

# ADİ ORTAKLIKLARDA TARHİYATIN MUHATABI ve DAVA AÇMA EHLİYETİ

RESPONDENT OF TAX CALCULATION IN ORDINARY  
PARTNERSHIPS AND CAPACITY OF FILING A SUIT



Müslüm BAYINDIR\*

## ÖZ

Adi ortaklıkların gerçek ve tüzel kişiliklerinin olmaması ve farklı vergi türleri açısından mükellefiyet durumlarının değişmesi nedeniyle birçok konuda ihtilaflar oluşmaktadır. Adi ortaklıkların katma değer vergisi mükellefiyetleri olduğu kanun ve tebliğlerle sabittir. Fakat gerek Katma Değer Vergisi Kanunu gerekse Vergi Usul Kanunu kapsamında, adi ortaklıkların yapmış olduğu işlemler veya yerine getirmediği ödevler nedeniyle, tarh edilmesi gereken katma değer vergilerine ve kesilmesi gereken vergi cezalarına ilişkin vergi-ceza ihbarnamelerinin adi ortaklık adına mı yoksa tarhiyatın muhatabı olarak ortaklar adına mı düzenleneceği, söz konusu vergi ve cezalara karşı adi ortaklığın dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı, ortakların adi ortaklık adına dava açıp açamayacakları gibi konular bu ihtilaflardan bir kısmıdır. Çalışmamızda Danıştay

## ABSTRACT

The fact that ordinary partnerships do not have real and legal personality, and the existence of differing taxpayer situations regarding each tax cause many problems. According to the Law, ordinary partnerships are definitely VAT taxpayers. However there are some ambiguities regarding this determination. First of all, whether the respondent of taxes and penalties calculated in the light of Value Added Tax Law and Tax Procedure Law as a result of tax examination, for instance, is the partnership or the partner is not clear. Secondly, the capacity to filing a suit by the partnership itself or by the partners is controversial. This study discusses these topics in the light of the jurisprudence of the Council of State, and recommends some solutions.

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muslum.bayindir@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-7603-9540.  
Bayındır, M. (Şubat 2021). Adi Ortaklıklarda Tarhiyatın Muhatabı ve Dava Açma Ehliyeti, *Vergi Raporu*, 257, (80-89).

kararları da dikkate alınarak söz konusu ihtilafların nedenlerine yer verilecek ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Adi Ortaklık, tarhiyatın muhatabı, dava açma ehliyeti, vergi-ceza ihbar-nameleri.

**JEL Sınıflandırma Kodları:** H20, K34, K40, K41.

## GİRİŞ

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun<sup>1</sup> 620. maddesinde, adi ortaklık sözleşmesinin, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olduğu, bir ortaklığın, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşımıyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık sayılacağı, 625. maddesinin birinci fıkrasında, yönetimin, sözleşme veya kararla yalnızca bir veya birden çok ortağa ya da üçüncü bir kişiye bırakılmış olmadıkça, bütün ortakların ortaklığı yönetme hakkına sahip olduğu, 637. maddesinde, kendi adına ve ortaklık hesabına bir üçüncü kişi ile işlemde bulunan ortağın, bu kişiye karşı bizzat kendisinin alacaklı ve borçlu olacağı, ortaklardan biri, ortaklık veya bütün ortaklar adına bir üçüncü kişi ile işlem yaparsa, diğer ortakların ancak temsile ilişkin hükümler uyarınca, bu kişinin alacaklısı veya borçlusunu olacakları, kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisinin var sayılacağı, ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarrufların işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde bu hususun açıkça belirtilmiş olmasının şart olduğu hükmüne yer verilmiştir.

**Keywords:** Ordinary partnership, respondent of tax calculation, capacity to filing a suit, tax-penalty notification

**JEL Classification Codes:** H20, K34, K40, K41

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>2</sup> 8. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, katma değer vergisi mükellefinin bu işleri yapanlar olduğu, aynı Kanun'un 44. maddesinde ise, katma değer vergisinin, bu vergiyle mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına tarh olunacağı, şu kadar ki; adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin<sup>3</sup> 'Adi Ortaklıklarda Vergileme' başlıklı I/B-7 bölümünde "KDV uygulamasında adi ortaklıklar, bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahiptir. Buna göre; adi ortaklıklarca defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz gibi vergi ödevleri ile beyanname verme ve vergi ödeme gibi mükellefiyetlerinin ortaklarından ayrı olarak yerine getirilmesi, ortaklığın KDV ile ilgili hesaplarının, ortakların varsa şahsi işletmelerindeki işlemlerden ayrı yapılması gerekir. (...)

