kavramı, vergi borçlusu kavramına göre daha geniş bir içeriğe sahiptir.

Vergi borcunun doğması için mükellef ile verginin konusu arasında kanunun öngördüğü şekilde bir ilişkinin meydana gelmesi gerekmektedir. Verginin üzerinden alındığı iktisadi ve fiziki unsurlar verginin konusunu oluşturmaktadır. Verginin konusu verginin kaynağını da oluşturmaktadır<sup>216</sup>. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefinin verginin konusunu gerçekleştirmesi ile ortaya çıkan bir durumdur ve vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır<sup>217</sup>. Bir işlem yapılmadan önce o işlemin sebebinin ortaya çıkması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başında bulunan vergilendirme işlemlerini başlatan ana olaydır<sup>218</sup>. Vergiyi doğuran olayı vergilendirme sürecinin maddi sebebi olarak tanımlanmaktadır<sup>219</sup>. Vergilendirme sürecinde; hukuki sebep kanun hükmü, maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır<sup>220</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesinin gereği olarak vergi alacağı kanundan doğmaktadır<sup>221</sup>. Vergi alacağının doğabilmesi için kanunlarda belirtilen vergi mükellefi ile vergi konusunun ilişki içinde olması durumu vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir<sup>222</sup>. Vergiyi doğuran olay, bir durum, bir eylem, bir sözleşme veya bir üretim ya da tüketim şeklinde olmaktadır<sup>223</sup>.

Vergi Usul Kanununun (VUK) 19'uncu maddesinin başlığı vergiyi doğuran olaydır<sup>224</sup>. Bu madde hükmüne göre kanunda vergiyi doğuran olayın ne olduğunun

---

<sup>215</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 73.

<sup>216</sup> Ünsal, H. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (Gözden Geçirilmiş 4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık, 23.

<sup>217</sup> Öncel, M./Kumrulu, A./Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası). Ankara: Turhan Kitapevi, 87; Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin Yayınları, 189.

<sup>218</sup> Karakoç, 2017, 190.

<sup>219</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 87.

<sup>220</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 89; Karakoç, 2017, 192.

<sup>221</sup> Karakoç, 2017, 190.

<sup>222</sup> Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı). İstanbul: Filiz Kitapevi, 49.

<sup>223</sup> Kırbaş, 2015, 89.

<sup>224</sup> VUK m. 19: Vergiyi doğuran olay:

tanımlanmadığı ancak hukuksal sonucunun ne olduğunun belirtildiği görülmektedir<sup>225</sup>. Başka bir ifade ile bu madde hükmü, vergi idaresine vergi alacağını tayin ederken vergi mükellefinin haklarını koruyacak gerekli şekil ve usul kurallarını göstermektedir<sup>226</sup>. Buna göre her vergi kanunu, vergiyi doğuran olayın ne olduğunu kendisi tanımlamalıdır. Nitekim her vergi kanununda, her vergi türü için vergiyi doğuran olay belirtilmektedir<sup>227</sup>. Vergi kanunları, vergiyi doğuran olay olarak hem hukuksal bir takım sözleşme ve olayları hem de somut bir takım olay ve durumları kabul etmektedir<sup>228</sup>. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gelirin elde edilmesi gibi ekonomik bir olay olmasının yanında; miras bırakanın ölümü, gayrimenkule sahip olunması gibi hukuksal durumların da olması mümkündür<sup>229</sup>.

Özünde vergiyi doğuran olayın ne olduğunun genel olarak belli olmasına rağmen vergi alacağının doğduğu zamanın tespiti konusunda farklı görüşler ortaya çıkabilmektedir<sup>230</sup>. Bu zaman tespiti somut olaya hangi kuralların uygulanacağı konusunda büyük önem taşımaktadır<sup>231</sup>. Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde, vergi alacağının vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başka bir işleme gerek kalmaksızın doğacağı kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu kendiliğinden doğmaktadır, vergi borcu ilişkisinin vergiyi doğuran olaydan sonra geçireceği aşamalar onun somutlaşmasını ve

---

“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder”.

<sup>225</sup> Kırbaş, 2015, 89.

<sup>226</sup> Saban, N. (2014). **Vergi Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 155.

<sup>227</sup> Gelir Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olay, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde sâfi bir kazanç ve irat elde etmesidir (GVK m. 1). Emlak Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olay, Türkiye sınırları içinde bir bina ve araziye malik olma, intifa hakkını elde etme ya da malik gibi tasarruf edilmesidir (EVK m. 1). Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olay, ölüm yoluyla ya da sağlararası bir işlemle bir malın ivazsız olarak başka bir kişiye intikal ettirilmesidir (VİVK m. 1). Kurumlar Vergisinde, kurumlar vergisi mükellefi olan kurumların kazanç elde etmesi (KVK m. 3/1, 2); Katma Değer Vergisinde, Türkiye’de Ticari, zirai, sınai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir malın teslimi ya da bir hizmetin ifası ya da ithali (KDVK m. 10); Motorlu Taşıtlar Vergisinde, kanundaki tarifelerde yer alan motorlu taşıtların ilgili sicillere kayıt ve tescili (MTVK m. 1, 7); Özel Tüketim Vergisinde, mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi ya da ilk iktisabı (ÖTVK m. 3); Damga Vergisinde, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların imza edilmesi (DVK m. 1, 3), vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır.

<sup>228</sup> Karakoç, 2017, 191.

<sup>229</sup> Taşkan, 2018, 178.

<sup>230</sup> Kırbaş, 2015, 90; Oktar, 2016, 112.

<sup>231</sup> Taşkan, 2018, 179.

uygulanabilir hale gelmesini ifade etmektedir<sup>232</sup>. Vergiyi doğuran olayın zamanının doğru bir biçimde belirlenmesi hem mükellefler hem de vergi idaresi bakımından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergiyi doğuran olay; vergileme döneminin belirlenmesinde, mükellefe yüklenen bir takım ödevlerin yerine getirilmesinde, verginin konusunun, matrahının, oranının, tahakkuk zamanaşımının ve bu vergiye yönelik muafiyet ve istisnalarının belirlenmesinde önem taşımaktadır.

Özellikli bir durum olarak yasak faaliyetler vergiyi doğuran olay niteliğinde olması ise Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında hükme bağlanmıştır<sup>233</sup>. Bu hükme göre vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olması vergi mükellefiyetini ya da vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Kural olarak yasak faaliyetler açısından kişiler hak ehliyetine sahip değildir<sup>234</sup>. Kanunlar tarafından yasaklanan faaliyetlerin vergiyi doğuran olay niteliğinde olup olmadığı ise ayrı olarak değerlendirilmektedir. Eğer yasak faaliyetler vergiyi doğuran olay niteliğinde ise Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrası gereğince vergiye tabi tutulmaktadır. Yasak faaliyetlerin ceza hukuku anlamında suç teşkil etmesi durumunda suça ilişkin sonuçlar bakımından bu faaliyetler genel hükümlere göre cezalandırılmaktadır. Bu durum vergilendirmeye engel olmayacaktır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, vergi yüküne ilişkin olarak eşitlik, adalet ve genellik ilkelerinin ekonomik alana yansımalarıdır<sup>235</sup>. Ancak yasak faaliyetlerin vergiyi doğuran olay niteliğinde olmaması durumunda ise vergilendirilme yapılamamaktadır. Örneğin kumar oynayarak elde edilen gelir, gelir vergisi kanununda sayılan yedi gelir unsurundan herhangi birine girmediği için elde edilen gelir vergilendirilememektedir. Fakat genel hükümlere göre ceza kanunlarının uygulanması söz konusu olmaktadır.

Vergilendirilme işleminin yapılabilmesi için önemli olan verginin konusuyla ilişki içerisine girilmesidir<sup>236</sup>. Vergiyi doğuran olay kimin kişiliğinde gerçekleşmiş ise

---

<sup>232</sup> Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi, 107.

<sup>233</sup> VUK m. 9/2:

"Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."

<sup>234</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 102.

<sup>235</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 103.

<sup>236</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 102.

o kişi mükellef olarak tanımlanmaktadır<sup>237</sup>. Vergi hukuku açısından mükellefiyet için hak ve fiil ehliyetinden ziyade bunların ötesine geçilerek vergi ehliyeti esas alınmaktadır<sup>238</sup>. Vergi ehliyeti, mükellef ya da vergi sorumlusu olabilme ehliyetidir<sup>239</sup>.

Ehliyet müessesesi, özünde özel hukuka ait bir müessese olmakla beraber, bütün hukuk dallarını olduğu gibi vergi hukukunu da yakından ilgilendirmektedir. Vergi hukuku, özel hukukta var olan kavram ve müesseselerden kendi bünyesine ve niteliğine uyduğu ölçüde yararlanmaktadır ve gerekli olduğu takdirde bunları bünyesine alarak uygun hale getirerek düzenlemektedir<sup>240</sup>. Başka bir ifade ile aynı kavramlar farklı hukuk dallarında, farklı anlam ve uygulama alanına sahip olabilmektedir. Ehliyet de bu müesseselerden biridir. Örneğin, özel hukukta borca ehil olabilmek için fiil ehliyetine sahip olmak gerekmektedir. Ancak vergi hukukunda borca ehil olabilmek için yani mükellef ya da vergi sorumlusu olabilmek için fiil ehliyeti aranmamaktadır. Dolayısıyla küçük veya kısıtlı olan bir kişinin de mükellef ya da vergi sorumlusu olması mümkündür.

Vergi hukukunun özel hukuk ile ilişkisi konusunda üç temel yaklaşım öne çıkmaktadır. İlk yaklaşım, vergi hukuku özel hukuka bağlıdır ve ona tamamen uymalıdır; ikinci yaklaşım, vergi hukuku bağımsızdır, kendi ilkelerine göre çözüm getirmelidir; son yaklaşım ise özel hukuk ilkeleri geçerli olmakla birlikte, vergi hukukunun kendine özgü düzenlemeleri asıl olarak uygulanmalıdır<sup>241</sup>. Doktrinde genel kabul üçüncü yaklaşım çerçevesinde gerçekleşmektedir<sup>242</sup>.

Bu bölümde öncelikle vergi hukukunda ehliyet müessesesi ve vergi ödevi arasındaki ilişki ile ilgili olabilecek açıklamalar yapılacak daha sonra ise vergi ehliyeti, vergi yargılama hukukunda ehliyet ve vergi ceza hukukunda ehliyet müesseseleri incelenecektir.

---

<sup>237</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 89.

<sup>238</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 105.

<sup>239</sup> Karakoç, 2017, 156.

<sup>240</sup> Karakoç, 2017, 53.

<sup>241</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 4.

<sup>242</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 5.

## 2.2. Ehliyet Bakımından Vergilendirme İlişkisinde Taraflar

Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinde ehliyetle ilişkin "mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir" kuralı düzenlenmektedir. Bu nedenle vergi ehliyeti müessesesini daha iyi anlamak için öncelikle vergilendirme ilişkisi bakımından tarafları incelemek gerekmektedir.

Vergi borcu ilişkisinde başlıca iki taraf vardır. Taraflardan birincisi egemenlik gücüne dayanarak vergi koyma yetkisine sahip olan, verginin alacaklı tarafını oluşturan devlet<sup>243</sup>; taraflardan ikincisi ise mükellefidir. Verginin tarafları arasındaki ilişki esasında bir tür alacak-borç ilişkisi olarak ifade edilebilmektedir<sup>244</sup>.

### 2.2.1. Vergi Alacaklısı

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu, hukuki ve fiili gücüdür<sup>245</sup>. Vergi alacaklısı, vergilendirme yetkisine sahip olan devlettir. Devlet, vergilendirme yetkisini kural olarak yasama organı aracılığıyla kullanmaktadır. Bu kural kendini Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergilerin kanuniliği ilkesi olarak göstermektedir. Ancak belirli durumlarda yürütme organına da vergilendirme yetkisinin kısmi veya tam olarak tanınması mümkündür. Vergilendirme yetkisi kanunlarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılabilir. Vergilendirme yetkisi üniter devletlerde sadece merkezi devlete ait olduğu halde, federal devletlerde federe devletlerin de yetkisi bulunmaktadır. Vergileme yetkisinin, ülkemiz açısından uygulama alanına bakıldığında bazı hallerde yasama organına ait bu yetkinin kısmen de olsa yürütme organına devredilebildiği durumlar da mevcuttur<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> Erginay, A. (1998). *Vergi Hukuku*. (16. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları, 57; Oktar, 2016, 69

<sup>244</sup> Oktar, 2016, 69; Kırbaş, 2015, 61-64.

<sup>245</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Erkin, G. (2015). *Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi*. Ankara: Adalet Yayınevi, 3; Kırbaş, 2015, 61.

<sup>246</sup> Oktar, 2016, 70.

## 2.2.2. Vergi Ödevlisi

Belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişi vergi borçlusudur<sup>247</sup>. Vergi borçluluğu sadece maddi edimde bulunma şeklinde anlaşılmasının yanında yükümlülük ise hem maddi hem de şekli görevleri içine alan daha geniş bir kavramdır<sup>248</sup>. Vergi Usul Kanununun yükümlülüğü sadece maddi edim açısından tanımladığı öne sürülebilir<sup>249</sup>. Fakat kanun bir bütün olarak değerlendirildiğinde yükümlülüğün hem maddi hem şekli görevleri kapsadığı anlaşılmaktadır. Bir kişinin vergi borçlusu olmadan sadece şekli ödevleri yerine getirme zorunluluğu bulunabilir. Bu durumun tam tersi yani şekli ödevleri bulunmayan bir kişinin sadece belli bir miktar vergi borcunu ödeme yükümlülüğünün bulunması da söz konusu olabilmektedir. Örneğin; zarar eden bir ticari işletme sahibinin vergi borcu doğmamasına rağmen gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olması veya damga vergisinde yükümlünün sadece borçlu olunan bedeli ödemek durumunda olması ve herhangi bir şekli ödevinin bulunmaması gibi<sup>250</sup>.

Vergi yükümlüsünün vergilendirmeye ilişkin ödevleri, bazen kendisi bazen de kendisinin dışında herhangi biri tarafından yerine getirilebilir<sup>251</sup>. Vergi yükümlüsünün başlıca özelliği vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunmasıdır. Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşir. Yükümlü ile başka bir ifadeyle kendi vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getiren kişiyle; sorumlu başka bir ifade ile başkasının borcu için bu işlemleri yapan üçüncü kişiler arasında ayırım yapmak gerekmektedir<sup>252</sup>. Bazı durumlarda vergi borcunun ödenmesinden ve diğer vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilmektedir<sup>253</sup>.

---

<sup>247</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 71.

<sup>248</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 74.

<sup>249</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 74.

<sup>250</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 74.

<sup>251</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 73.

<sup>252</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 74.

<sup>253</sup> Oktar, 2016, 70.

### 2.2.2.1. Vergi mükellefi (yükümlü)

Vergi mükellefi, alacaklı tarafında devletin bulunduğu vergi hukuku ilişkisinde borçlu tarafı oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesine göre, "mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir". Bu madde irdelendiği zaman iki özellikli husus karşımıza çıkmaktadır. Birincisi, "kendisine vergi borcu terettübeden" ifadesinden vergi mükellefinin ödevinin, yalnızca vergi adı verilen ödemeyi yapmaktan ibaret olduğu şeklinde bir anlam çıkmasıdır. Ancak mükelleflerin ödevleri vergi borcunu ödemek olarak ifade edilen maddi ödev ile bu ödevin gereği gibi yerine getirilmesini temin etmek amacıyla defter tutma, bildirimde bulunma gibi şekli ödevlerini kapsamaktadır<sup>254</sup>. İkincisi ise bu madde hükmüne göre sadece gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefi olabileceğidir. Ancak Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde<sup>255</sup> tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin, mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda ne yapılması gerektiği düzenlenmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere bazı tüzel kişiliği olmayan toplulukların da mükellef olabileceği açıktır<sup>256</sup>. Bu düzenlemeleri çelişki olarak değerlendirmek yerine, kural olarak Vergi Usul Kanununun genel kuralı vurgulayarak, ayrıcalıklı hususları kanunda açıkça belirtmesinden kaynaklı bu şekilde düzenleme yapıldığının kabulü gerekmektedir<sup>257</sup>. Başka bir ifade ile tüzel kişiliği olmayan bir topluluğun mükellef statüsü kazanabilmesi için bunun kanunlarda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir<sup>258</sup>. Vergi mükellefi, bir gerçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan topluluk olabileceği gibi bir vatandaş ya da yabancı da olabilmektedir.

<sup>254</sup> Oktar, 2016, 73.

<sup>255</sup> VUK m. 10: Kanuni Temsilcilerin Ödevi:

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir".

<sup>256</sup> Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanununda cemaatler vakıf hükmünde sayılarak mükellef olarak kabul edilmiştir (KVK 2/5 hükmü uyarınca). Menkul kıymetler yatırım fonları tüzel kişiliği olmadığı halde sermaye şirketi olarak mükellef kabul edilmektedir.

<sup>257</sup> Kırbaş, 2015, 65.

<sup>258</sup> Adi ortaklığa veya tüzel kişiliği olmayan bir banka şubesine mükellef statüsü tanımak mümkün değildir. Danıştay 4. Dairesi, T: 12.6.1958, E: 1956/7489, K: 1958/2151 sayılı karar; Kırbaş, 2015, 65.

Vergi hukuku kendine özgü değişik kurallardan oluşmaktadır. Örneğin, vergi hukuku bakımından bazı tüzel kişiler vergi mükellefi olarak kabul edilmediği gibi bazı tüzel kişiliği olmayan topluluklar da vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir<sup>259</sup>. Bu düzenlemeler Türk Medeni Kanununda var olan kişi kavramı ile bağdaşmayan hükümlerdir. Çünkü esasında sadece kişilerin hak ve fiil ehliyetleri bulunabilmektedir. Tüzel kişiliği olmayan toplulukların, onları temsil edenlerden ayrı olarak hak ve fiil ehliyetine sahip olmaları mümkün değildir. Ancak vergi hukuku anlamında tüzel kişiliği olmayan toplulukların, mükellef olmaları dolayısıyla vergi ehliyetine sahip olmaları mümkündür.

Vergi hukukunda mükellefiyetin temeli, vergilerin kanuniliği ve ödeme gücüdür<sup>260</sup>. Hangi verginin mükellefinin kim olduğu, ilgili kanunlarda açıkça düzenlenmelidir. Nitekim vergiye ilişkin kanunlarda durumun bu şekilde olduğu görülmektedir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek kişiler (GVK m. 3), Kurumlar Vergisi Kanununa göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları (KVK m. 1), Damga Vergisi Kanununa göre kâğıtları imza edenler (DVK m. 3) mükellef olarak kabul edilmiştir.

Medeni hukukta kişiler gerçek kişiler ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tüzel kişiliği olmayan toplulukların medeni hukuk anlamında kişiliği bulunmamaktadır. Ancak bu tüzel kişiliği olmayan topluluklar, vergi mükellefi olabilmektedirler. Vergi mükellefi olabilmek için kişi olmak şart değildir. Bu durumu vergi hukukunun bağımsız bir hukuk disiplini olması çerçevesinde kendine özgü olan kurallardan biri olarak değerlendirmek gerekmektedir<sup>261</sup>. Bu durumun vergisel

---

<sup>259</sup> Mutluer, K./Dayanç, N. (2014). *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. (Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi, 58. Örneğin, dernek ve vakıflar tüzel kişiliğe sahip olmalarına rağmen kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak bu kurumların iktisadi işletmeleri elde ettikleri gelir dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefidir. Kolektif ve adi komandit şirketlerde tüzel kişilikleri olmasına rağmen kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmamıştır.

<sup>260</sup> Yoldaş, C./Ünder, K. (2013). *Vergi Mevzuatı ve Uygulaması*. İstanbul: Legal Yayıncılık, 4; Oktar, 2016, 73.

<sup>261</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 82.

kişilik olarak ifade edilmesi mümkündür<sup>262</sup>. Çünkü her gerçek veya tüzel kişi vergi mükellefi olabilir ancak her mükellefin gerçek veya tüzel kişi olması şart değildir.

Vergi hukukunda mükellef olabilmek için hak ehliyeti yeterlidir. Gerçek kişiler tam ve sağ olarak doğdukları andan itibaren hak ehliyetine sahip olmaktadır<sup>263</sup>. Anne karnında bulunan ceninin dahi tam ve sağ olarak doğmak şartıyla vergi mükellefi olması söz konusu olabilmektedir. Fiil ehliyetinin varlığı şart değildir. Fiil ehliyeti olmayan mükelleflerin verginin konusuyla ilişki içine girmeleri sonucunda fiil ehliyetleri varmış gibi vergilendirilmeleri gerekmektedir. Ancak bunların vergiye ilişkin ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir. Tüzel kişiler ise kuruldukları andan itibaren kişilik kazanmanın yanında hak ehliyetine de sahip olmaktadır<sup>264</sup>. Tüzel kişiler, vergi ödevlerini kanun veya tüzükleri uyarınca oluşturulan kanuni organları tarafından yerine getirmektedirler. Tüzel kişiler ile küçüklerin, kısıtlı olanların ya da cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef olmaları durumunda, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve bunların kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmektedir.

Genel olarak ifade etmek gerekirse vergi mükellefi olmak için vergiyi doğuran olay ilgilinin şahsında gerçekleşmeli ve ortaya çıkan vergi borcu ilgilinin kendi malvarlığından karşılanmalıdır<sup>265</sup>.

#### **2.2.2.2. Vergi sorumlusu (sorumluluğu)**

Sorumluluk kavramı hukuk dallarına göre farklı anlamları ifade etmektedir. Medeni hukukta sorumluluk, verilen bir zararın tazmini ya da bir malvarlığına alacaklının el koyabilme hakkını; idare hukukunda sorumluluk, idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararların tazmininden mesul olmayı; vergi hukukunda sorumluluk ise vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi

---

<sup>262</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 83.

<sup>263</sup> Helvacı, 2016, 43.

<sup>264</sup> Dural/Öğüz, 2016, 241.

<sup>265</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 74.

daireesine muhatap tutulmalarını ifade etmektedir<sup>266</sup>. Genel anlamda sorumluluk, kişinin kendi eylem ya da eylemsizliklerinden doğan sonuçları anlatan bir kavram iken, vergi sorumluluğu başkalarının vergi borçlarından kaynaklanmaktadır<sup>267</sup>.

Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde vergi sorumlusu, "verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak bu tanımda vergi sorumlusunun sadece vergiyi ödeme ödevi belirtmektedir. Ancak hem Vergi Usul Kanununda hem de diğer vergi kanunlarında vergi sorumlusunun bazen maddi bazen şekli bazen de hem maddi hem şekli ödevleri bulunmaktadır<sup>268</sup>.

Vergi sorumlusu bir yerde mükellefin yerini almaktadır. "Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir" (VUK m. 8/4) hükmü bu durumu doğrular niteliktedir. Ancak mükellefle vergi sorumlusunun aynı şeyi ifade etmediği, birbirlerine benzemekle birlikte birbirlerinden farklı olduğu göz ardı edilmemelidir. Verginin asıl borçlusu olan mükellefin malvarlığında verginin ödenmesi ile azalma meydana gelmektedir. Ancak vergi sorumlusunun malvarlığında bir eksilme olmaz ve vergiyi doğuran olayla vergi sorumlusunun doğrudan bir ilişkisi söz konusu değildir. Türk vergi kanunlarında bazen mükellef ile vergi sorumlusu kavramlarının birbirinin yerine kullanıldığı olmuştur. Bu şekilde yapılan düzenlemeler esasında Türk vergi sisteminin sorumluluğa ilişkin hükümleri ile çelişmektedir<sup>269</sup>.

Genel olarak Vergi Usul Kanununda mükelleflerle ilgili olarak düzenlenen ödev ve yetkilerin tümü vergi sorumluları açısından da geçerli olmaktadır. Ancak vergi sorumlularının tarh edilen vergiye karşı dava açma hakkının olmadığı yönünde yargı kararları bulunmaktadır<sup>270</sup>.

<sup>266</sup> Karakoç, 2017, 160; Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 75.

<sup>267</sup> Taşkan, 2018, 118.

<sup>268</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 78.

<sup>269</sup> Karakoç, 2017, 163. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13'üncü ve 35'inci maddelerinde mükellef ve vergi sorumlusu kavramları birbirinin yerine kullanılmıştır.

<sup>270</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 83; Danıştay 3. Dairesi, T: 11.3.1986, E: 1985/656, K: 1986/796 sayılı karar. Aksi görüş için bkz. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T: 22.3.1994, E: 1993/118, K: 1994/195 sayılı karar.

Kural olarak her vergi borçlusu kendi borcunun ödenmesinden sorumludur. Ancak vergi hukukunda sorumluluk kavramı daha dar anlamı ile başkasının borcu için kovuşturulmayı, görevlendirilmeyi temel alan bir anlamı ifade etmektedir<sup>271</sup>. Vergi sorumluluğunun belirleyici özelliği, başkasının vergi borcu nedeniyle ortaya çıkması şeklindedir. Bu nedenle bir mükellefin kendi borcundan sorumluluğu ya da birden fazla kişinin aynı borcun borçlusu olması durumunda vergi sorumluluğundan söz edilemeyecektir<sup>272</sup>.

Vergi sorumluluğu müessesesinin benimsenmesindeki amaç, idarenin vergi alacağını kolaylıkla ve az masrafla toplamasını ve vergi kayıplarının azaltılmasını sağlamaktır<sup>273</sup>. Başka bir ifade ile sorumluluk kurumunun amacı verginin tahsilinde kolaylık sağlamaktır<sup>274</sup>. Ancak bazı durumlarda vergi sorumluluğunun söz konusu olması mümkün değildir. Katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, gümrük vergisi gibi tüketime dayalı vergiler bakımından sorumluluktan söz edilemez<sup>275</sup>.

Temelde vergi mükellefiyetinin genişletilmesi olarak da ifade edilebilen müşterek ve müteselsil sorumluluğun farklı hukuksal sonuçları bulunmaktadır<sup>276</sup>. Müşterek sorumluluk, asıl vergi borçlusu mükellef yanında, bir de borcun ödenmesi yönünden vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusunun olması durumunu ifade eder. Örneğin, vergi kesenlerin ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu bu şekildedir. Müteselsil sorumluluk ise birden fazla kişinin aynı borcun sorumlusu olmasıdır. Bu sorumluluk türü kanundan doğmaktadır<sup>277</sup>. Ancak bir vergi alacağı ilişkisinde, birden fazla asıl borçlunun bulunduğu durumlarda sorumluluktan değil, vergiyi doğuran olayı birlikte gerçekleştirmiş, aynı borcun borçlusu olan birden fazla yükümlüden söz edilmesi mümkündür<sup>278</sup>. Örneğin

---

<sup>271</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 77.

<sup>272</sup> Taşkan, 2018, 119.

<sup>273</sup> Karakoç, 2017, 162.

<sup>274</sup> Oktar, 2016, 75.

<sup>275</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 77.

<sup>276</sup> Oktar, 2016, 74.

<sup>277</sup> Borçlar Kanununun 141'inci maddesi ve devamında düzenlenen müteselsil borçlulukta, borcun kanundan ve sözleşmeden doğması mümkündür. Vergi hukukunda mükellefiyet ve sorumluluğun devrine ilişkin sözleşme yasağı uyarınca, sözleşme ile müteselsil sorumluluk kurulamamaktadır. Bkz. Kırbaş, 2015, 82.

<sup>278</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 78.

Emlak Vergisi Kanununa göre bir bina ya da araziye iştirak halinde sahip olanların vergiden müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır (EVK m. 3, m. 13)<sup>279</sup>.

Vergi hukukunda başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere birçok kanunda değişik niteliklerde sorumluluk müessesesine yer verilmiştir. Bunların bir kısmı; kanuni temsilcilerin sorumluluğu, mirasçılarının sorumluluğu, vergi kesenlerin sorumluluğu şeklindedir.

### 2.3. Ehliyet ve Temsil İlişkisi

Hukuki işlemler kural olarak bizzat işlemin tarafı olan kişilerce gerçekleştirilmektedir. Ancak bazı durumlarda vergi ödevlilerinin bazı işlemleri yapması mümkün olmamaktadır. Bu gibi durumlarda onun adına işlemleri yapacak bir başka kişiye ihtiyaç duyulmaktadır<sup>280</sup>. Bu ihtiyaçtan dolayı temsil müessesesi ortaya çıkmıştır. Temsil müessesesi esas itibarıyla Türk Borçlar Kanununda (TBK) düzenlenmiştir. Bir hukuki işlemin bir kimsenin adına ve hesabına temsilci adı verilen bir başka kişi tarafından yapılmasına temsil denmektedir<sup>281</sup>.

Temsil müessesesi temsil yetkisinin kaynağına göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlar kanuni temsil ve iradi temsildir. Temsil yetkisinin kaynağı, bir kanun hükmü olduğu zaman kanuni temsil, temsil yetkisi taraf iradesinden doğduğu zaman ise iradi temsil söz konusu olmaktadır<sup>282</sup>. Kişilerin kendi fiilleri ile işlem yapmalarının hukuken imkânsız olması durumunda kanuni temsil söz konusudur<sup>283</sup>. Burada önemli olan kanunun kimi temsilci olarak kabul ettiğiidir. Bir kişinin başka bir kişi tarafından temsili, temsil edilen kişinin iradesi ile değil de kanundan kaynaklanıyorsa buna kanuni temsil; temsil yetkisinin yetkiyi veren kişinin iradesi ile gerçekleşmesi durumunda iradi temsil söz konusu olmaktadır<sup>284</sup>.

<sup>279</sup> Burada "sorumlu olmak" deyimini geniş anlamda yükümlünün kendi borcundan sorumluluğu olarak geniş anlamı ile anlamak gerekmektedir. Bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 79.

<sup>280</sup> Taraflardan birinin fiil ehliyetine sahip olmaması, zamansızlık, sağlık durumu, işlemin yapılacağı yere uzaklık gibi gerekçeler böyle bir ihtiyacın doğmasına sebep olabilmektedir. Taşkan, 2018, 115.

<sup>281</sup> Akıntürk, T. (2003). **Borçlar Hukuku**. İstanbul: Beta Yayınevi, 63.

<sup>282</sup> Taşkan, 2018, 115.

<sup>283</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 106.

<sup>284</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 105-106.

Vergi hukuku açısından kanuni temsille ilgili düzenlemeler yapılmışken, iradi temsil ile ilgili genel bir hükme yer verilmemiştir<sup>285</sup>. Bu nedenle Borçlar Kanununda düzenlenen iradi temsil müessesesi ile ilgili hükümler geçerli olmaktadır. Çünkü vergi hukukunda iradi temsili yasaklayan hükümler de bulunmamaktadır. Bu nedenle genel hükümlere başvurmak gerekmektedir.

İradi temsil ve vekâlet durumları birbirine karıştırılmamalıdır. Temsil, temsil edilmek istenen kişinin beyan edeceği tek taraflı irade beyanı ile bir başka kimseyi yetkili kılmasıdır<sup>286</sup>. Vekâlet ise temsil edilecek olan kişi ile temsilci arasında karşılıklı irade beyanları ile gerçekleştirilen bir akit, bir hukuki işlemdir<sup>287</sup>. Temsilde, temsilcinin temsil ettiği kişinin işlerini yapmak zorunluluğu bulunmamasına rağmen vekâlette vekil, bir işi ya da işlemi yerine getirmeyi taahhüt etmektedir<sup>288</sup>.

### 2.3.1. Kanuni Temsil

Kanuni temsilciler, vergilendirmeden doğan tüm ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişilerdir<sup>289</sup>. Kanuni temsilcilerin yetki ve sorumlulukları kanundan kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde kanuni temsilcilerin görevlerinin ne olduğu genel hatları ile düzenlenmektedir. Vergi hukuku bakımından kanuni temsil; küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişilerin ya da tüzel kişiliği olmayan bazı toplulukların vergi ödevlerinin temsilcileri tarafından yerine getirilmesi anlamına gelmektedir<sup>290</sup>. Vergi sorumluluğu kanuni temsili ifade etmektedir<sup>291</sup>.

---

<sup>285</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 107.

<sup>286</sup> Mutluer/Dayanç, 2014, 66.

<sup>287</sup> Mutluer/Dayanç, 2014, 66; Pehlivan, O. (2017). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Trabzon, 62.

<sup>288</sup> Pehlivan, 2017, 62.

<sup>289</sup> Karakoç, 2017, 157.

<sup>290</sup> Taşkan, 2018, 116; Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 74.

<sup>291</sup> Mutluer/Dayanç, 2014, 66.

Kanuni temsilcilerin vergi ödevlerini yerine getirmemelerinden dolayı asıl mükelleften alınamayan vergi borçları kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsil edilmektedir<sup>292</sup>. Bu temsilcilerin asıl mükellefe rücu hakkı bulunmaktadır<sup>293</sup>.