KDV yönünden işletme bazında değerlendirilen adi ortaklıklarda, KDV beyannameyi ortaklık adına düzenlenir ve ortaklardan birisi tarafından imzalanmak suretiyle ilgili vergi dairesine verilir. Ortakların verginin ödenmesi bakımından müteselsil sorumluluk taşımaları nedeniyle, ortakların adı, soyadı, adresleri ve bağlı oldukları vergi

<sup>1</sup> 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27.836 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18.563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği 26.04.2014 tarih ve 28.983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*dairelerini gösteren bir liste vergi dairesine verilir. Listede yer alan bilgilerde değişiklik olması halinde bu değişiklikler de vergi dairesine bildirilir.” hükmü yer almaktadır.*

Dolayısıyla adi ortaklıkların katma değer vergisi mükellefi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda<sup>4</sup> yer alan ödevlerin ve mükellefiyetlerin yerine getirilmesinden sorumlu oldukları kanun ve tebliğ hükümleri gereğince sabittir. Fakat adi ortaklıkların yürütmüş oldukları faaliyetler veya yerine getirmediği ödevler nedeniyle tarh edilmesi gereken katma değer vergilerine ve vergi cezalarına (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ilişkin ihbarnamelerin adi ortaklık adına mı yoksa müteselsil sorumluluk olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına mı yapılacağı, tarhiyatın muhatabından kastın ne olduğu, söz konusu vergi ve cezalara karşı adi ortaklığın dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı, ortakların adi ortaklık adına dava açmayacakları, dava açabileceklerse herhangi bir ortağın tek başına mı yoksa tüm ortakların birlikte mi dava açabileceği konularında ihtilaf oluşmuştur. Bu nedenle çalışmamızın devamında ihtilaf edilen bu hususlar hakkında Danıştay kararları da dikkate alınarak açıklamalara yer verilecektir.

### **1- ADİ ORTAKLIK ADINA VERGİ ve CEZA İHBARNAMESİ DÜZENLENMESİ**

Yukarıda da bahsedildiği üzere adi ortakların katma değer vergisi yönünden mükellefiyetleri bulunmaktadır. KDV Kanunu’nun 44. maddesinin birinci fıkrasında ise katma değer vergisinin bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzelkişiler adına tarh olunacağı belirtilmiştir. Nitekim ortaklık adına katma değer vergisi beyannameleri verilmekte ve adlarına tahakkuk fişi düzenlenmektedir. Fakat aynı maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde

yer alan, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulur hükmü nedeniyle, adi ortaklıkların faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi yönünden yapılacak tarh işlemleri (ikmalen, re’sen veya idarece tarh) ve bu tarhiyatlara bağlı olarak kesilecek vergi ziyai cezaları için düzenlenmesi gereken ihbarnamelerin ortaklık adına mı yoksa müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına mı düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş farklılıkları oluşmuştur.

Öncelikle bu konudaki görüş farklılıklarına yer verilecek olup daha sonra Danıştay kararları da dikkate alınarak değerlendirme yapılacaktır.

- *“...Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Stopajı yönünden adi ortaklık mükellef olarak dikkate alınmakta olup, (verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere) ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulmaktadır. Yapılan açıklamalar ışığında, adi şirket aracılığıyla elde edilen beyan ve kayıt dışı bırakılan hasılat farkı nedeniyle adi ortaklığa ait katma değer vergisinin tamamına ait tarhiyatın ortaklardan birisi adına yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.”<sup>5</sup>*
- *“Adi ortaklık ile ilgili ikmalen veya re’sen bir vergi ve/veya ceza tarhiyatı yapılması durumunda, gelir vergisi ve vergi ziyai cezası ortakların hisseleri oranında ortaklar adına tarh edilir. Geçici vergi içinde aynı husus geçerlidir. Katma değer vergisi ve gelir stopajı vergisi tarhiyatı ise ortaklık adına yapılır. Ancak bu vergilerin ödenmesinden ortaklar müteselsilen sorumludur. (...) Adi ortaklıklarda, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ortakların hisseleri oranında ortaklar adına kesilir.”<sup>6</sup>*