Kanuni temsilciler vergi suç veya kabahatlerinden doğan cezalardan dolayı cezaların şahsiliği ilkesi gereği kendileri sorumlu olmaktadırlar (VUK m. 332) <sup>294</sup>. Ancak tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde kanunlara aykırı faaliyetlerden doğacak mali nitelikli vergi cezaları temsilci adına değil tüzel kişilik adına kesilmekle birlikte tüzel kişilikten tahsil edilemeyen cezalar kanuni temsilciden tahsil edilmektedir (VUK, m. 332/II)<sup>295</sup>. Hürriyeti bağlayıcı cezalar ise kanuni temsilci adına değil işleyen adına kesilir (VUK m. 333/III)<sup>296</sup>. Uygulamada suçun kimin tarafından işlendiğinin belirlenmesi oldukça zor bir konudur<sup>297</sup>.

### 2.3.2. İradi Temsil

İradi temsil, temsil edilenin iradesi ile bir kimsenin yetkili kılınmasıdır<sup>298</sup>. Vergi hukuku anlamında mükellef olan küçüklerin, kısıtlıların, tüzel kişilerin ya da tüzel kişiliği olmayan toplulukların kanuni temsilcilerinin yanında kendilerinin belirlediği kimseler tarafından da temsil edilmeleri mümkündür<sup>299</sup>.

Temsil tek taraflı vekâlet ise iki taraflı bir işlemle gerçekleştirilmektedir. Temsilde, temsilcinin temsil edilenin işlerini yapma zorunluluğu bulunmamakla birlikte vekâlette vekil, bir işi yapmayı ya da bir hizmeti ifa etmeyi taahhüt etmektedir<sup>300</sup>. Türk vergi hukukunda vekâlete ve iradî temsile ilişkin genel bir hüküm bulunmamaktadır<sup>301</sup>. İradi temsil ve vekâlet sözleşmesini yasaklayan bir hüküm de bulunmamaktadır ancak vergi hukuku anlamında iradi temsil ve vekâlet

<sup>292</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 106; Karakoç, 2017, 157.

<sup>293</sup> Bkz. Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesi; Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun mük. 35'inci maddesi.

<sup>294</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 74; Karakoç, 2017, 157.

<sup>295</sup> Karakoç, 2017, 157.

<sup>296</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 74.

<sup>297</sup> Karakoç, 2017, 158.

<sup>298</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 106.

<sup>299</sup> Karakoç, 2017, 158.

<sup>300</sup> Karakoç, 2017, 158; Türk Borçlar Kanunu (TBK) m. 502.

<sup>301</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 75; Pehlivan, 2017, 62.

sözleşmesi sınırlı bir uygulama alanına sahiptir<sup>302</sup>. Vergi yargılamasıyla ilgili konularda avukatla temsil zorunluluğu bulunmaktadır<sup>303</sup>. Başka bir ifade ile yargı organlarında mükellefi temsil edecek kişinin avukat olması gerekmektedir (Avukatlık Kanunu m. 35).

Vekil ve vergi sorumlusu farklı durumları ifade etmektedir. Vekil, sözleşme ile vergi mükellefinin ya da vergi sorumlusunun işlerini yapmak üzere, onlara karşı sorumlu olarak belirlenmiş kişidir<sup>304</sup>. Vergi dairesine karşı vekilin bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Fakat vergi sorumlusu, vergi dairesine karşı bizzat muhatap olan kişidir. Vergi sorumluluğu, kanuni temsili ifade etmektedir<sup>305</sup>.

Vergi hukukunda mükellefiyetin ve sorumluluğun devrine ilişkin sözleşmeler vergi dairesini bağlamamaktadır (VUK m. 8/III)<sup>306</sup>. İradi temsil ya da vekâlet sözleşmesiyle mükellefin ya da vergi sorumlusunun yerine getirmesi gereken maddi ya da şekli ödevlerin, yerine getirilmesi görevinin bir başkasına bırakılabileceği kararlaştırılmaktadır<sup>307</sup>. Bu sözleşme ile mükellefiyetin ya da vergi sorumluluğunun devri söz konusu değildir. Dolayısıyla iradi temsille ya da vekâlet sözleşmesiyle temsilci veya vekil vergi dairesine karşı sorumluluk altına girmemektedir<sup>308</sup>.

---

<sup>302</sup> Mutluer/Dayanç, 2014, 66. Bazı durumlarda iradi temsil mümkündür. Vergi Usul Kanununun 94'üncü maddesine göre mükelleflerin umumi vekillerine de vekâletnamede vergi ile ilgili tebligatın vekile yapılabileceğinin belirtilmesi şartıyla, tebliğ yapılabileceği kabul edilmiştir. Uzlaşma, hataların düzeltilmesi, vergi alacağına ilişkin takas, mahsup ve iade başvurularında bulunmak, beyanname vermek gibi işlemlerde iradi temsilci aracılığıyla yapılabilmektedir. Bkz. Karakoç, 2017, 158; Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 75.

<sup>303</sup> Ünsal, 2014, 26; Pehlivan, 2017, 63; Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 108; Taşkan, 2018, 118.

<sup>304</sup> Karakoç, 2017, 159.

<sup>305</sup> Mutluer/Dayanç, 2014, 66.

<sup>306</sup> VUK m. 8: Mükellef ve vergi sorumlusu:

"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir".

<sup>307</sup> Pehlivan, 2017, 63; Karakoç, 2017, 159.

<sup>308</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 108.

## 2.4. Hukuki Ehliyetin Vergi Hukukundaki Görünümü

### 2.4.1. Vergi Ehliyeti

Ehliyet müessesesi esas olarak Türk Medeni Kanununda düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanununda ayrıca bir düzenleme yapılmamıştır. Sadece Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında, "mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir" hükmü yer almaktadır. Bu nedenle ehliyetin veya kanuni ehliyetin ne olduğu konusunda Türk Medeni Kanununu temel alınmaktadır<sup>309</sup>.

Vergi Usul Kanununda kullanılan kanuni ehliyet kavramı ile fiil ehliyeti ifade edilmek istenmektedir. Vergi hukukunda ehliyetin temeli olarak vergi ödeme gücü görülmektedir<sup>310</sup>. Bu nedenle fiil ehliyeti aranmamaktadır. Vergi hukukunda, vergi ehliyeti için fiil ehliyetinin aranmaması hem adalet ilkesi hem de vergi güvenliğinin sağlanması bakımından önemlidir<sup>311</sup>.

Ehliyet müessesesinin vergi hukukundaki görünümü ile medeni hukuktaki görünümü arasında sıkı bir bağ bulunmasına rağmen farklı durumları ifade ettikleri görülmektedir<sup>312</sup>. Bir tür alacak borç ilişkisi olan vergi ilişkisinde, vergi mükellefi veya sorumlusu başka bir ifade ile vergi ödevlisi olabilmek için fiil ehliyetinin aranmaması medeni hukuktan ayrı bir ehliyet anlayışının egemen olduğunu göstermektedir<sup>313</sup>. Örneğin; 18 yaşından küçükler, tüzel kişiliği olmayan topluluklar, kısıtlılar da vergi borçlusu olabilmektedirler. Vergi konulmasında ana ilke olan ödeme gücüne sahip olan herkes, kanunun belirlediği ölçüler içinde vergi borçlusu olmaktadır<sup>314</sup>.

Vergilendirilme işleminin yapılabilmesi için önemli olan verginin konusuyla ilişki içerisine girilmesidir<sup>315</sup>. Bu durumda vergiyi doğuran olay açısından da fiil

<sup>309</sup> Kırbaş, 2015, 83.

<sup>310</sup> Taşkan, 2018, 114-115; Öncel/Kumrulu/Çağan, 2014, 74.

<sup>311</sup> Yoldaş/Ünder, 2013, 4; Oktar, 2016, 72.

<sup>312</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 102.

<sup>313</sup> Kırbaş, 2015, 84.

<sup>314</sup> Kırbaş, 2015, 84.

<sup>315</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 102.

ehliyetinin varlığı önem taşımamaktadır<sup>316</sup>. Kural olarak fiil ehliyetine sahip olmayan kişiler, kanuni temsilcilerinin fiilleriyle hak kazanabilmekte ve borç altına girebilmektedirler. Ancak vergi hukuku bakımından bu kişilerin kanunun belirttiği şekilde verginin konusu ile ilişki içerisine girmesi yeterli görülmektedir. Esasında vergi hukuku, mükellefiyet açısından hak ve fiil ehliyetini nazara almayarak, bunların ötesine geçip vergi ehliyetini esas almaktadır<sup>317</sup>.

Vergi ehliyeti mükellef ya da vergi sorumlusu olabilme ehliyetidir<sup>318</sup>. Vergi hukukunda sadece gerçek ve tüzel kişilerin değil aynı zamanda bazı tüzel kişiliği olmayan toplulukların da vergi ehliyetlerinin varlığı kabul edilmektedir<sup>319</sup>. Ayrıca gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bazı toplulukların, hak ve fiil ehliyetleri olsun ya da olmasın, kanunlarca yasaklanmış faaliyetlerde bulunmaları durumunda bile verginin konusuyla ilişkiye girilmesi sebebiyle vergi ehliyetlerinin olduğu kabul edilmektedir (VUK m. 9).

Bu başlık altında vergi hukukundaki gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bazı toplulukların vergi ehliyetleri incelenecektir.

#### **2.4.1.1. Gerçek kişiler bakımından vergi ehliyeti**

Vergi kanunlarında gerçek kişilerin vergi ehliyetine sahip olması, medeni hukuk anlamında hak ve fiil ehliyetinden farklı olarak ortaya konmuştur<sup>320</sup>. Türk Medeni Kanununda gerçek kişiler bakımından iki türlü ehliyet yer almaktadır. Birincisi hak ehliyeti, ikincisi fiil ehliyetidir. Hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara sahip olabilmeyi ifade eden hak ehliyetine (haklardan yararlanma ehliyeti), sağ doğmak şartıyla bütün insanlar sahip olmaktadır. Fiil ehliyeti ise kişinin bizzat kendi fiilleri ile haklara ve borçlara sahip olabilmesi şeklinde ifade

---

<sup>316</sup> Karakoç, 2017, 156.

<sup>317</sup> Şenyüz/Yüce/Gerçek, 2017, 105.

<sup>318</sup> Karakoç, 2017, 156.

<sup>319</sup> Kurumlar Vergisi Kanununa göre, iş ortaklıklarının (m. 12), Katma Değer Vergisi Kanununa göre adi ortaklıkların (m. 44), vergi mükellefiyetleri bulunmaktadır.

<sup>320</sup> Şenyüz, 2017, 61.

edilebilmektedir. Ayırt etme gücüne sahip olmak, ergin olmak ve kısıtlı olmamak fiil ehliyetinin varlığı için aranan üç şarttır ( TMK m. 10)<sup>321</sup>.

Gerçek kişiler bakımından hak ehliyetine sahip olan ancak fiil ehliyetine sahip olmayan bir kişi için verginin konusuyla ilişkiye girmesi vergi mükellefiyetini doğuracaktır. Gerçek kişiler bakımından vergi ehliyetine sahip olmak için medeni hukuk anlamında fiil ehliyetine sahip olmak gerekmemektedir<sup>322</sup>. Hak ehliyetinin varlığı bu kişiler bakımından vergi hukuku anlamında yeterli olmaktadır. Akıl hastaları, kısıtlılar, küçükler verginin konusuyla ilişki içine girmişlerse vergi ehliyetlerinin var olduğu kabul edilerek vergilendirileceklerdir<sup>323</sup>.

#### **2.4.1.2. Tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan topluluklar bakımından vergi ehliyeti**

Tüzel kişiler, borç altına girip hak sahibi olabilen varlıklardır (TMK m. 48). Aynı zamanda verginin konusuyla ilişki içine girerek vergi ehliyetine sahip olmaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefi olmaktadır. Tüzel kişiler, sadece gerçek kişilere ait olan özellikler (örneğin, evlenme, boşanma, hısımlık vb.) dışında bütün haklara sahiptirler. Daha öncede ifade edildiği gibi vergi ehliyetine sahip olmak için temel alınacak kriter esasında vergiyi doğuran olaydır<sup>324</sup>. Bu kişilerin de gerçek kişiler gibi verginin konusuyla ilişki içine girmeleri durumunda vergi ehliyetlerinin varlığı kabul edilmektedir. Tüzel kişilerin hak ve fiil ehliyetleri kanun ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmaları ile başlamaktadır (TMK m. 49). Vergi hukukunda, vergi ehliyeti için fiil ehliyetinin varlığı gerekli görülmemektedir. Bu nedenle tüzel kişilerin vergi ehliyetinin varlığı için tüzel kişilerin hak ehliyetine sahip olması ve verginin konusuyla ilişki içine girmesi yeterli görülmektedir.

<sup>321</sup> “Ayırt etme gücü bulunmayanların, küçüklerin ve kısıtlıların fiil ehliyeti yoktur” hükmü (TMK m. 14), Türk Medeni Kanununun 10’uncu maddesini tamamlamaktadır.

<sup>322</sup> Şenyüz, 2017, 61.

<sup>323</sup> Ortaç, F. R./Ünsal, H./Yılmaz, E. (2016). “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”. *International Journal of Public Finance*, 1(1), 81.

<sup>324</sup> Şenyüz, 2017, 62.

Medeni hukukta, hak ve fiil ehliyetine sahip olabilmek için kişi olmak gereklidir. Dolayısıyla tüzel kişiliği olmayan toplulukların medeni hukuk anlamında hak ve fiil ehliyetine sahip olması mümkün değildir. Ancak tüzel kişiliği olmayan bazı toplulukların verginin konusuyla ilişki içine girmesi durumunda, bu topluluklar bakımından vergi ehliyetlerinin bulunduğu kabul edilmektedir.

#### 2.4.2. Vergi Yargılama Hukukunda Ehliyet

Ehliyet müessesesi, yargılama hukuku için önem arz eden konulardan birisidir. Vergi yargılaması hukuku, kavramlarını idari yargılama hukukundan almaktadır.

Vergi mahkemeleri idari yargı düzeni içinde yer almakta olup, faaliyetlerini İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde sürdürmektedir. Bu nedenle vergi hukukunda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun hükümleri uygulama alanına sahip olmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, idari davalarda ehliyet konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir<sup>325</sup>. Dolayısıyla idari yargılama hukukunda ehliyet konusu, Hukuk Muhakemeleri Kanununa göre değerlendirilmektedir. Bu nedenle taraf ve dava ehliyeti, kanuna göre mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan atıf uyarınca da Türk Medeni Kanununa göre tespit edilmektedir. Hukuk Muhakemeleri Kanununa yapılan atıf, vergi yargılaması hukukunda da geçerlidir (İYUK m. 31/2 hükmü uyarınca)<sup>326</sup>. Burada

---

<sup>325</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) m. 31:

“1. Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. (Ek cümle: 5/4/1990 - 3622/11 md.; Değişik:10/6/1994-4001/14 md.) Ancak, davanın ihbarı (...) (2) Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. (Ek cümle: 3/11/2016-6754/22 md.) Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

2. Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”.

<sup>326</sup> İYUK m. 31/2:

önemli olan nokta, Hukuk Muhakemeleri Kanununun hangi çerçevede uygulanabileceği ile ilgilidir. Vergi yargılaması hukukunda, atıfta bulunulan Hukuk Muhakemeleri Kanununun hükümlerinin, medeni usul hukukundaki haliyle mi yoksa vergi yargılaması hukukunun özelliklerine uyduğu ölçüde mi uygulanacağı hususu önem arz etmektedir. Bir görüşe göre Hukuk Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan hususların İdari Yargılama Usulü Kanununda herhangi bir düzenleme bulunmaması durumunda idari yargılama usulü hukukunun ilkelerine uyduğu ölçüde uygulanacağı belirtilmektedir<sup>327</sup>. Diğer bir görüşe göre ise Hukuk Muhakemeleri Kanununa atıf yapılan kurumların, doğrudan uygulanmasının idari yargılama usulü hukukunun ilke ve kurallarına uymadığı yönündedir<sup>328</sup>.

İdari yargılama hukukunun kendine özgü yöntemlerinden olan dava dilekçeleri üzerinden İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasına göre yapılan ilk inceleme, vergi yargılaması hukuku için de geçerlidir<sup>329</sup>. Dilekçeler üzerinde yapılan ilk incelemenin temel amacı, davanın esasına ilişkin karar verilmesi durumuna engel olabilecek nitelikteki kimi şekil ve usule ilişkin hata ve noksanlıkların, davanın başında tespit edilmesini sağlayarak gereksiz emek ve zaman kaybının önlenmesini sağlamaktır<sup>330</sup>. Ehliyet konusu da yapılan ilk incelemede, değerlendirilmesi gereken bir konudur.

Yargılama hukuku açısından medeni hukuktaki hak ehliyetinin görünümü taraf ehliyeti, fiil ehliyetinin görünümü ise dava ehliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır.

---

"Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır".

<sup>327</sup> Candan, T. (2012). *İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (5. Bası). Ankara: Adalet Yayınevi, 763. Örneğin, medeni usul hukukunda taraflarca hazırlanma ilkesi geçerliiyken, idari yargılama usulü hukukunda re'sen tahkiki ilkesi geçerlidir. Bu durumda idari yargılama hukukunun bu özelliği dikkate alınmalıdır.

<sup>328</sup> Çırakman, E. (1982). "Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması". *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu*. Ankara: Danıştay Başkanlığı, 103.

<sup>329</sup> Yüksel, M./Biçer, İ. (2016). "Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme". *Vergi Sorunları Dergisi*, (329), 138.

<sup>330</sup> Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 53.

Dava açabilmek için taraf olabilme ve dava açabilme ehliyetlerine sahip olmak gerekmektedir. Davacının dava ve taraf ehliyeti yoksa mahkeme davayı ehliyet yönünden reddetmektedir (İYUK m. 15/1-b).

Bu başlık altında yapılan açıklamalar sadece davacı tarafın dava ve taraf ehliyetini kapsamaktadır; davalı idareye ilişkin olarak husumet ehliyetini kapsamamaktadır<sup>331</sup>. İdari yargıda davacı yönünden bazı davalar bakımından menfaat veya hak ihlali şartı aranmaktadır. Doktrindeki baskın görüş idari yargının adli yargıdan ayrılan yönlerinden birinin de menfaat ihlaline yüklenen anlamdan kaynaklandığı yönündedir<sup>332</sup>. İdari yargıda davacılar yönünden aranan iptal davaları bakımından menfaat ihlali, tam yargı davaları bakımından ise hak ihlali subjektif dava ehliyeti deyimini ile karşılanmaktadır; bu durumun dışındakiler başka bir ifade ile taraf ve dava ehliyeti ise objektif dava ehliyeti deyimini ile karşılanmaktadır<sup>333</sup>.

#### 2.4.2.1.Dava Ehliyeti

Medeni usul hukukunda dava ehliyeti, kişinin kendisi veya yetkili kıldığı bir temsilcisi aracılığıyla bir davayı davacı ya da davalı olarak takip etme ve usul işlemlerini yapabilmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>334</sup>. Davayı kimlerin takip edebileceğini açıklayan kavram dava ehliyetidir<sup>335</sup>.

Dava ehliyeti, medeni usul hukukunda Hukuk Muhakemeleri Kanununun 51'inci maddesine göre, "Dava ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir" şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla medeni hakları kullanma yani fiil

---

<sup>331</sup> 521 Sayılı Danıştay Kanunu döneminden beri ehliyet konusunda, 521 sayılı Danıştay Kanununun 88'inci maddesinde ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasında yapılan düzenlemelere göre Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa yapılan atıf, husumet ehliyetini kapsamamaktadır. Bkz. Çelikkol, H. (1985). "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet". *Adalet Dergisi*. (3), 750-767.

<sup>332</sup> Yücesoy, A. A. (2016). *İptal Davalarında Menfaat*. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 48; Bağrıaçık, A. (2016). "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali". *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt 7, (2), 41.

<sup>333</sup> Kaplan, G. (2011). "Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet". *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. LXIX, (1-2), 350.

<sup>334</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, 2011, 226.

<sup>335</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, 2011, 217.

ehliyetine sahip bütün gerçek ve tüzel kişiler medeni usul hukukunda dava ehliyetine de sahip olabilmektedirler.

İdari yargılama usulü hukukunda<sup>336</sup>, Hukuk Muhakemeleri Kanununun ehliyete ilişkin hükümleri doğrudan uygulanırsa sadece fiil ehliyetine sahip gerçek ve tüzel kişilerin dava ehliyetine sahip olacağı sonucuna ulaşılabacaktır. İdari Yargılama Usulü Kanununda idari dava türleri; iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar şeklinde sayılmıştır (İYUK m. 2). İdari yargıda, iptal davası açabilmek için menfaat ihlali, tam yargı davası açabilmek için ise hak ihlalinin varlığı aranmaktadır. Ancak vergi yargılamasında bu kuraldan bağımsız olarak Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde kimlerin dava açmaya yetkili olduğu tahdidi olarak sayılmıştır<sup>337</sup>. Bu maddeye göre mükellefler, ceza muhatapları, vergi dairesi<sup>338</sup>, belediyeler, kamu idareleri, şeklinde belirleme yapılmaktadır.

#### 2.4.2.2. Taraf Ehliyeti

Taraf ehliyeti bir davada davacı veya davalı olabilme yeteneği olarak tanımlanabilmektedir. Kimlerin davalarda taraf olabileceğini, taraf ehliyeti kavramı açıklamaktadır<sup>339</sup>. Taraf ehliyeti, İdari yargılama Usulü Kanununun ilgili hükmü<sup>340</sup>

<sup>336</sup> İYUK m. 31/1 hükmü uyarınca.

<sup>337</sup> VUK m. 377: Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar:

“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

(Değişik dördüncü fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.) Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (II özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

(Ek: 4/12/1985-3239/34 md.; Değişik beşinci fıkra: 28/3/2007-5615/20 md.) Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir”.

<sup>338</sup> Sadece tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi daireleri dava açmaya yetkilidir.

<sup>339</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, 2011, 217.

<sup>340</sup> İYUK m. 31/1:

“Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hakim in davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve

gereğince, Hukuk Muhakemeleri Kanununa yapılan atıfla belirlenmektedir. Bu durumda “Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir” (HMK m. 50). Dolayısıyla Hukuk Muhakemeleri Kanunu hükümlerine göre taraf ehliyeti, Medeni Kanun hükümlerine göre belirlenmektedir.

#### **2.4.2.2.1. Vergi yargılaması hukukunda gerçek kişilerin taraf ehliyeti**

Vergi yargılaması hukukunda gerçek kişilerin taraf ehliyeti, idari yargılama hukuku ile aynı özelliklere sahiptir<sup>341</sup>. Gerçek kişilerin taraf ehliyeti Hukuk Muhakemeleri Kanununun 50’nci maddesinde düzenlenmektedir<sup>342</sup>. Medeni haklardan yararlanma ehliyetine dolayısıyla hak ehliyetine sahip olanlar davada taraf ehliyetine de sahip olabilmektedir. Buna göre gerçek kişiler, sağ doğmak koşuluyla, ceninin ana rahmine düştüğü andan itibaren taraf ehliyetine sahip olmaktadır<sup>343</sup>. Dava açma tarihinden önce ölmüş olan kimse adına dava açılmamaktadır<sup>344</sup>. Vergi yargılaması hukukunda da bu kurallar geçerlidir.

#### **2.4.2.2.2. Vergi yargılaması hukukunda tüzel kişilerin ve diğer toplulukların taraf ehliyeti**

Vergi yargılaması hukukunda tüzel kişilerin taraf ehliyeti, Vergi Usul Kanununun 377’nci maddesinin 2’nci fıkrası dışında idari yargılama hukuku ile paralellik göstermektedir<sup>345</sup>. İdari yargılama hukukunda olduğu gibi vergi yargılaması hukukunda da Hukuku Muhakemeleri Kanununun taraf ehliyetine ilişkin hükümleri geçerlidir<sup>346</sup>.

---

kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır...”.

<sup>341</sup> Canyaş, O. (Ekim 2014). “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. Yıl: 5. (19), 362.

<sup>342</sup> HMK m. 50:

“Medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir”.

<sup>343</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, 2011, 217.

<sup>344</sup> Kuru/Arslan/Yılmaz, 2011, 218.

<sup>345</sup> Vergi daireleri sadece tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı dava açmaya yetkilidir.

<sup>346</sup> Bu durum İYUK m. 31/1-2 hükmünden kaynaklanmaktadır.

Vergi hukukunda tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar da vergi ödevlisi olabilmektedir. Yükümlü veya sorumlu olabilen bir özel hukuk topluluğu, tüzel kişiliği bulunmasa bile taraf ehliyetine sahiptir. Buradaki tek kıstas bu kişilerin vergi kanunlarına göre yükümlü ya da sorumlu olup olmamaları durumudur<sup>347</sup>. Örneğin, vergi hukukunda Kurumlar Vergisi Kanununa göre yükümlü olan (KVK m. 2), iş ortaklıklarının, menkul kıymetler yatırım fonlarının ve cemaatlerin tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen vergi davalarında taraf ehliyetleri bulunmaktadır<sup>348</sup>. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından, adi ortaklıkların mükellefiyet durumları söz konusu olmadığı için taraf ehliyetleri de bulunmamaktadır<sup>349</sup>.

Vergi yargılama hukukunda taraf ehliyetinin son bulması hususunda da bir takım önem arz eden durumlar mevcuttur. Tasfiye edilen şirketlerin tasfiyeden önceki dönemlere ait borçları açısından şirketlerin taraf ehliyeti konusu tartışmalıdır. Tasfiye edilmiş olmaları nedeniyle vergi yükümlüsü olma sıfatını kaybetmiş şirketlerin tasfiyeden önceki dönemlere ait tarhiyatlara karşı açılacak davalarda taraf olup olamayacakları tartışmanın konusunu oluşturmaktadır<sup>350</sup>. Özel hukuk topluluklarının taraf ehliyeti ve tüzel kişiliğin son bulması hususunda Hukuk Muhakemeleri Kanununun hükümlerinin doğrudan uygulanması mümkün değildir. Bu durumda tüzel kişilik sona ermiş olsa bile, idare tüzel kişilik adına işlem tesis etmiş ise konu unsuru sakat olan bu işlemin dava konusu yapılabilmesi gerekmektedir<sup>351</sup>.

---

<sup>347</sup> Canyaş, 2014, 368.

<sup>348</sup> Bu kişiler Kurumlar Vergisi Kanununda vergi mükellefi olarak sayılmışlardır.

<sup>349</sup> Burada dikkat edilmesi gereken nokta adi ortaklıkların tüzel kişiliği bulunmadığı için değil, vergi yükümlüsü olmadıkları için taraf ehliyeti bulunmamaktadır. Ancak Danıştay, taraf ehliyetine idari yargılama hukukundaki bakış açısıyla yaklaşmaktadır. Bu nedenle vergi yükümlülüğü olmasına rağmen tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların da taraf ehliyetinin bulunmadığı yönünde karar vermektedir. Bkz. Danıştay 7. Dairesi, T: 22.3.2007, E: 2004/1888, K: 2007/1455 sayılı karar; Danıştay 7. Dairesi, T: 20.01.2003, E: 2000/7033, K: 2003/48 sayılı karar.

<sup>350</sup> Uygulamada, Danıştay 4. Dairesi ve 7. Dairesi farklı yönde içtihatlar geliştirmiştir. Danıştay 4. Dairesi, ilk derece mahkemesinin verdiği ehliyetsizlik kararını bozmuştur (T: 7.4.2005, E: 2004/639, K: 2005/578); Danıştay 7. Dairesi, ehliyetsizlik nedeniyle davayı reddetmiştir (T: 6.6.2002, E: 2000/6636, K: 2002/2278).

<sup>351</sup> Canyaş, 2014, 370.

### 2.4.3. Vergi Ceza Hukukunda Ehliyet

Vergi ceza hukukunda ceza ehliyeti, kişilerin mükellef olsun ya da olmasın vergi hukukunda üzerlerine düşen görevleri yerine getirmediğinde söz konusu olmaktadır<sup>352</sup>.

Vergi ceza hukuku bakımından fail<sup>353</sup>, suçu oluşturan tipik hareketi yapan kişi olarak tanımlanmaktadır<sup>354</sup>. Ceza normunu ihlal ettiği sabit olan kişiye suçlu ya da kabahatli denilmektedir. Fail olabilmek için insan olmak ve hayatta olmak şarttır. Ölen kişiye ceza uygulanması mümkün değildir. Vergi ilişkisi bakımından vergi ödevlerini ihlal eden failer sadece gerçek kişi olabilmektedirler. Gerçek kişiler insanlardan oluşmaktadır. Tüzel kişiler fail olamaz ancak tüzel kişilerin gerçek kişi temsilcilerinin işlemlerinden dolayı gerçek kişilerin fail olabilmeleri mümkündür<sup>355</sup>.

Ceza ehliyeti (isnat yeteneği), sanığın kişisel özelliklerine göre cezalandırılabilir olup olmadığının belirleyen hukuki bir durumdur<sup>356</sup>. İsnat yeteneği olmayanların kusur yeteneğine sahip olmadıkları kabul edilmektedir. Bu nedenle doktrinde konu kusur yeteneği kapsamında da değerlendirilmektedir<sup>357</sup>. İsnat yeteneğini ortadan kaldıran ve azaltan haller; yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, sağır ve dilsizlik, geçici nedenler olarak sayılabilmektedir.

#### 2.4.3.1. Gerçek kişiler bakımından vergi ceza ehliyeti

##### 2.4.3.1.1. Vergi kabahatleri bakımından vergi ceza ehliyeti

Medeni hukuk anlamında fiil ehliyeti tam olan bir kişinin vergi mükellefi olarak ceza ehliyeti de tamdır. Bu kişinin vergi hukukuna ilişkin ödevlerini yerine

---

<sup>352</sup> Şenyüz, 2017, 64.

<sup>353</sup> Fail kavramı için bkz. Çomaklı, Ş. E. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi.

<sup>354</sup> Dönmezer, S./Erman, S. (1986). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. (9. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., Cilt II, 433.

<sup>355</sup> Şenyüz, 2017, 63.

<sup>356</sup> Şenyüz, 2017, 385.

<sup>357</sup> Koca/Üzülmez, 2014, 288 vd.

getirmemesinden veya hukuka aykırı şekilde yerine getirmesinden dolayı ceza ehliyeti kendisine ait olmaktadır.

Gerçek kişinin vergi mükellefi olması durumunda vergiyi doğuran olay şahsında meydana gelmektedir. Medeni hukuk anlamında fiil ehliyeti tam olan bir kişinin vergi mükellefi olarak ceza ehliyeti de tamdır ve bu kişinin vergi hukukuna ilişkin ödevleri yerine getirmemesinden dolayı ceza ehliyeti kendisine ait olmaktadır<sup>358</sup>. Ehliyetsiz ya da kısıtlanmış kişiler için hukuki sonuç doğurabilecek işlemlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilecek olması ceza sorumluluğunun da kanuni temsilcilere ait olması sonucunu doğurmaktadır<sup>359</sup>.

Vergi ehliyetinin varlığı ceza ehliyetinin de var olmasını gerekli kılmaz<sup>360</sup>. Örneğin, akıl sağlığı yerinde olmayan bir kişinin vergi ehliyetinin bulunması mümkün iken, ceza ehliyetinin olması mümkün değildir. Bu durumda ceza ehliyeti, akıl sağlığı yerinde olmayan kişinin kanuni temsilcisine ait olacaktır. Dolayısıyla verginin konusuyla ilişki içine girilmesi durumunda vergi her halde tarh edilirken, işlenen vergi kabahatinden dolayı ceza kanuni temsilci konumunda olan veli, vasi ya da kayyıma kesilmektedir. Vergi ehliyeti kişiye, ceza ehliyeti kanuni temsilciye ait olmaktadır<sup>361</sup>. Esasında cezayı gerektiren fiili işleyen kişiye, ceza verilmesi doğal olmalıdır<sup>362</sup>. Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu açısından fiil ehliyeti şartı aranmazken, vergi kabahatleri bakımından muhatabın ehil olması aranmaktadır<sup>363</sup>.

Gerçek kişilerin sahip olduğu işletmeleri ile ilgili kendileri adına hareket etmek üzere yetkilerini devrettikleri bağımlı çalışan kişilerin işletme adına yaptıkları faaliyet dolayısıyla bir kabahatin ortaya çıkması durumunda bu kabahat işletme sahibi gerçek kişiyi de bağlamaktadır<sup>364</sup>.

---

<sup>358</sup> Şenyüz, 2017, 64.

<sup>359</sup> VUK m. 332: Küçüklerin ve kısıtlıların ceza muhatabı olmadığı haller:

“Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır”.

<sup>360</sup> Şenyüz, 2017, 65.

<sup>361</sup> Şenyüz, 2017, 65.

<sup>362</sup> Mutluer/Dayanç, 2014, 189.

<sup>363</sup> Şenyüz, 2017, 65.

<sup>364</sup> Şenyüz, 2017, 65.

Ceza ehliyeti bakımından on beş yaşını doldurmamış çocuklar ile akıl sağlığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişilerin sorumlu olmayacakları kabul edilmektedir ve bu kişilere ceza verilememektedir<sup>365</sup>.

#### 2.4.3.1.2. Vergi suçları bakımından vergi ceza ehliyeti

Ceza sorumluluğunun şahsiliği Anayasa ve Türk Ceza Kanununda düzenlenmektedir<sup>366</sup>. Mükellef olan gerçek kişiler, vergilere ilişkin ödevleri kural olarak kendileri yerine getirmektedirler. Bu durumda meydana gelen ihlallerden de cezaların şahsiliği prensibi gereği kendileri başka bir ifade ile gerçek kişi mükellef sorumlu olmaktadır. Ceza sorumluluğunun şahsiliği gereği olarak sadece gerçek kişiler hakkında hapis cezasına hükmedilmesi mümkündür.