<sup>4</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1963 tarih ve 10.703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Yusuf AKDAĞ ve Bayram GÜLÇİÇEK. “Adi Ortaklıklarda Vergilendirme”, Vergi Raporu Dergisi. Sayı 169. 2013

<sup>6</sup> Serkan TOLGA. “Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesi Ve Özellik Arz Eden Durumlar”, Vergi Raporu Dergisi. Sayı 255. 2020

Yapmış olduğumuz araştırmalarda bu konularda Danıştay Daireleri tarafından da farklı kararlar verildiği tespit edilmiştir. Aşağıda, tarh edilmesi gereken katma değer vergilerine ve vergi cezalarına (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ilişkin ihbarnamelerin adi ortaklık adına mı yoksa müteselsil sorumluluk olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına mı yapılacağı konularında Danıştay kararlarına yer verilmiştir. Konu bütünlüğünün bozulmaması ve çalışmanın takip eden bölümlerinde kararların tekrar yazılmaması amacıyla, Danıştay kararlarında yer alan söz konusu vergi ve cezalara karşı adi ortaklığın dava açma ehliyetinin bulunup bulunmadığı, ortakların adi ortaklık adına dava açıp açamayacakları konularındaki kararlar da bu bölümde yer almaktadır.

- Danıştay 11. Daire'nin E.1996/2728 K.1996/4122<sup>7</sup> sayılı kararında, re'sen mükellefiyet kaydı yapılan adi ortaklık adına beyanname vermediği dönemler için re'sen tarhiyata gidilmesinde, ortaklık adına yapılan tarhiyatta ve davanın ortaklardan biri tarafından açılmasında usulsüzlük görülmemiş olup, KDV Kanunu'nun 44. maddesi dayanak gösterilerek adi ortaklık adına düzenlenen ihbarnameye karşı ortaklardan biri tarafından açılan davanın tarhiyatın tamamına yönelik olduğunun kabulü gerekeceği kararlaştırılmıştır.

- Danıştay 4. Daire'nin E.2004/1814 K.2004/2533<sup>8</sup> sayılı kararında, davanın tarafı adi ortaklık olmasına rağmen bu konuda aksi karar verilmemiştir.

- Danıştay 9. Daire'nin E.2005/4969 K.2007/355<sup>9</sup> sayılı kararında, vergi inceleme raporuna dayanılarak adi ortaklık adına kesi-

len özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında hukuksuzluk görülmemiş, Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve KDV Kanunu'nun 44. maddesi dayanak gösterilerek, adi ortaklık adına düzenlenen ceza ihbarnamelerine karşı, ortaklığın borçlarından, özellikle de uyumsuzlukta ki ceza borcundan müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklarından herhangi birinin tarhiyata muhatap tutulabildiği adi ortaklıklarda istenen vergi ve cezayı vergi mahkemesi önünde ortaklardan birisinin müteselsil sorumluluğunun gereği olarak tek başına dava etme hakkı bulunduğu kararlaştırılmıştır.

- Danıştay 9. Daire'nin E.2007/1581 K.2008/4432<sup>10</sup> sayılı kararında, vergi inceleme raporuna dayanılarak adi ortaklık adına re'sen salınan vergi ziyai cezalı katma değer vergisinin terkinin istemiyle açılan davada, davanın tarafının adi ortaklık olmasında ve adi ortaklık adına tarhiyat yapılmasında usulsüzlük görülmemiştir

- Danıştay 9. Daire'nin E.2007/5234 K.2009/1707<sup>11</sup> sayılı kararında, adi ortaklık adına re'sen tarh edilen vergi ziyai cezalı katma değer vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle yerel mahkemede açılan davada, adi ortaklık tüzel kişiliğe sahip olmadığından, adına vergi ceza ihbarnamesi düzenlenemeyeceği, tarhiyatın her ortak adına ayrı ayrı düzenlenecek vergi ceza ihbarnameleri ile yapılabileceği, bu nedenle adi ortaklık adına düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle kabul eden yerel mahkeme kararına karşı Danıştay'da dava açıldığı, Danıştay 9. Daire'nin ise vergi mükellefi olan adi ortaklık adına mükellefi olduğu vergilerin takibi

<sup>7</sup> Danıştay 11. Daire'nin, 12.11.1996 tarih ve E.1996/2728, K.1996/4122 sayılı Kararı.

<sup>8</sup> Danıştay 4. Daire'nin, 13.12.2004 tarih ve E.2004/1814, K.2004/2533 sayılı Kararı.

<sup>9</sup> Danıştay 9. Daire'nin, 13.2.2007 tarih ve E.2005/4969, K.2007/355 sayılı Kararı.

<sup>10</sup> Danıştay 9. Daire'nin, 7.10.2008 tarih ve E.2007/1581, K.2008/4432 sayılı Kararı.

<sup>11</sup> Danıştay 9. Daire'nin, 14.4.2009 tarih ve E.2007/5234, K.2009/1707 sayılı Kararı.

amacıyla vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenebileceğinden ve bu ihbarnameye karşı da ortaklığın borçlarından müteselsilen sorumlu bulunan, bu sorumlulukları sınırsız olan ve müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri dava açabileceğinden, Vergi Mahkemesince, adi ortaklığın tüzel kişiliğinin olmaması nedeniyle adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenemeyeceği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmadığı kararlaştırılmıştır.

- Danıştay 4. Daire'nin E.2011/9474 K.2013/456<sup>12</sup> sayılı kararında, Ba ve Bs formlarını süresinde elektronik ortamda vermediği gerekçesiyle adi ortaklık adına kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada, adi ortaklık adına ceza ihbarnamesi düzenlenebileceği ve ihbarnamelerin ortaklardan birine tebliğ edilmesinin yerinde olduğu fakat Borçlar Kanunu'nun 530. maddesi (Yeni Borçlar Kanununun 630. Maddesi) gerekçe gösterilerek, adi ortaklık adına kesilen cezanın tümüne karşı ortaklardan birinin dava açılabilmesi ancak davacının diğer ortakları temsil yetkisine sahip olması ile mümkün olduğu dolayısıyla davacının diğer ortaklar adına dava açma ve takibine dair yetkisi bulunduğu ilişkin belgeye sahip olması veya diğer ortakların davaya muvafakatının sağlanması gerektiği kararlaştırılmıştır.

- Danıştay 3. Daire'nin E.2012/2798 K.2012/3332<sup>13</sup> sayılı kararında, Ba ve Bs formlarının usulüne uygun verilmemesi gerekçesiyle adi ortaklık adına kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı ortaklardan biri tarafından verilen vekaletnameye istinaden avukat aracılığıyla açılan davada, tüzel kişiliği olmayan adi ortaklık adına kesilen cezaya karşı, mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukat ta-

rafından imzalanmış dilekçe ile dava açılması yerine, ortaklardan biri tarafından vekalet yetkisi verilen avukat tarafından imzalanan dilekçeyle açılan davanın bu nedenle ehliyet yönünden reddi gerektiği kararlaştırılmıştır.

- Danıştay 3. Daire'nin E.2016/1642 K.2016/4081<sup>14</sup> sayılı kararında, adi ortaklık adına, sahte fatura organizasyonu oluşturmak suretiyle bir kısım şirketlere ait faturaları komisyon karşılığında piyasaya sürdüğünden bahisle takdir komisyonu kararı uyarınca re'sen salınan vergi ziyai cezalı katma değer vergisine karşı ortaklardan biri tarafından açılan davada; *"Tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda mükellefiyet, bütün ortakları kapsayacak şekilde, tek bir hesap üzerinden tesis edilir. Eğer katma değer vergisi mükellefi bir adi ortaklık ise, katma değer vergisinin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere, ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap olacaktır. Zira, katma değer vergisinde adi ortaklık müstakil bir birim ve mükellef teşkil eder; ancak, ortaklığın ayrı tüzel kişiliği olmadığından, vergi borcuna muhatap olma ve ödeme mükellefiyeti ortaklara düşer. 3065 sayılı Kanununun 44'üncü maddesinde yer alan hükümle, tarhiyata muhatap olarak kimin alınacağı hususunda doğabilecek duraksamaları gidermek bakımından, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin tarhiyatın muhatabı olacağı hükmü getirilmiştir. Uyuşmazlıkta, 3065 sayılı Yasa gereği müteselsil sorumlu olan ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerekirken adi ortaklık adına ihbarname düzenlenmesi anılan Kanununun 44'üncü maddesine uygun düşmediği"* yönünde karar verilmiştir.