Vergi suçları bakımından ancak gerçek kişiler suç faili olabilmektedir. Gerçek kişinin mükellef olduğu vergilere ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi bakımından ortaya çıkan ihlaller dolayısıyla gerçek kişi mükellefin ceza sorumluluğu bulunmaktadır. Mükellefin emir ve talimatları çerçevesinde hareket eden yardımcı personelin işlediği suçlardan dolayı sorumluluk mükellefe aittir<sup>367</sup>. Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı vergi suçu kanuni temsilcilere kesilmektedir.

Ceza hukuku bakımından herkes kendi fiilinden sorumludur. Ancak vergi suçları bakımından gerçek failin bulunması oldukça zordur<sup>368</sup>. Vergi hukuku multi disiplinler bir alandır. Birçok hukuk dalı ile kesişim içindedir. Bu ilişkiler ağı ise gerçek failin bulunmasını zorlaştırmaktadır.

<sup>365</sup> Kabahatler Kanunu m. 11: Sorumluluk:

“(1) Fiili işlediği sırada on beş yaşını doldurmamış çocuk hakkında idarî para cezası uygulanamaz.

(2) Akıl hastalığı nedeniyle, işlediği fiilin hukuki anlam ve sonuçlarını algılayamayan veya bu fiille ilgili olarak davranışlarını yönlendirme yeteneği önemli derecede azalmış olan kişi hakkında idarî para cezası uygulanmaz”.

<sup>366</sup> Anayasanın 38’inci maddesi, “...Ceza sorumluluğu şahsidir.....” ve Türk Ceza Kanununun 20’nci maddesin 1’inci fıkrası , “Ceza sorumluluğu şahsidir. Kimse başkasının fiilinden dolayı sorumlu tutulamaz”, ceza sorumluluğunun şahsiliğini düzenlemiştir.

<sup>367</sup> Şenyüz, 2017, 376.

<sup>368</sup> Şenyüz, 2017, 375.

Mükellefin ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar ölenin sağlığında işlediği fiillerden sorumlu tutulamamaktadır<sup>369</sup>.

#### **2.4.3.2. Tüzel kişiler bakımından vergi ceza ehliyeti**

##### **2.4.3.2.1. Vergi kabahatleri bakımından vergi ceza ehliyeti**

Tüzel kişilerin, vergi mükellefiyetine ilişkin ödevleri, organları tarafından yerine getirilmektedir. Tüzel kişilerin faaliyetleri çerçevesinde görev üstlenen kanuni temsilcilerin işlemiş oldukları vergi kabahatleri ile ilgili olarak tüzel kişilerin doğrudan ceza muhataplığı kabul edilmektedir<sup>370</sup>. Cezanın tüzel kişilikten alınamaması durumunda kanuni temsilcilere rücu etme imkânı bulunmaktadır. Tüzel kişiliğin, kanuni veya iradi temsilcinin görevini ihmali etmesi dolayısıyla tüzel kişilik tarafından ödenen ceza bakımından, özel hukuk hükümlerine göre temsilciye başvuruda bulunulabilmesi mümkündür. Tüzel kişiliğin malvarlığından kısmen ya da tamamen alınamayan vergi cezalarının bulunması halinde bu cezalar kanuni ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin mal varlıklarından alınabilmektedir<sup>371</sup>. Kanuni temsilciye gidebilmek için tahsil imkânsızlığının yanında tahsil imkânsızlığının anlaşılması durumunda da cezaların doğrudan kanuni temsilciye giderek tahsili imkânı vardır (Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun m. 35/1). Bu sorumluluk kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır.

<sup>369</sup> Şenyüz, 2017, 377.

<sup>370</sup> Şenyüz, 2017, 67.

<sup>371</sup> VUK m. 10:

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkül idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz”.

VUK m. 333:

“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır”.

#### 2.4.3.2.2. Vergi suçları bakımından vergi ceza ehliyeti

Hukuka aykırı fiili işleyen kişi suçun failidir. Tüzel kişilerin kendilerinin cezalandırılması değil bunları temsil eden gerçek kişilerin cezalandırılması asıl olmalıdır<sup>372</sup>. Bu nedenle tüzel kişilerin adli suçlar bakımından ceza sorumluluğunun bulunmadığı ifade edilebilir. Tüzel kişiler iradelerini organları aracılığıyla kullanırlar. Vergi kanunlarına göre vergi ilişkisi bakımından ceza muhataplığında kanuni temsil yetkisi önemlidir<sup>373</sup>.

Tüzel kişi mükelleflerin, vergi suçlarından sorumluluğu cezaların şahsiliği prensibi gereği fiili işleyen gerçek kişilere aittir. Bu durumda fiili işlemiş olan temsilci gerçek kişinin cezalandırılması asıldır<sup>374</sup>. Esasında fiili işleyen kişinin temsilci olmaması da mümkündür. Bu durumda çalışanlar ya da başka kişiler de olabilir. Örneğin, kaçakçılık suçuna ilişkin fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller sonuçta gerçek kişiler tarafından işlenebileceği için ya tüzel kişinin temsilcisi ya da başkaları tarafından işlenebilmektedir<sup>375</sup>.

Tüzel kişilerde kanuni temsilciler işlemleri yürütse de bazı durumlarda yardımcı personel çalıştırılması söz konusu olmaktadır. Bu durumda bu kişilerin işledikleri suçlardan sorumluluğu konusunda ise bu kişilerin kanuni temsilcinin emir talimatı çerçevesinde hareket edip etmediğine göre değerlendirme yapmak gerekir. Asıl olan yardımcı personelin emir talimatla iş yapmasıdır. Böyle bir durumda kanuni temsilcinin ceza sorumluluğunun varlığı kabul edilmelidir. İştirak şartlarının varlığı ayrı olarak değerlendirilmelidir<sup>376</sup>. Yardımcı personelin emir talimatlar dışında kendi iradesi ile suç işlemesi durumunda temsilcinin ceza sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Ancak temsilcinin somut delillerle yardımcı personelin emir talimatlar dışında davrandığını ispatlaması gerekir. Örneğin, sahte

---

<sup>372</sup> Şenyüz, 2017, 379.

<sup>373</sup> Şenyüz, 2017, 379.

<sup>374</sup> Kaneti, 1989, 230.

<sup>375</sup> Şenyüz, 2017, 379.

<sup>376</sup> Şenyüz, 2017, 381.

fatura kullanılmasına izin ve onay veren kanuni temsilcilerin ceza sorumluluğundan kurtulması söz konusu değildir<sup>377</sup>.

Temsilcinin sorumluluğu temsil yetkisinin başladığı tarihten itibaren başlar ve bu yetkinin sona ermesine kadar devam eder. Fiilin kim tarafından işlendiğinin tespiti bakımından kimin hangi tarihlerde yetkili olduğu, görev ve yetki dağılımının yapıp yapılmadığı önem arz etmektedir. Temsilci temsilcilikten ayrılmış olsa bile fiilin işlendiği dönemde temsilcilik yapması sorumluluk açısından yeterlidir.



---

<sup>377</sup> Şenyüz, 2017, 382.



### 3. BÖLÜM

## VERGİ HUKUKU ANLAMINDA EHLİYET MÜESSESESİNE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

### 3.1. Gerçek Kişiler e Hak Ehliyeti ve Kişilik Tanımının Ayrımı

Her gerçek kişinin hak ehliyeti bulunmaktadır. İstisnasız şekilde kişilerin hak ehliyetine sahip olduğu düşünüldüğünde, kişilik ve hak ehliyeti kavramlarının ayrılmasının amacını değerlendirmek gerekmektedir.

Hukuk sistemlerindeki mevcut durum incelendiğinde ise Kıta Avrupası hukuk sistemine dâhil olan ülkelerde hak ehliyeti kavramının kullanımının devam ettiği görülmektedir<sup>378</sup>. Buna karşılık İngiliz hukukunda ve Anglosakson hukuk sisteminde hak ehliyeti kavramının kullanımı terk edilerek her insanın doğal hukuk düzeni gereği haklara sahip olmaya ehil olduğu kabul edilmiştir<sup>379</sup>. Dolayısıyla da bu hukuk sistemlerinde hak ehliyeti gibi bir kavramın kullanılmasına ihtiyaç duyulmamıştır. Kişilik ve hak ehliyeti kavramları Roma hukuku döneminden itibaren kölelerin hukuki statüsünü tespit etmek amacıyla birbirlerinden ayrılmıştır<sup>380</sup>. Roma hukukunda köleler de insan olmakla birlikte eşya konumunda kabul edildikleri için hak edinmelerini engellemek adına hak ehliyetinden yoksun bırakılmışlardır<sup>381</sup>. Kölelerin statüsünü belirlemek adına hem kişilik hem de hak ehliyeti kavramları kullanılmıştır<sup>382</sup>. Bu nedenle kişilik ve hak ehliyeti kavramlarının ayrılmaması gerektiği ve İngiliz ekolüne yaklaşılması gerektiğini savunanlar bulunmaktadır<sup>383</sup>.

Hak ehliyeti ve kişilik kavramlarının birleştirilmesi sonucunda ortaya çıkabilecek çeşitli problemler öne sürülebilir. Bunlardan ilki ceninin durumu

<sup>378</sup> Uzun, F. B. (2016). "Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti". Ankara: *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 6, (2), 13-14.

<sup>379</sup> Blackstone, W. (1765). *Commentaries on the Laws of England*. Oxford: The Clarendon Press, 155; Uzun, 2016, 13-14.

<sup>380</sup> Tahiroğlu/Erdoğan, 2014, 138; Umur, 1999, 156; Aksaray, 2012, 19.

<sup>381</sup> Umur, 1999, 157.

<sup>382</sup> Uzun, 2016, 14-15.

<sup>383</sup> Uzun, 2016, 15.

bakımından söz konusu olmaktadır. Türk hukukunda doğmamış çocuca, tam ve sağ doğuma bağlı olarak geciktirici şarta bağlı, sadece mirasçılık gibi malvarlığı hakları açısından hak ehliyeti tanınmaktadır<sup>384</sup>. Ancak doktrinde yaşama hakkı kapsamında hak ehliyetinin şarta bağlı olmadan, doğrudan cenine tanınmasının doğru olacağı konusunda görüşler de bulunmaktadır<sup>385</sup>. Bu durumun yanı sıra doktrinde hak ehliyeti kavramının kaldırılması durumunda ceninin durumunun ne olacağı da tartışma konusudur<sup>386</sup>. Cenine hak ehliyeti yerine kişilik tanınması ile sorunun çözüleceği, temelde insan olan ceninin kişilik kavramından mahrum bırakılmasının da önüne geçileceği öne sürülmektedir<sup>387</sup>.

Yapay zekâ konusunda da hak ehliyetinin gerekliliği sorgulanmaktadır<sup>388</sup>. Bu durumda insan dışı varlıkların konumunun ne olacağı, bunlara hak ehliyeti tanınıp tanınamayacağı sorgulanmaktadır. Hak ehliyeti yerine kişilik kavramının kullanılması konusunda savunulan tezlerin yapay zekâ bakımından geçerliliği ise tartışılmaktadır<sup>389</sup>. Çünkü hak ehliyeti ve kişilik kavramlarının ayrı ayrı yorumlandığı durumlarda yapay zekâyâ hak ehliyeti verilerek sorunun çözümü mümkün hale gelmesi gerekçesi öne sürülebilecektir<sup>390</sup>. Ancak doktrinde öne sürülen ve bizimde katıldığımız bir başka görüşe göre yapay zekâyâ da kişilik tanınarak, tıpkı tüzel kişiler hakkında getirilen kurallar gibi yapay zekâyâ ilişkin de yeni hukuk kurallarının üretilmesi yoluna gidilerek sorunun çözüleceğidir<sup>391</sup>.

---

<sup>384</sup> Hatemi, 2017, 11.

<sup>385</sup> Hatemi, 2017, 11.

<sup>386</sup> Uzun, 2016, 15.

<sup>387</sup> Uzun, 2016, 15. "Önemle belirtmek gerekir ki doğumdan bir gün önceki cenin ile doğumdan bir gün sonraki bebeğin zihinsel ve fiziksel gelişim olarak hukuki açıdan önemli bir farkı bulunmamaktadır. Buna rağmen mevcut düzen içerisinde ceninin kişiliği bulunmaktayken, yeni doğan bebeğin kişiliği bulunmaktadır".

<sup>388</sup> Uzun, 2016, 15; Allgrove, B. D. (26 Ağustos 2006). *Legal Personality for Artificial Intelligence: Pragmatic Solution or Science Fiction?*. İnternet:

<https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=019121024026087001088113085110124111054025070085022092087020085091122065023066026075114117055044051060015067084102009092095026044088033032092115108108085001001062034005024027092086097120123011122102118002102066096001125069015074113105121084000005&EXT=pdf>, (Son Erişim Tarihi 19.11.2017).

<sup>389</sup> Uzun, 2016, 15.

<sup>390</sup> Aksi görüş için bkz. Uzun, 2016, 16.

<sup>391</sup> Uzun, 2016, 17.

### 3.2. Fail Yerine Mükellef ya da Vergi Sorumlusunun Muhatap Alınması

Ceza hukukunun en temel ilkelerinden birisi kişisel sorumluluktur. Dolayısıyla bir suçu ya da kabahati işleyen kişinin cezalandırılması esastır. Bizzat fiilleri gerçekleştiren kişilerin cezalandırılması gerekmektedir. Suçta ve ceza da şahsilik ilkesi olarak ifade edilen bu kural genel prensiptir. Vergi Usul Kanununun 331'inci maddesi bu genel prensibin yansıması şeklindedir. Bu maddeye göre failin ön planda tutulduğu açıktır<sup>392</sup>.

Fail, kanuni tanıma uygun haksızlığı gerçekleştiren kişi olarak tanımlanmaktadır<sup>393</sup>. Asıl olan fiili işleyen kişinin ceza ya da yaptırıma muhatap olmasıdır. Fakat Vergi Usul Kanununda ceza sorumluluğuna ilişkin konularda farklı hükümlerin olduğu görülmektedir<sup>394</sup>. Ceza sorumluluğu; vergi suçları bakımından hapis cezasının gerekli olduğu durumlarda gerçek kişi faile, vergi kabahatleri bakımından ise bazı durumlar bakımından fail olmayan mükellef ya da vergi sorumlusuna yönelmektedir. Dolayısıyla bazı vergi kabahatleri bakımından fail, ikinci planda kalmaktadır<sup>395</sup>. Faile ulaşmanın mümkün olmaması ya da faili sorumlu tutmanın hükmün amacına uygun düşmemesi gibi gerekçelerle bazı durumlarda faille birlikte veya failin yerine başka kişilerin cezadan ya da yaptırımdan sorumlu tutulması söz konusu olmaktadır<sup>396</sup>. Bu itibarla vergilendirme sürecinde mükellef ya da vergi sorumlusunun, farklı hukuki statüde yararlandığı kişilerin fiillerinden kaynaklanan vergi kabahatlerinden dolayı verilecek cezanın muhatabı, kendisi fail olmamakla birlikte mükellef ya da vergi sorumlusu olabilmektedir<sup>397</sup>. Örneğin kural olarak yasal temsilcilerin vergi yasalarına aykırı düşen fiillerinden dolayı Vergi Usul Kanununun 332'nci maddesine göre cezanın

---

<sup>392</sup> VUK m. 331:

“Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar”.

<sup>393</sup> Koca/Üzülmez, 2014, 105.

<sup>394</sup> Karakoç, Y. (2016). **Vergi Ceza Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları, 140.

<sup>395</sup> Karakoç, 2016, 140.

<sup>396</sup> Karakoç, 2016, 140.

<sup>397</sup> Karakoç, 2016, 142.

muhatapı bizzat kendilerinin olmasıdır; istisnai olarak ise tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi cezaları temsilci adına değil tüzel kişi adına kesilmektedir<sup>398</sup>.

Ceza hukukunun genel ilkelerinden olan cezaların şahsiliği kuralından vergi kabahatleri bakımından kısmen uzaklaşıldığı görülmektedir<sup>399</sup>. Bu durum sadece Vergi Usul Kanunundaki düzenlemelerden kaynaklanmamaktadır. Kabahatler Kanununda da bu duruma ilişkin düzenlemeler de mevcuttur<sup>400</sup>. Türk Ceza Kanununa göre cezalar her zaman faile uygulanabilmektedir. Ancak Kabahatler Kanununa göre belirli şartların varlığı halinde fail dışında birine de ceza uygulanması mümkün olmaktadır.