Danıştay 3. Daire'nin E.2016/1642 K.2016/4081 nolu kararı dışındaki diğer kararlarda, adi ortaklığın katma değer vergisi mükellefi-

<sup>12</sup> Danıştay 4. Daire'nin, 7.2.2013 tarih ve E.2011/9474, K.2013/456 sayılı Kararı.

<sup>13</sup> Danıştay 3. Daire'nin, 17.10.2012 tarih ve E.2012/2798, K.2012/3332 sayılı Kararı.

<sup>14</sup> Danıştay 3. Daire'nin, 6.6.2016 tarih ve E.2016/1642, K.2016/4081 sayılı Kararı.

yetinin bulunması ve Vergi Usul Kanununda yer alan ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olması nedeniyle adi ortaklık adına katma değer vergisi ve vergi cezalarının tarh edilebileceği dolayısıyla vergi-ceza ihbarnamelerinin adi ortaklık adına düzenlenebileceği anlaşılmaktadır. Fakat Danıştay 3. Daire'nin E.2016/1642 K.2016/4081 nolu kararında, KDV Kanunu'nun 44. maddesindeki "**Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarholunur.**" hükmü gerekçe gösterilerek, adi ortaklıkların gerçek ve tüzel kişiliklerinin olmadığı, bu nedenle mezkûr maddenin ikinci fıkrasının (a) bendi kapsamında müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına tarhiyatın yapılması dolayısıyla ihbarnamelerin ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 44. maddesinin gerekçesinde; "**Tasarının bu maddesine göre katma değer vergisi, esas itibarıyla, bu vergiyle mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına tarh edilecektir. Ancak bu genel kuralın uygulanmasına imkan görülmeyen istisnai durumlar da dikkate alınarak, bu hallerde tarhiyatın muhatabının kimler olacağı maddede iki bent halinde ayrıca belirlenmiştir. Bu maddenin düzenlenmesinde Vergi Usul Kanununun kanuni temsilci ile ilgili hükümleri de göz önüne alınmıştır.**" açıklamalarına yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesindeki mükellef tanımından, ancak gerçek veya tüzel kişilerin vergi mükellefi olabilecekleri anlaşılmaktadır. Fakat aynı Kanun'un 10. maddesinde "... Vakıflar ve cemaatlar **gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.**" hükmü yer almaktadır.

Bu hükümde yer alan genel önerme olan "**cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde**" ifadesinden hareketle, "**Tüzel kişiliği olmayan teşekküller de mükellef olabilir**" önermesine gidilebildiğinden burada özel bir önermenin varlığı kabul edilerek tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıkların da mükellef olmalarının mümkün olduğu sonucu çıkmaktadır.<sup>15</sup> Ki bu hüküm uyarınca Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-7 bölümünde, KDV uygulamasında adi ortaklıkların bağımsız işletme birimleri olarak ayrı vergi mükellefiyetine sahip olacakları belirtilmiştir.

Dolayısıyla her ne kadar da KDV Kanunu'nun 44. maddesinde ve maddenin gerekçesinde katma değer vergisinin bu vergiyle mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına tarh edileceği belirtilse ve adi ortaklıkların gerçek ve tüzel kişilikleri olmasa da yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere, katma değer vergisi ve Vergi Usul Kanununda yer alan ödevler bakımından adi ortaklıkların bağımsız işletme birimleri olarak ayrı mükellefiyetlerinin olması, mükellefi olduğu vergilerin takibinin yapılabilmesi ve vergi kimlik numaralarının bulunması nedeniyle tarh edilmesi gereken katma değer vergilerine ve vergi cezalarına ait ihbarnamelerin bizzat ortaklık adına düzenlenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KDV Kanunu'nda belirtilen tarhiyatın muhatabından kastın ise ortaklık adına tarh edilen vergilerin ve cezaların ödenmesinden dolayı sorumlu tutulmaları ve söz konusu vergi ve cezalara karşı dava açabilmeleri olduğu kanaatindeyiz. Aksi takdirde adi ortaklığın mükellef sıfatıyla vermiş olduğu KDV beyannameleri üzerinden tarh edilen vergilerin ve bu vergilere ilişkin tahakkuk fişlerinin ortaklık adına değil de ortaklar adına yapılması gerektiği yönünde bir sonuç ortaya çıkacaktır ki bu durum, adi ortaklıklar adına verilen