Yukarıda açıklanan hususlar neticesinde vergi ceza hukukunda kabahatler bakımından fail ve ceza sorumlusu kavramları her zaman eş anlamlı değildir<sup>401</sup>. Bazı durumlarda vergi cezasına muhatap olan ve cezayı ödeyecek olan kişi ile cezayı gerekli kılan fiili işleyen kişi aynı olmamaktadır<sup>402</sup>. Durum ikazına uymayan araç sürücüsüne ilişkin vergi cezasının araç sahibi vergi mükellefi adına kesilmesi durumu da bu konuyu açıklar nitelikteki örnek olarak verilebilmektedir<sup>403</sup>.

---

<sup>398</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, 2018, 77.

<sup>399</sup> Karakoç, 2016, 142.

<sup>400</sup> Karakoç, 2016, 142. Kabahatler Kanununda dolaylı sorumluluk halleri düzenlenmiştir.

Kabahatler Kanunu m. 8: Organ veya temsilcinin davranışından dolayı sorumluluk:

“(1) Organ veya temsilcilik görevi yapan ya da organ veya temsilci olmamakla birlikte, tüzel kişinin faaliyeti çerçevesinde görev üstlenen kişinin bu görevi kapsamında işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı tüzel kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.

(2) Temsilci sıfatıyla hareket eden kişinin bu sıfatla bağlantılı olarak işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı temsil edilen gerçek kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir. Gerçek kişiye ait bir işte çalışan kişinin bu faaliyeti çerçevesinde işlemiş bulunduğu kabahatten dolayı, iş sahibi kişi hakkında da idarî yaptırım uygulanabilir.

(3) Kanunun, organ veya temsilcide ya da temsil edilen kişide özel nitelikler aradığı hallerde de yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.

(4) Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, organ veya temsilcilik ya da hizmet ilişkisinin dayanağını oluşturan işlemin hukuken geçerli olmaması halinde de uygulanır”.

<sup>401</sup> Karakoç, 2016, 143.

<sup>402</sup> Karakoç, 2016, 143.

<sup>403</sup> Karakoç, 2017, 425. Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesinin 10'uncu fıkrasına göre ikaza rağmen durmayan araç sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Bu durum araç sürücüsünün cezasız kalması ve cezaların şahsiliği ilkesine aykırılık nedeniyle Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Ancak bu itiraz reddedilmiştir. Anayasa Mahkemesi, T: 06.01.2005, E: 2001/487, K: 2005/2 sayılı karar (RG. 27.10.2005-25979).

### 3.3. Ölen Kişi Adına Düzenlenen Ödeme Emrinin İptali

Dava ehliyeti, medeni hukukta yer alan fiil ehliyetinin usul hukukundaki görünümü şeklindedir. Ancak idari yargıda dava açabilme ehliyetini varlığı için sadece fiil ehliyeti yeterli görülmemektedir. İptal davaları bakımından menfaat ihlali, tam yargı davaları bakımından ise hak ihlali şartının gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi davaları da idari yargı kolunda karara bağlanmaktadır. Bu nedenle idari yargıda geçerli olan kurallar vergi hukukuna ait özel düzenleme bulunmadığı durumlar için de geçerli olmaktadır. Bu durumda vergi davaları bakımından da iptal davası açabilmek için menfaat ihlali, tam yargı davası açabilmek için ise hak ihlalinin varlığı aranmaktadır.

Dava açma ehliyeti için kişisel, meşru ve güncel bir menfaat ilişkisinin varlığı davanın niteliğine ve özelliğine göre idari yargı mercilerince belirlenmektedir<sup>404</sup>. Davacının idari işleme ciddi, makul bir ilişkisinin bulunduğu anlaşılması dava açma ehliyeti için yeterli görülmektedir<sup>405</sup>. Bir davada muris adına düzenlenen ödeme emirlerinin, davalı idare tarafından mirasçılara tebliğ edilmesi durumunda (ödeme emri içeriğinde, borçla ilgili olarak davacıların muhatap görüldüğü ve işleme devam edileceği yönünde iradenin ortaya koyulduğu), miras hisseleri nedeniyle mirasçılık hakları göz önünde bulundurularak ödeme emrinin muris adına düzenlenmesi, davanın ehliyet yönünden yanlış açılmış olduğunu göstermemektedir. Zira davacıların güncel, meşru ve kişisel çıkarlarının etkilendiğinin kabulü gerektiğinden davanın ehliyet yönünden reddedilmemesi gerekmektedir. Bununla ilgili bir davayı ehliyet yönünden reddeden Vergi Mahkemesi kararı bozulmuştur<sup>406</sup>.

---

<sup>404</sup> İdari davalarda menfaat ilişkisinin, kişisel, meşru ve güncel olması gerekliliğine dair bkz. Danıştay 14. Dairesi, T: 12.4.2017, E: 2017/589, K: 2017/2258 sayılı karar; Danıştay 4. Dairesi, T: 24.11.2016, E: 2014/4599, K: 2016/3654 sayılı karar.

<sup>405</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, T: 24.10.2016, E: 2016/1965, K: 2016/148 sayılı karar.

<sup>406</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, T: 24.10.2016, E: 2016/1965, K: 2016/148 sayılı karar.

### 3.3.1. Ölüm Tarihinden Önce Ödeme Emrinin Tebliğ Edilmesi

Borçlunun ölüm tarihinden önce ödeme emri tebliğ edilmiş ve bu ödeme emri kesinleşmiş ise kamu borcu terekeden tahsil edilecektir. Eğer tereke kamu borcunu karşılayacak nitelikte ise tereke malları satılarak borcun tahsili gerekmektedir. Tereke kamu borcunu karşılayacak nitelikte değil ise mirası reddetmemiş mirasçılara başvurulması gerekmektedir<sup>407</sup>. Vergi Usul Kanunu kapsamında olan kamu borçlarından dolayı mirasçılar, mirası kabul ederek miras hisseleri oranında tüm mal varlıkları ile sorumluluğu kabul etmiş olmaktadır. Vergi Usul Kanunu dışındaki kamu borçlarından dolayı mirasçılar hakkında medeni hukuk hükümlerine göre takip yapılmaktadır<sup>408</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 26'ncı maddesine göre dava esnasında tarafların kişilik ve niteliklerinde değişiklik olması durumunda, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar, gerçek kişinin ölmesi durumunda idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkeme tarafından karar verilmektedir.

Borçlunun ölüm tarihinden önce ödeme emri tebliğ edilmiş ancak ödeme emri kesinleşmemiş ise İdari Yargılama Usulü Kanununun 26'ncı maddesine göre dava esnasında gerçek kişinin ölmesi durumunda idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkeme tarafından karar verilmektedir<sup>409</sup>. Ancak doktrinde, vergi davaları devam ederken gerçek kişinin ölümü halinde, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar mı yoksa idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar mı dosyanın

<sup>407</sup> Saban, N. (1986). Vergi Hukukunda Sorumluluk. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 160.

<sup>408</sup> Budak, T. (2011). **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)**. (1. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 71.

<sup>409</sup> İYUK m. 26: Tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik:

"1. Dava esnasında ölüm veya herhangi bir sebeple tarafların kişilik veya niteliğinde değişiklik olursa, davayı takip hakkı kendisine geçen başvurusuna kadar; gerçek kişilerden olan tarafın ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına ilgili mahkemece karar verilir. Dört ay içinde yenileme dilekçesi verilmemiş ise, varsa yürütmenin durdurulması kararı kendiliğinden hükümsüz kalır.

2. Yalnız öleni ilgilendiren davalara ait dilekçeler iptal edilir".

işlemden kaldırılmasına karar verileceği hususu halen tartışılmaya devam etmektedir.

Özbalcı'ya göre, vergi ve ceza tarhiyatına karşı açılan dava devam ederken gerçek kişinin ölmesi durumunda idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar, diğer durumlarda ölenin mirasçılarının başvurusuna kadar dava dosyasının işlemden kaldırılmasına karar verilmesi gerekmektedir<sup>410</sup>. İdari Yargılama Usulü Kanununun 26'ncı maddesi, gerçek kişinin dava devam ederken ölümü halinde ve mirasçılarının başvuruda bulunması şartıyla uygulanacak bir hükümdür. Ölüm nedeniyle işlemden kaldırma kararı verilen dava konusu tarhiyat için, varisler adına yeniden ihbarname çıkarılması Danıştay'ca da yerinde görülmektedir<sup>411</sup>. Coşkun-Karyağdıya göre mirasçılarının yargıya başvurusuna kadar dava dosyasının işlemden kaldırılması kararının verilmesi gerekmektedir ve dört ay içerisinde mirasçılarının başvuruda bulunmaması durumunda daha önce verilmiş olan yürütmeyi durdurma kararı varsa hükümsüz kalmaktadır, ortadan kalkmaktadır. Ayrıca davanın yenilenmesinde idarenin yararı var ise idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dava dosyasının işlemden kaldırılması kararı verilmektedir<sup>412</sup>. Başka bir görüşe göre ise, idarenin takibin yenilenmesine kadar işlemden kaldırma kararı gerçek kişinin davacı değil davalı olması durumunda söz konusu olabilmektedir. Davacı idarenin mirasçıları tespit edip davayı mirasçılar yönünden yenilediğine dair bir dilekçe vermesine kadar dava dosyası işlemden kaldırılmaktadır<sup>413</sup>. Budak'a göre ise ödeme emrine karşı dava açılmış ise bu dava ölen kişi dışında mirasçılarını da ilgilendirmektedir. Bu durumda İdari Yargılama Usulü Kanununa göre idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dosyanın işlemden kaldırılması kararı verilmektedir. Ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken idare tarafından tahsilât işlemi yapılmış ise idarenin mirasçılar aleyhine tatbikatı yenilemesi beklenemeyeceğinden mirasçılarının davaya

---

<sup>410</sup> Özbalcı, Y. (2006). *Vergi Davaları*. (1. Baskı). Ankara: Oluş Yayınları, 398-401.

<sup>411</sup> Özbalcı, 2006, 398-401.

<sup>412</sup> Coşkun, S./Karyağdı, M. (2001). *İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihatlar-Yorumlar*. Ankara: Seçkin Yayınevi, 345-346.

<sup>413</sup> Yenice K./Yüksel E. (1983). *Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü*. Ankara: Arsan Matbaa, 566-567.

devam etmeyi talep etmeleri gerekmektedir. Bu talebe kadar dava dosyasının işleminden kaldırılmasına karar verilmesi gerekmektedir<sup>414</sup>.

Kanun yollarına başvuruda bulunulması durumunda, dava sonuçlanmadan gerçek kişinin ölmesi halinde idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilemesine kadar dava dosyası işleminden kaldırılmaktadır<sup>415</sup>.

Yargı kararlarında da gerçek kişinin ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilmesi gerekliliği yönünde kararların<sup>416</sup> bulunmasına karşılık; gerçek kişinin ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilmesinin beklenmesini hukuka uygun bulmayan kararlar da mevcuttur<sup>417</sup>.

### **3.4. Tüzel Kişiliği Sona Eren Şirket Adına Tesis Edilen Vergisel İşlemlere Karşı Açılan Davalarda Ehliyet**

Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre şirketlerin tüzel kişilikleri ticaret sicilinden silinmeleriyle gerçekleşmektedir. Tüzel kişiliği sona eren şirketlerin hak sahibi olması, borçlu olması ya da temsil edilmeleri durumları mümkün değildir. Tüzel kişinin ticaret sicilinden silindiği tarihten itibaren, tüzel kişiliğin sona ermesinden önceki dönemlerle ilgili olsa dahi tarh ve tahsilât işlemleri tesis edilememektedir. Tesis edilen işlemlerin de herhangi bir hukuksal sonucunun olmayacağı kabul edilmektedir. Ayrıca tüzel kişiliği sona eren şirketin temsil edilmesi de mümkün değildir.

Tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerinin tebliğ edilmesi durumunda ehliyet konusu bakımından uygulamada içtihat birliğinin sağlanamadığı görülmektedir. Bazı vergi mahkemeleri tarafından,

---

<sup>414</sup> Budak, 2011, 73-74.

<sup>415</sup> Yenice/Esin, 1983, 567; davalı idarece takibin davacının yasal mirasçıları aleyhine yenilemesine kadar dosyanın işleminden kaldırılmasına karar verilmesi ile ilgili olarak, Danıştay 7. Dairesinin T: 17.04.2002, E: 2000/6804, K: 2002/1587 sayılı kararı bulunmaktadır.

<sup>416</sup> Danıştay 12. Dairesi, T: 8.10.2015, E: 2011/9182, K: 2015/5108 sayılı karar.

<sup>417</sup> Danıştay 9. Dairesi, T: 2.12.2010, E: 2010/2948, K: 2010/6385 sayılı karar.

tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerinin, şirketin eski ortağı, müdürü ya da tasfiye memuruna tebliğ edilmesi durumunda bu kişilerin kendi adına veya şirket adına söz konusu ihbarname veya ödeme emirlerine karşı dava açmasında, şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceğinden bahisle olmayan şirketi temsilen kişinin dava açmasında menfaatinin bulunmadığı gerekçesi ile davanın esasına geçilmeden, ehliyet yönünden reddine karar verildiği görülmektedir<sup>418</sup>. Bazı vergi mahkemelerinde ise söz konusu ihbarname ve ödeme emrinin bu kişilerin hak ve menfaatini etkileyebilecek nitelikte olduğu gerekçesiyle dava dosyasının esasına geçilerek şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceği gerekçesi ile davanın kabulüne karar verilmektedir<sup>419</sup>.

Uygulamada farklı gerekçelerle karara bağlanan bu konu hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen kararda dahi farklı gerekçelerle karşı oylar sunulmuştur. İlk derece mahkemesi tarafından verilen kararın temyiz edilmesi sonucu Danıştay kararı bozmuştur. Ancak ilk derece mahkemesi kararında ısrar etmiştir. Bu nedenle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna taşınan dosya oy çokluğu ile karara bağlanmıştır.

İstanbul 10. Vergi Mahkemesi de<sup>420</sup>, tüzel kişiliği sona eren şirketin adına, kanuni temsilci tarafından açılan davanın, esasının incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesi ile davayı ehliyet yönünden reddetmiştir. Davacının dosyayı temyiz etmesi sonucu temyiz istemini inceleyen Danıştay 9. Dairesi<sup>421</sup>, tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığından iptal edilmesi gerektiği gerekçesi ile kararı bozmuştur. İstanbul 10. Vergi Mahkemesi<sup>422</sup>, aynı hukuksal nedenler ve gerekçelerle ilk kararında ısrar etmiştir. Davacı da bu ısrar kararının bozulmasını talep etmiştir. Danıştay Vergi

---

<sup>418</sup> Danıştay 4. Dairesi, T: 19.09.2012, E: 2010/6311, K: 2012/4360 sayılı karar. İlk derece mahkemesinin ehliyet bakımından verdiği red kararı onaylamıştır.

<sup>419</sup> Danıştay 9. Dairesi, T: 28.01.2009, E: 2007/4845, K: 2009/228 sayılı karar.

<sup>420</sup> İstanbul 10. Vergi Mahkemesi, T: 27.6.2012, E: 2012/1623, K: 2012/1337 sayılı karar.

<sup>421</sup> Danıştay 9. Dairesi, T: 14.9.2015, E: 2012/9545, K: 2015/8696 sayılı karar.

<sup>422</sup> İstanbul 10. Vergi Mahkemesi, T: 11.10.2016, E: 2016/1851, K: 2016/1446 sayılı karar.

Dava Daireleri Kuruluna gönderilen dosya<sup>423</sup> hakkında İstanbul 10. Vergi Mahkemesinin aynı hukuksal neden ve gerekçelerle ısrar kararı oy çokluğu ile uygun bulunmuştur.

Karşı oylardan ilki; “hukuksal varlığı olmayan şirket adına açılan davanın incelenmesine ve bu davada verilen kararın anılan şirket tarafından temyiz edilmesine yasal olanak bulunmadığından temyiz isteminin incelenmeksizin reddi gerektiği” şeklinde gerekçelendirilmiştir. İkincisi ise “ vergi mahkemesince ticaret sicilinden kaydının silinmesiyle tüzel kişiliğin sona erdiğinin kabul edilmesine rağmen usul hükümlerine uyulmaksızın idari davaya konu edilmesi mümkün olmayan ödeme emirlerine yönelik davanın ehliyet yönünden reddi hukuka uygun düşmemiştir” şeklinde gerekçelendirilmiştir.

Tüzel kişiliği sona ermiş şirketler adına tesis edilen vergisel işlemlere karşı açılan davalarda davanın ehliyet yönünden reddi kararı yerine davanın kabulü yönünde karar verilmesindeki maksadın ehliyet ret kararı verilmesi halinde davalı idarelerin dava konusu edilen işleminin iptal edilmediği düşüncesiyle hareket ederek tüzel kişiliği sona ermiş şirket hakkında takip ve tahsilât işlemlerine usulsüz olarak devam etmesi ve bu durumun olumsuz sonuçlara sebebiyet vermesi olarak açıklanması mümkündür<sup>424</sup>.