<sup>15</sup> Akın Gencer ŞENTÜRK. "Adi Ortaklıklarda Vergi Ve Dava Ehliyeti". (www.agencerhukuk.com). Erişim Tarihi: 6 Aralık 2020. s. 4.

beyannameler üzerinden tarh edilen tüm vergilerin iptali gibi başka bir sonuca bizi götürecektir.

Adi ortaklıklar adına özellikle yoğun emek ve süreç gerektiren vergi incelemeleri neticesinde yapılan tarhiyatlar, Kanun maddelerinin idare ve mahkemeler tarafından farklı yorumlanmasından dolayı maalesef dava sürecinde iptal edilmektedirler. KDV Kanunu'nda mükellefiyet, Kanun'un 1 ve 8. maddesinde yer alan işlemleri yapanların gerçek veya tüzel kişiler olması şartına bağlı olmayıp söz konusu işlemlerin yapıp yapılmamasına bağlıdır. Dolayısıyla katma değer vergisi mükellefiyet bakımından çok geniş bir kitleye sahiptir. Bu nedenle yukarıda detaylı olarak bahsedilen ihtilafları ortadan kaldırmak amacıyla KDV Kanunu'nun 44. maddesinin birinci fıkrasındaki gerçek ve tüzel kişi ibaresi kaldırılarak "Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef olanlar adına tarh olunur." şeklinde değiştirilmesinin yerinde olacağı kanaatindeyiz.

## 2- ADI ORTAKLIKLARIN DAVA AÇMA EHLİYETİ

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, adi ortaklıkların yürütmüş oldukları faaliyetler veya yerine getirmediği ödevler nedeniyle tarh edilmesi gereken katma değer vergilerine ve vergi cezalarına (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ilişkin ihbarnamelerin adi ortaklık adına mı yoksa müteselsil sorumluluk olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına mı yapılacağı konusunda ihtilaflar bulunmaktadır.

Adi ortaklıkların yürütmüş oldukları faaliyetler veya yerine getirmediği ödevler nedeniyle düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin adi ortaklık adına değil de müteselsil sorumluluk olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına düzenlenmesi gerektiği görüşünü dikkate alırsak davanın tarafı konusunda tereddüt oluşmayacaktır. Yani adına ihbarname düzenlenen ortak müteselsil sorumlu olmak üzere ihbarnamede yer alan vergi ve cezaların tamamına dava açabilecektir.

Eğer adi ortaklıkların yürütmüş oldukları faaliyetler veya yerine getirmediği ödevler nedeniyle düzenlenen katma değer vergileri ve vergi cezalarına ait ihbarnamelerin, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu kapsamında mükellefiyetlerinin olması nedeniyle adi ortaklık adına düzenlenmesi gerektiği görüşü dikkate alınır, söz konusu tarhiyatlara karşı adi ortaklığın mı, müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin mi yoksa tüm ortakların mı dava açabileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Aslında bu sorun adi ortaklıkların gerçek ve tüzel kişiliklerinin olmaması nedeniyle dava açma ehliyetlerinin bulunmamasından kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinin birinci fıkrasında "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler." hükmü yer almaktadır. Sadece bu hükme bakılarak adi ortaklık adına tarh edilen katma değer vergilerine ve vergi cezalarına (vergi ziyai cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) karşı adi ortaklığın kendisinin davanın tarafı olabileceği düşünülebilir.

Fakat 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK) 1. maddesinin 1. fıkrasında yer alan "Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu kanunda gösterilen usullere tabidir." hükmü nedeniyle vergi mahkemelerinde açılacak davaların İdari Yargılama Usulü Kanunu'na tabi olduğu belirtilmiştir. Bu hükümle birlikte aynı Kanun'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun Uygulanacağı Haller" başlıklı 31. maddesinin 1. fıkrasında "Bu kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuniyeti 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 tarafla-

*rın mahkemenin sukûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı ve bilirkişi seçimi Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır.”* hükmüne yer vererek “ehliyet” konusunda Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (Hukuk Muhakemeleri Kanunu)'na atıf yapılmıştır.

Her ne kadar da aynı maddenin 2. fıkrasında “*Bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunan haller saklı kalmak üzere, vergi uyumsuzluklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.*” şeklindeki devam hükmü ile Vergi Usul Kanunu'na da bir atıf var ise de hüküm içinde öncelikle İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun uygulanacağı anlaşılmaktadır. Bir başka ifade ile “ehliyet” konusunda eğer İYUK'da bir hüküm var ise öncelikle bu hükmün, yok ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun, burada da bir hüküm yok ise ancak o zaman Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanacaktır.

İYUK'un 2. maddesinde ehliyet ile ilgili “*menfaatleri ihlâl edilenler*” ve “*hakları doğrudan muhtel olanlar*” dışında bir düzenleme içermemesi nedeniyle Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na başvurulması gerekmektedir.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 50. maddesinde “*Medenî haklardan yararlanma ehliyetine sahip olan, davada taraf ehliyetine de sahiptir.*” ve 51. maddesinde “*Dava ehliyeti, medenî hakları kullanma ehliyetine göre belirlenir.*” hükümleri yer almaktadır. Bu durumda ehliyet konusunda, gerçek kişiler için 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 8 ve devamı, tüzel kişiler için 47 ve devamı, dernekler için 56 ve devamı, vakıflar için 101 ve devamı maddeleri uygulanacağından adi ortaklıkların medeni hakları kullanma yani fiil ehliyeti bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.<sup>16</sup>

Bu durumda ise Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 52. maddesine göre, medenî hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan adi ortaklıklar, davada kanuni temsilcileri tarafından temsil edilir.

Bu konudaki Danıştay kararlarına yukarıdaki bölümde detaylı olarak yer verilmiştir. Söz konusu kararların incelenmesi neticesinde; adi ortaklığın katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu olması nedeniyle adi ortaklık adına katma değer vergisi ve vergi cezalarının tarh edilebileceği dolayısıyla vergi-ceza ihbarnamelerinin adi ortaklık adına düzenlenebileceği yönündeki kararlarda da davanın tarafı konusunda farklı kararlar alındığı görülmektedir.

Şöyle ki, Danıştay 4. Daire'nin E:2004/1814 ve 9. Daire'nin E.2007/1581 sayılı kararlarında, davanın tarafı adi ortaklık olmasına rağmen bu konuda aksi bir karar verilmemiş yani adi ortaklık davanın tarafı olarak kabul edilmiştir. Danıştay 11. Daire'nin E.1996/2728, 9. Daire'nin 2005/4969 ve E.2007/5234 sayılı kararlarında, adi ortaklık adına tarh edilen katma değer vergilerinin ve vergi cezalarının tamamına karşı müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan birinin dava açabileceği kararlaştırılmıştır. Danıştay 4. Daire'nin E.2011/9474 ve 3. Daire'nin E.2012/2798 sayılı kararlarında ise adi ortaklık adına kesilen cezanın tümüne karşı ortaklardan birinin dava açılması ancak davacının diğer ortakları temsil yetkisine sahip olması ile mümkün olduğu, dolayısıyla davacının diğer ortaklar adına dava açma ve takibine dair yetkisi bulunduğu ilişkin belgeye sahip olması veya mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar tarafından dava açılması gerektiği kararlaştırılmıştır.

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere, İdari Yargılama Usul Kanunu ve Hukuk Muhakeme-

<sup>16</sup> Akın Gencer ŞENTÜRK. a.g.m. s. 8.