### **3.5. Şirket Borcunun Şirket Müdürünün Şahsi Malvarlığından Talep Edilmesi Halinde Menfaat İlişkisi**

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun;

2’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde iptal davasının, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacağı;

---

<sup>423</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T: 29.3.2017, E: 2017/137, K: 2017/166 sayılı karar.

<sup>424</sup> Çetin, Y. (2013). Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyet. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 110.

14'üncü maddesinin 3/c bendinde dilekçelerin ehliyet yönünden inceleneceği;

15'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde ehliyetsiz kişi tarafından açılan davaların reddine karar verileceği belirtilmiştir.

İdare hukuku anlamında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemlerin ancak bu idari işlemle meşru, şahsi ve güncel bir menfaat ilgisi kurabilenler tarafından iptal davasına konu edilebileceğinin kabulü zorunludur. Bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet koşulunun yanında menfaatin ihlal edilmesi koşulunun da aranması gerekmektedir.

Vergi idarelerinin bir kısım işlemlerinin de idari davaya konu edilmeleri mümkündür. Vergi idarelerinin idari işlemleri ile ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri uygulanabilir nitelikte, yükümlülerin hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu edilebilmeleri mümkündür.

Danıştay'ın istikrar bulan kararlarına göre davacının subjektif dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü için idari işlemin davacının meşru, şahsi ve güncel bir menfaatini ihlal etmesi gerekmektedir. Limited şirket adına düzenlenen ve davacıya (şirket müdürünün şahsına) tebliğ edilen özel usulsüzlük cezası içerikli ödeme emrinin iptali için açılan davada, davacı limited şirketinin müdürüdür. Verilen mahkeme kararında, düzenlenen özel usulsüzlük cezasının tahsili için şirket adına düzenlenen ödeme emrine karşı davacının, şirketin diğer ortağının ölmüş olması ve şirketin tek ortağı olması nedeniyle dava konusu ödeme emrinin menfaatini etkilediği gerekçesi ile davaya taraf olması kabul edilmiş olup esasa geçilmiş olması isabetli olmamıştır<sup>425</sup>. Bir limited şirket adına tanzim edilen, özel usulsüzlük cezası içerikli ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın kabulüne hükmeden İstanbul 8. Vergi Mahkemesi Hakimliğinin kararına davalı idarece itiraz edilerek, kararın hukuka uymadığından bahisle bozulması istenmiştir. İstanbul 6.

---

<sup>425</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, T: 21.04.2017, E: 2016/2068, K: 2017/1931 sayılı karar.

Vergi Dava Dairesi de şirket tüzel kişiliği adına düzenlenen ödeme emrine karşı şirket ortağı veya kanuni temsilcinin kendi adına dava açma ehliyeti bulunmadığını ve tüzel kişi adına düzenlenen ödeme emrine karşı şirket ortağının kendi adına açtığı davada ehliyetsiz olduğunu kabul etmiştir.

### 3.6. Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti

Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre mükellef kavramı vergi sorumlularını da kapsamaktadır. Ancak taraf ehliyeti konusunda vergi sorumlularının durumu hakkında doktrinde farklı görüşler ortaya konulmaktadır Bir görüşe göre vergi sorumluları da taraf ehliyetine sahiptir<sup>426</sup>, diğer bir görüşe göre ise Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrası sadece maddi ve şekli mükellefiyete ilişkindir, dolayısıyla da taraf ehliyetine vergi sorumlusunun sahip olmadığı yönündedir.

Taraf ehliyetine ilişkin Vergi Usul Kanununda bir düzenleme yapılmamıştır. İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinde ise Hukuk Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulmuştur. Hukuk Muhakemeleri Kanununun 50'inci maddesinde taraf ehliyeti tanımlanmamakla birlikte medenî hukuka göre hak ehliyetine (haklardan yararlanabilme ehliyetine) sahip olanların davada taraf olabilecekleri belirtilmektedir.

Taraf ehliyeti, dava açılmasıyla başlayan usuli ilişkinin taraflarında yer alabilme yani davada davacı ve davalı olarak gösterilebilme yetisi olarak tanımlanmaktadır<sup>427</sup>. Kural olarak Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde vergi uyuşmazlıklarında kimlerin dava açabileceği sayılmaktadır<sup>428</sup>. Bu maddede

---

<sup>426</sup> Gerçek, A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri, ve Türlerinin İncelenmesi". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt 54, (3), 157; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T: 12.10.2011, E: 2011/390, K: 2011/583 sayılı karar.

<sup>427</sup> Arslan/Yılmaz/Taşpınar Ayvaz, 2016, 243; Uçar, O. (2013). "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti". *Vergi Sorunları Dergisi*. (295), 217.

<sup>428</sup> VUK m. 377: Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar:

"Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.

Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi mahkemesinde dava açabilir.

Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.

mükellefler dava açabilecek kişiler arasında sayılmış, vergi sorumluları sayılmamıştır. Ancak mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı (VUK 8/4) göz önünde bulundurulursa vergi sorumlularının da Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde sayılan özel ehliyet koşuluna sahip olanlar arasında olduğunun kabulü gerekmektedir<sup>429</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanununda idari dava türleri; iptal davaları, tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar şeklinde sayılmıştır (İYUK m. 2). İdari yargıda, iptal davası açabilmek için menfaat ihlali, tam yargı davası açabilmek için ise hak ihlalinin varlığı aranmaktadır. Esasında vergi sorumlusunun taraf ehliyeti de bu çerçevede değerlendirilmelidir. Dolayısıyla vergi sorumlusunun, menfaat veya hak ihlalinin söz konusu olduğu durumlarda taraf ehliyetinin varlığı kabul edilmektedir<sup>430</sup>. Ancak Danıştay 3. Dairesinin verdiği kararda menfaat ve hak ihlalinin varlığına göre vergi sorumlusuna taraf ehliyeti tanımadığı<sup>431</sup>, Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesini temel alıp mükellefler gibi vergi sorumlularının da taraf ehliyetlerinin varlığını kabul ettiği ortadadır. Ancak doktrinde vergi sorumlusunun taraf ehliyetine ilişkin somut olaya göre menfaat ve hak ihlali kriterine göre değerlendirme yapılmasının doğru olacağına ilişkin görüşler baskındır<sup>432</sup>.

Bu konudaki asıl sorun aslında vergi sorumlusunun, verginin kesilip yatırılması ile ilgili sorumluluğu vergi idaresinin talep hakkını doğururken vergi sorumlusunun yargı yoluna başvurması ile ilgili açık kurallar olmayışı ve yargı organlarının da bu yolu açık tutmamalarından kaynaklanmaktadır<sup>433</sup>. Bu

---

Vergi dairesi başkanlıkları ile vergi daireleri, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca belirlenen tutarları aşan davalarda Gelir İdaresi Başkanlığının (İl özel idareleri ile belediyeler, valilerin) muvafakatını almadan vergi mahkemesi kararları aleyhine temyiz yoluna gidemezler.

Gelir İdaresi Başkanlığı, tespit edeceği hadlerle sınırlı olmak şartıyla, muvafakat verme yetkisini vergi dairesi müdürlüklerinin taraf bulunduğu davalar için vergi dairesi başkanlıklarına ve/veya defterdarlıklara devredebilir".

<sup>429</sup> Akkaya, M. (1997). "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve İdaresi Karşısındaki Konumu". Ankara **Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt 46, (1-4), 193.

<sup>430</sup> Uçar, 2013, 219; Danıştay 3. Dairesi, T: 11.03.1986, E: 1985/656, K: 1986/796 sayılı karar.

<sup>431</sup> Danıştay 3. Dairesi, T: 17.10.2011, E: 2010/7404, K: 2011/5955 sayılı karar.

<sup>432</sup> Saban, 2014, 585; Uçar, 2013, 222.

<sup>433</sup> Saban, 2014, 585.

problemlerin üstesinden gelmek için vergi ödevlisi<sup>434</sup> üst başlığı altında vergi sorumlusu, muhatap ve vergi yükümlüsü kavramlarının içeriğinin netleştirilmesi ve menfaat kavramı ile paralel olarak sorunun çözümü yoluna gidilmesi gerekmektedir<sup>435</sup>.



---

<sup>434</sup> Öncel, M. (1983). "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk". **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, 39-55.

<sup>435</sup> Saban, 2014, 585.

## SONUÇ

Ehliyet, kişileri hukuki hak ve sorumluluklara muhatap kılan niteliktir. Hukuki ehliyet kavramı, hak ve fiil ehliyetini ile bunların farklı hukuk dallarındaki görünümünü içinde barındıran bir üst kavram şeklinde kullanılmaktadır. Genel hukuki ehliyet çeşitleri olarak, medeni hukukta hak ve fiil ehliyeti, yargılama hukukunda taraf ve dava ehliyeti, ceza hukukunda ise ceza ehliyeti şeklinde sınıflandırma yapılması mümkündür.

Ehliyet müessesesi, özünde özel hukuka ait bir müessese olmakla beraber, bütün hukuk dallarını olduğu gibi vergi hukukunu da yakından ilgilendirmektedir. Medeni hukuk bakımından kişiler gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Medeni hukukta sadece gerçek ve tüzel kişilerin hak ve fiil ehliyeti söz konusudur. Dolayısıyla hak ve fiil ehliyetine sahip olabilmek için öncelikle kişi olmak gerekmektedir. Ancak vergi hukukunda durum farklıdır. Verginin konusuyla ilişki içine giren gerçek kişi, tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan toplulukların vergi ehliyetlerinin varlığı kabul edilmektedir. Vergi Usul Kanununun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında, "mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir" hükmü yer almaktadır. Vergi hukuku, mükellefiyet açısından hak ve fiil ehliyetinin ötesinde vergi ehliyetini esas almaktadır.

Vergi hukuku bir kamu hukuku dalıdır. Vergi mahkemeleri idari yargı düzeni içinde yer almakta ve faaliyetlerini İdari Yargılama Usulü Kanunu çerçevesinde sürdürmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanununa göre ehliyete ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanununda hüküm bulunmayan hususlarda, Hukuk Muhakemeleri Kanununun hükümleri uygulanmaktadır. İdari yargılama usulü hukukunda incelenen, dava ve taraf ehliyeti konusu temellerini medeni usul hukukundan almaktadır. Medeni usul hukuku da medeni hukuktaki hak ve fiil ehliyetinden temellerini almaktadır.

Ceza ehliyeti diğer bir ifade ile isnat yeteneği, sanığın kişisel özelliklerine göre cezalandırılabilir olup olmadığının belirleyen hukuki bir durumdur. Isnat yeteneği olmayanların kusur yeteneğine sahip olmadıkları kabul edilmektedir. Bu nedenle doktrinde konu kusur yeteneği kapsamında da değerlendirilmektedir.

Vergi ehliyetinin varlığı, gerek ceza ehliyetinin gerekse de taraf ve dava ehliyetinin var olmasını gerekli kılmamaktadır. Vergi ehliyeti, medeni hukuk tarafından düzenlenen ehliyet müessesesinin vergi hukukuna yansımaları şeklindedir.

Hak ehliyeti ve kişilik kavramlarının farklı durumları ifade etmesi doktrinde tartışılan konulardan birisidir. Kişi, hak ve yükümlülükler sahip olmayı ifade eden ve kişilik ise kişinin hukuken sahip olduğu ehliyetleri, maddi ve manevi varlıklarını ve kişisel durumlarını içine alan bir kavramdır. Hak ehliyeti ve kişi kavramı eş anlamlı olarak birbirinin yerine kullanılmaktadır. Doktrinde hak ehliyeti ve kişiliğin tek bir kavram olması durumunda ortaya çıkabilecek sorunlar ve bunlara yönelik öneriler tartışılmaktadır. Özellikle ceninin ve yapay zekânın hukuk açısından konumlandırılabilmesi noktasında tartışmalar toplanmaktadır. Özellikle yapay zekânın hukukta konumlandırılması noktasında hak ehliyetinin varlığının şart olduğunu savunanlar bulunmaktadır. Ancak cenine ana rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyeti yerine kişilik tanınarak; yapay zekâyâ da tıpkı tüzel kişiler hakkında getirilen kurallar gibi yeni hukuk kurallarının üretilmesi yoluna gidilerek sorunların çözüme ulaşacağı önerilmektedir.

Ceza hukuku anlamında genel kural failin cezalandırılmasıdır. Ancak Vergi Usul Kanununun ceza sorumluluğuna ilişkin bir kısım hükümlerinin bu genelden ayrıldığı görülmektedir. Vergi kabahatleri bakımından fail olmayan mükellef ya da vergi sorumlusunun cezaya muhatap olmaktadır. Yaptırım faile birlikte veya failin yerine mükellefe veya vergi sorumlusuna uygulanmaktadır. Bu şekilde vergi hukuku anlamında cezaların şahsiliği ilkesinden kısmen uzaklaşılması söz konusu olmaktadır. Ancak bu uzaklaşma vergi suçları bakımından değil, vergi kabahatleri bakımından geçerlidir. Vergi ceza hukukunda kabahatler bakımından fail ve ceza sorumlusu her zaman eş anlamlı değildir. Bu durum sadece Vergi Usul Kanunundaki özel düzenlemelerden kaynaklanmamaktadır. Aynı şekilde Kabahatler Kanununda da bu duruma özgü, dolaylı sorumluluk halleri düzenlenmektedir.

Uygulamada vergi hukuku anlamında genel olarak vergi ehliyeti ve vergi ceza ehliyeti konusunda uyumsuzluk bulunmazken, taraf ve dava ehliyeti ile ilgili olarak bazı konular üzerine içtihat birliği hala sağlanamamıştır.

İdari yargıda dava açabilmek için hem objektif dava açma ehliyetinin hem de subjektif dava açma ehliyetinin bulunması gerekmektedir. Objektif dava açma ehliyeti taraf ehliyeti ve dava ehliyetinden oluşmaktadır. Subjektif dava açma ehliyeti ise iptal davaları bakımından menfaat ihlalinin, tam yargı davaları bakımından hak ihlalinin varlığını gerekli kılmaktadır. Menfaat ilişkisinin mutlaka kişisel, meşru ve güncel olması gerekmektedir. Bu menfaat ilişkisi doğru kurulmalıdır.

Vergi davaları devam ederken gerçek kişinin ölümü halinde, davayı takip hakkı kendisine geçenin başvurusuna kadar mı yoksa idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar mı dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verileceği hususunda içtihat birliğinin sağlandığını söylemek mümkün değildir. Yargı kararlarında da gerçek kişinin ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmesi gerekliliği yönünde kararların bulunmasına karşılık; gerçek kişinin ölümü halinde, idarenin mirasçılar aleyhine takibi yenilenmesine kadar dosyanın işlemde kaldırılmasına karar verilmesinin beklenmesini hukuka uygun bulmayan kararlarda bulunmaktadır.

Tüzel kişiliği sona eren şirket adına düzenlenen ihbarname ve ödeme emirlerinin tebliğ edilmesi durumunda, şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceği ve olmayan şirketi temsilen kişinin dava açmasında menfaatinin bulunmadığı gerekçesi ile davanın esasına geçilmeden, ehliyet yönünden reddine karar verildiği halde söz konusu ihbarname ve ödeme emrinin bu kişilerin hak ve menfaatini etkileyebilecek nitelikte olduğu gerekçesiyle dava dosyasının esasına geçilerek şirketin tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra şirket adına ihbarname veya ödeme emri düzenlenemeyeceği gerekçesi ile ehliyet konusu bakımından uygulamada içtihat birliğinin sağlanamadığı görülmektedir. Uygulama da farklı gerekçelerle karara bağlanan bu konu da Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, tüzel kişiliği sona

eren şirketin adına, kanuni temsilci tarafından açılan davanın, esasının incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesi ile davanın ehliyet yönünden reddedilmesini uygun bulduğu kararlar bulunmaktadır. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunda bu karara karşı farklı gerekçelerle karşı oylar da kullanılmıştır.

Danıştay'ın istikrar bulan kararlarına göre davacının subjektif dava açma ehliyetinin bulunduğu kabulü için idari işlemin davacının meşru, şahsi ve güncel bir menfaatini ihlal etmesi gerekmektedir. Şirket tüzel kişiliği adına düzenlenen ödeme emrine karşı şirket ortağı veya kanuni temsilcinin kendi adına dava açma ehliyeti bulunmamaktadır. Tüzel kişi adına düzenlenen ödeme emrine karşı şirket ortağının kendi adına açtığı davada ehliyetsiz olduğunun kabulü gerekmektedir.

Diğer bir konu ise vergi sorumlusunun taraf ehliyetinin olup olması konusunda toplanmaktadır. Bir kısım yazarlara göre vergi sorumlusunun, menfaat veya hak ihlalinin söz konusu olduğu durumlarda taraf ehliyetinin varlığı kabul edilmelidir. Bu durumda vergi sorumluları da taraf ehliyetine sahip olmaktadır. Ancak diğer bir kısım yazarlara göre ise Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinin 4'üncü fıkrası sadece maddi ve şekli mükellefiyete ilişkindir, dolayısıyla da vergi sorumlusunun taraf ehliyeti bulunmaktadır. Bizim de katıldığımız görüşe göre bu problemlerin üstesinden gelmek için vergi ödevlisi üst başlığı altında vergi sorumlusu, muhatap ve vergi yükümlüsü kavramlarının içeriğinin netleştirilmesi ve menfaat kavramı ile paralel olarak sorunun çözümü yoluna gidilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağca Demiray, L. (2015). *Engellilerin Yasa Önünde Eşit Tanınma Hakkı Çerçevesinde Vesayet Hükümlerinin Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akıncı, Ş. (2016). *Roma Hukuku Dersleri*. (Dokuzuncu Baskı). Konya: Sayram Yayınları.
- Akıntürk, T. (2003). *Borçlar Hukuku*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Akipek, J. G./Akıntürk, T./Ateş Karaman, D. (2011). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*. (Yenilenmiş 8. Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Akkaya, M. (1997). "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve İdaresi Karşısındaki Konumu". *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt 46, (1-4).
- Aksaray, B. (2012). *Roma Hukukunda Kadının Hak ve Fiil Ehliyeti*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. (Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı), İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Alangoya, H. Y./Yıldırım, K./Deren Yıldırım, N. (2011). *Medeni Usul Hukuku Esasları*. (Tıpkı 8. Baskı). İstanbul: Beta Basım.
- Arslan, R./Yılmaz, E./Taşpınar Ayvaz, S. (2016). *Medeni Usul Hukuku*. (1. Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Avcı, M. (2017). *Türk Hukuk Tarihi*. (Güncelleştirilmiş Altıncı Bası). Konya: Atlas Akademi.
- Ayan, M./Ayan, N. (2016). *Kişiler Hukuku*. (Gözden Geçirilmiş 8. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Aydın, M. A. (2001). *Türk Hukuk Tarihi*. (4. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Aydın, M. A. (2007). *Türk Hukuk Tarihi*. (6. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Bağrıaçık, A. (2016). "Danıştay Kararları Işığında İdari Yargıda Menfaat İhlali". *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. Cilt 7, (2), 39-70.
- Bardakoğlu, A. (1994). *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (DİA)*. Cilt: 10.

- Bardakoğlu, A. (1994). *Türkiye Diyanet Vakfı İslam Ansiklopedisi (DİA)*. Cilt: 42.
- Başman, Y. (1999). *Roma Hukukunda Kadının Hak ve Fil Ehliyeti*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk.
- Bilmen, Ö. N. (1967). *Hukuku İslamiye ve Istılahat-ı Fıkhiyye Kamusu*. İstanbul: Bilmen Yayınevi, Cilt 1, (31).
- Blackstone, W. (1765). *Commentaries on the Laws of England*. Oxford: The Clarendon Press.
- Budak, T. (2011). *Türk Vergi Hukukunda Kişiliğın Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler)*. (1. Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Candan, T. (2005). *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (1. Baskı) Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Candan, T. (2012). *İdari Yargılama Usulü Kanunu*. (5. Bası). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Canyaş, O. (Ekim 2014). "Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet". *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*. Yıl: 5, (19).
- Cin, H./Akyılmaz, G. (2014) *Türk Hukuk Tarihi*. (5. Baskı İlave Basım). Konya: Sayram Yayınları.
- Coşkun, S./Karyağdı, M. (2001). *İdari Yargılama Usulü Örnek İçtihatlar-Yorumlar*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Çelebican, Ö. K. (2014). *Roma Hukuku*. (Yeni Medeni Kanun'a Uyarlanmış Onyedinci Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Çelikkol, H. (1985). "İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet". *Adalet Dergisi*. (3), 750-767.
- Çetin, Y. (2013). *Vergi Uyuşmazlıklarında Ehliyet*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çırakman, E. (1982). "Hukuk Yargılama Usulünün İdari Yargıda Uygulanması". *İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu*. Ankara: Danıştay Başkanlığı.
- Çomaklı, Ş. E. (2008). *Türk Vergi Hukukunda Fail Kavramı*. Ankara: Savaş Yayınevi.
- Demir, A. (2011). *Türk Hukuk Tarihi*. İstanbul: Yitik Hazine Yayınları.
- Dönmezer, S./Erman, S. (1986). *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku*. (9. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ. Cilt II.

- Dural, M./Öğüz, T. (2016). **Türk Özel Hukuku Cilt II Kişiler Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Ekinci, E. B. (2014). **Osmanlı Hukuku Adalet ve Mülk**. (Gözden Geçirilmiş Üçüncü Baskı). İstanbul: Arı Sanat Yayınevi.
- Erdoğan, M. (2010). **Fıkıh ve Hukuk Terimleri Sözlüğü**. (3. Baskı). İstanbul: Ensar Neşriyat.
- Erginay, A. (1998). **Vergi Hukuku**. (16. Baskı). Ankara: Savaş Yayınları.
- Erkin, G. (2015). **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi**. (1. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Gerçek, A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt 54, (3).
- Gül, İ. I. (2012). **Engellileri Haklarına İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi "Yasama İçin Uygulama Rehberi"**. Ankara: Matuz Basımevi.
- Hakeri, H. (2017). **Ceza Hukuku Genel Hükümler**. (19. Baskı). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hatemi, H. (2017). **Kişiler Hukuku**. (Altıncı Baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Helvacı, S. (2016). **Gerçek Kişiler**. (7. Bası). İstanbul: Legal Yayıncılık.
- İnternet: Allgrove, B. D. (26 Ağustos 2006). Legal Personality for Artificial Intelligence: Pragmatic Solution or Science Fiction?. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=926015](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=926015). [http://www.webcitation.org/query?url=https%3A%2F%2Fpapers.ssrn.com%2Fsol3%2Fpapers.cfm%3Fabstract\\_id%3D926015&date=2018-12-18](http://www.webcitation.org/query?url=https%3A%2F%2Fpapers.ssrn.com%2Fsol3%2Fpapers.cfm%3Fabstract_id%3D926015&date=2018-12-18), Son Erişim Tarihi: 18.12.2018.
- İnternet: Resmi Gazete. (14 Temmuz 2009). Sayı: 27288. URL: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090714-1.htm>. <http://www.webcitation.org/query?url=http%3A%2F%2Fwww.resmigazete.gov.tr%2Feskiler%2F2009%2F07%2F20090714-1.htm&date=2018-12-18>, Son Erişim Tarihi: 18.12.2018.
- İnternet: Toprak, U. Almanya'da Geçerli Olan Ceza Ehliyeti Yaş Sınırı ve Ceza Ehliyeti Yaş Sınırlarına Uluslararası Bir Bakış. URL: <https://www.jurix.com.tr/article/1227>. <http://www.webcitation.org/query?url=https%3A%2F%2Fwww.jurix.com.tr%2Farticle%2F1227&date=2018-12-18>, Son Erişim Tarihi: 18.12.2018.
- İnternet: Türk Dil Kurumu. URL: <http://www.tdk.gov.tr/>. <http://www.webcitation.org/query?url=http%3A%2F%2Fwww.tdk.gov.tr%2F&date=2018-12-18>, Son Erişim Tarihi: 18.12.2018.

Kaneti, S. (1989). **Vergi Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Kaplan, G. (2011). "Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet". **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. LXIX, (1-2).

Karakoç, Y. (2017). **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karakoç, Y. (2016). **Vergi Ceza Hukuku**. Ankara: Yetkin Yayınları.

Karar: Anayasa Mahkemesi, T: 06.01.2005, E: 2001/487, K: 2005/2 (RG. 27.10.2005-25979).

Karar: Danıştay 12. Dairesi, T: 8.10.2015, E: 2011/9182, K: 2015/5108 sayılı karar.

Karar: Danıştay 14. Dairesi, T: 12.4.2017, E: 2017/589, K: 2017/2258 sayılı karar.

Karar: Danıştay 2. Dairesi, T: 12.12.2017, E: 2016/10840, K: 2017/7830 sayılı karar.

Karar: Danıştay 3. Dairesi, T: 11.03.1986, E: 1985/656, K: 1986/796 sayılı karar.

Karar: Danıştay 3. Dairesi, T: 17.10.2011, E: 2010/7404, K: 2011/5955 sayılı karar.

Karar: Danıştay 4. Dairesi, T: 12.6.1958, E: 1956/7489, K: 1958/2151 sayılı karar.

Karar: Danıştay 4. Dairesi, T: 19.09.2012, E: 2010/6311, K: 2012/4360 sayılı karar.

Karar: Danıştay 4. Dairesi, T: 24.11.2016, E: 2014/4599, K: 2016/3654 sayılı karar.

Karar: Danıştay 4. Dairesi, T: 7.4.2005, E: 2004/639, K: 2005/578 sayılı karar.

Karar: Danıştay 7. Dairesi, T: 17.04.2002, E: 2000/6804, K: 2002/1587 sayılı karar.

Karar: Danıştay 7. Dairesi, T: 20.01.2003, E: 2000/7033, K: 2003/48 sayılı karar.

Karar: Danıştay 7. Dairesi, T: 22.3.2007, E: 2004/1888, K: 2007/1455 sayılı karar.

Karar: Danıştay 7. Dairesi, T: 6.6.2002, E: 2000/6636, K: 2002/2278 sayılı karar.

Karar: Danıştay 9. Dairesi, T: 14.9.2015, E: 2012/9545, K: 2015/8696 sayılı karar.

Karar: Danıştay 9. Dairesi, T: 2.12.2010, E: 2010/2948, K: 2010/6385 sayılı karar.

Karar: Danıştay 9. Dairesi, T: 28.01.2009, E: 2007/4845, K: 2009/228 sayılı karar.

- Karar: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T: 12.10.2011, E: 2011/390, K: 2011/583 sayılı karar.
- Karar: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, T: 29.3.2017, E: 2017/137, K: 2017/166 sayılı karar.
- Karar: İstanbul 10. Vergi Mahkemesi, T: 11.10.2016, E: 2016/1851, K: 2016/1446 sayılı karar.
- Karar: İstanbul 10. Vergi Mahkemesi, T: 27.6.2012, E: 2012/1623, K: 2012/1337 sayılı karar.
- Karar: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, T: 21.04.2017, E: 2016/2068, K: 2017/1931 sayılı karar.
- Karar: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi, T: 24.10.2016, E: 2016/1965, K: 2016/148 sayılı karar.
- Karar: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, T: 22.3.1994, E: 1993/118, K: 1994/195 sayılı karar.
- Karar: Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, T: 03.05.2016, E: 2016/2647, K: 2016/12131 sayılı karar.
- Kırbaş, S. (2015). **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar.** (Gözden geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı). Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Koca, M./Üzülmez, İ. (2014). **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler.** (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 7. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Köprülü, B. (1984). **Medeni Hukuk-Genel Prensipler, Kişinin Hukuku (Gerçek Kişiler-Tüzel Kişiler).** (2. Bası). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Kuru, B. (2017). **Medeni Usul Hukuk Ders Kitabı.** Ankara: Yetkin Yayınları.
- Mutluer, K./Dayanç, N. (2014). **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler.** (Değiştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 4. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Oğuzman, K./Seliçi, Ö./Oktay Özdemir, S. (2015). **Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler).** (15. Bası). İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Oktar, S. A. (2016). **Vergi Hukuku.** (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 11. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H./Yılmaz, E. (2016). "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi". **International Journal of Public Finance.** 1(1), 75-94.

- Ovacı, V. (2015). "Mukayeseli Hukuk Çerçevesinde İslam Ceza Hukukunda Cehalet (Kanunu Bilmeme)". **Bozok Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi**. Cilt 8, (8).
- Öncel, M. (1983). Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk. **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, 39-55.
- Öncel, M./Kumrulu, A./Çağan, N. (2014). **Vergi Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 23. Bası). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öncel, M./Kumrulu, A./Çağan, N. (2018). **Vergi Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 27. Baskı). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Özbalcı, Y. (2006). **Vergi Davaları**. (1. Baskı). Ankara: Oluş Yayınları.
- Özcan, H. (1985). **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**. (Genişletilmiş 6. Baskı). Ankara: Seçkin Kitapevi.
- Özgenç, İ. (2014). **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Bası). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Öztan, B. (2006). **Medeni Hukukun Temel Kavramları**. (23. Bası). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Parlar, A./Hatipoğlu, M. (2010). **Ceza Sorumluluğunu Kaldıran veya Azaltan Nedenler**. (Tümüyle Yenilenmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Pehlivan, O. (2017). **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**. Trabzon.
- Pekcanitez, H./Taş Korkmaz, H. (2017). **Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku Cilt: I**. (Onbeşinci Bası). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Saban, N. (1986). **Vergi Hukukunda Sorumluluk**. Yayımlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saban, N. (2014). **Vergi Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Şenyüz, D. (2017). **Vergi Ceza Hukuku**. (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D./Yüce, M./Gerçek, A. (2017). **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. (8. Baskı). Bursa: Ekin Kitapevi.
- Tahiroğlu, B./Erdoğan, B. (2012). **Roma Hukuku Dersleri**. (Sekizinci Basım). İstanbul: Der Yayınları.
- Tanrıver, S. (2018). **Medeni Usul Hukuku Cilt I**. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Taşkan, Y. Z. (2018). **Vergi Hukuku**. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Tekinay, S. S. (1987). **Medeni Hukuka Giriş Dersleri**. (5. Bası). İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Tekinay, S. S. (1992). **Medeni Hukukun Genel Esasları ve Gerçek Kişiler Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitapevi.
- Uçar, O. (2013). "Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Davalarda Vergi Sorumlusunun Taraf Ehliyeti". **Vergi Sorunları Dergisi**. (295).
- Umur, Z. (1993). **Türk Hukuk Tarihi Dersleri I. Cilt**. (Tıpkıbasım). İstanbul: Beta Basım yayım Dağıtım A.Ş.
- Umur, Z. (1999). **Roma Hukuku Ders Notları**. (Üçüncü Bası). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Uzun, F. B. (2016). "Gerçek Kişilerin Hak Ehliyeti ve Hak Ehliyetine Uygulanacak Hukukun Tespiti". Ankara: **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 6, (2), 11-48.
- Uzunpostalcı, M. (2006). "İslam Hukuku Açısından Ehliyet". **İslam Hukuku Araştırmaları Dergisi**. (8).
- Üçok, C./Mumcu, A. (1985). **Türk Hukuk Tarihi**. (Beşinci Baskı). Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi.
- Üçok, C./Mumcu, A./Bozkurt, G. (1996). **Türk Hukuk Tarihi**. (8. Baskı). Ankara: Savaş Kitapevi.
- Üçok, C./Mumcu, A./Bozkurt, G. (2011). **Türk Hukuk Tarihi**. (Onbeşinci Bası). Ankara: Turhan Kitapevi.
- Ünsal, H. (2014). **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. (Gözden Geçirilmiş 4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yenice, K./Yüksel, E. (1983). **Açıklamalı İçtihatlı Notlu İdari Yargılama Usulü**. Ankara: Arsan Matbaa.
- Yılmaz, E. (2011). **Hukuk Sözlüğü**. (Birinci Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Yoldaş, C./Ünder, K. (2013). **Vergi Mevzuatı ve Uygulaması**. İstanbul: Legal Yayıncılık.
- Yücesoy, A. A. (2016). **İptal Davalarında Menfaat**. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yüksel, M./Biçer, İ. (2016). "Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme". **Vergi Sorunları Dergisi**, (329).



## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Soyadı-adı : HONDUR, Ayşe  
 Uyuğu: : T.C.  
 Doğum tarihi ve yeri : 27.03.1990 ve Hatay  
 Medeni hali : Evli  
 Telefon : 05070726206  
 e-mail : aysehondur@gmail.com

### Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Gazi Üniversitesi SBE/Kamu Hukuku	Devam Ediyor
Lisans	Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi	2012
Lise	Naim Atakaş Anadolu Lisesi (Kırıkhan)	2008

### İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2012-2013	Gaziantep Barosu	Stajyer Avukat
2013-2015	Gaziosmanpaşa Üniversitesi İİBF/ Maliye Bölümü-Mali Hukuk ABD.	Araştırma Görevlisi
2015-2018	Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD (Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi)	Araştırma Görevlisi
2018- ....	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü	Araştırma Görevlisi



*GAZİLİ OLMAK AYRICALIKTIR..*