leri Kanunu'na göre adi ortaklıkların dava ehliyeti bulunmamaktadır. O halde adi ortaklık adına müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin mi yoksa tüm ortaklar tarafından mı dava açılabileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Türk Borçlar Kanunu'nun 630, 637 ve 638. maddelerinin, KDV Kanunu'nun 44. maddesinin ve Danıştay kararlarının birlikte değerlendirilmesi neticesinde; adi ortaklık adına tarh edilen katma değer vergilerinin ve bu vergilere bağlı vergi ziyai cezalarının tamamına karşı KDV Kanunu'nun 44. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde özel hüküm bulunması nedeniyle müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarafından dava açılabileceği sonucu çıkmaktadır. Fakat adi ortaklık adına kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için aynı durum geçerli olmayıp bu cezalara karşı Borçlar Kanunu'nun 630, 637 ve 638. maddelerinde yer alan hükümlerin dikkate alınması, dolayısıyla adi ortaklık adına kesilen usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tamamına karşı diğer ortakları da temsil yetkisine sahip olan bir ortak tarafından veya mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortaklar tarafından veya ortaklarca vekalet yetkisi verilen bir avukat tarafından açılabilceği kanaatindeyiz.

### SONUÇ

Adi ortaklıklar, kuruluşlarında ve işleyişlerinde daha basit prosedürlere tabi olması nedeniyle özellikle ihale edilen belirli süreli yapı işlerinde ve servis taşıma, yapı denetim gibi hizmetlerde çokça tercih edilen bir ortaklık şeklidir. Bu nedenle faaliyetleri kapsamında yapmış oldukları hizmetler genellikle KDV tevkiyatına tabi olmakta ve indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının iadesi talep edilmektedir. İade talebinde bulunmaları veya farklı nedenlerle yapılan vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararları neticesinde, adi ortaklık adına re'sen katma değer vergisi tarh edilebilmekte ve vergi cezaları kesilebilmektedir. Özellikle bu şekilde yapılan tarhiyatlar ve kesilen

cezalar, Kanun maddelerinin idare ve mahkemeler tarafından farklı yorumlanmasından dolayı maalesef dava sürecinde iptal edilebilmektedirler.

Çalışmamızda, adi ortaklıkların yürütmüş oldukları faaliyetler veya yerine getirmediği ödevler nedeniyle tarh edilmesi gereken katma değer vergilerine ve vergi cezalarına (usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyai cezası) ilişkin ihbarnamelerin adi ortaklık adına düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca adi ortaklık adına tarh edilen katma değer vergisi ve buna bağlı vergi ziyai cezalarının tamamına karşı müteselsil sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birinin, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı ise diğer ortakları da temsil yetkisine sahip olan bir ortağın veya mecburi dava arkadaşı durumunda bulunan tüm ortakların dava açılabilceği belirtilmiştir. İhtilaf edilen bu konularda görüş birliğinin sağlanması, idarenin ve mahkemelerin iş yükünü azaltacak aynı zamanda yüksek tutarlarıdaki hazine zararların önüne geçecektir.

### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- AKDAĞ, Y. ve GÜLÇİÇEK, B. (2013). "Adi Ortaklıklarda Vergilendirme", Vergi Raporu Dergisi. Sayı 169.
- Danıştay 3. Daire'nin, 17.10.2012 tarih ve E.2012/2798, K.2012/3332 sayılı Kararı.
- Danıştay 3. Daire'nin, 6.6.2016 tarih ve E.2016/1642, K.2016/4081 sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire'nin, 13.12.2004 tarih ve E.2004/1814, K.2004/2533 sayılı Kararı.
- Danıştay 4. Daire'nin, 7.2.2013 tarih ve E.2011/9474, K.2013/456 sayılı Kararı.
- Danıştay 9. Daire'nin, 13.2.2007 tarih ve E.2005/4969, K.2007/355 sayılı Kararı.
- Danıştay 9. Daire'nin, 7.10.2008 tarih ve E.2007/1581, K.2008/4432 sayılı Kararı.

- Danıştay 9. Daire'nin, 14.4.2009 tarih ve E.2007/5234, K.2009/1707 sayılı Kararı.
- Danıştay 11. Daire'nin, 12.11.1996 tarih ve E.1996/2728, K.1996/4122 sayılı Kararı.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- ŞENTÜRK, A.G. (2013) "*Adi Ortaklıklarda Vergi Ve Dava Ehliyeti*". ([www.agencerhukuk.com](http://www.agencerhukuk.com)). Erişim Tarihi: 6 Aralık 2020.
- TOLGA, S. (2020) "*Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesi Ve Özellik Arz Eden Durumlar*", Vergi Raporu Dergisi. Sayı 255.