

Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları

YRD. DOÇ. DR. MUSTAFA ÇELEN
Marmara Ün. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Sermaye şirketleri modern piyasa ekonomilerinin temel kurumsal yapılarıdır. Yine bu yapılar içinde gerek büyüklük gerekse işlev bakımında anonim şirketler önemli bir yer işgal eder. Genel de sermaye şirketlerinin, özelde ise anonim şirketlerin, sermayeleri ile sınırlı bir sorumluluk yapılarına ve tüzel kişiliğe sahip olmaları, temel özellikleri arasında yer alır. Bu nedenle kamusal yükümlülükler karşısında sermaye yapılarının yetersiz kaldığı durumlarda, bazı sorumlulukların yerine getirilebilmesi önemli bir problem haline gelebilmektedir. Fiil ehliyetine sahip gerçek kişilerde, başta vergi olmak üzere kamusal yükümlülükler yöneltik uygulamalara ve ceza mekanizmaları nispeten daha az belirsizlikler içerir iken, tüzel kişiliğe sahip mükelleflerde daha büyük belirsizlikleri beraberinde getirmektedir. Bunun en iyi örneği anonim şirketlerdir. Anonim şirket ortaklarının sorumlulukları taahhüt et-

tikleri sermaye payları ile sınırlı iken, şirket yöneticileri bu sınırlı sorumlulukların ötesinde kamusal yükümlülükler ile karşı karşıya kalabilmektedir.

İşte bu makale anonim şirketlerdeki şirket kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarını incelemeyi amaç edinmektedir. Konunun tam olarak kavranabilmesi için konunun hem vergi hukuku hem de ticaret hukuku yönüyle ortaya konulması bir gereklilik olarak görülmektedir.

I. KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMI

Kanuni Temsilci kavramı Türk hukuk sisteminde; Borçlar Hukukundan, Medeni Hukuka, Ticaret Hukukundan, Vergi Hukuku'na birçok yerde karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada, kanuni temsilci kavramı vergi hukuku ve ticaret hukuku ekseninde incelenecektir.

Temsilci; başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi yapabilen veya borçlu kılabil-

len kişidir. Temsil yetkisi, bir kanun hükmüne veya temsil edilenin istek ve iradesine dayanır. Kanuna dayanan temsil yetkisine, "kanuni temsil", bu tür temsil yetkisine sahip olan kişiye de "kanuni temsilci" denir. Kaynağını, temsil edilenin istek ve iradesinden alan temsil yetkisine ise, "iradi temsil"; bu şekilde yetkili kılınan kişiye de, "iradi temsilci" adı verilir. Kanuni temsilci ile temsil edilen arasındaki ilişki, kan bağı, yargı kararı veya sözleşme ile kurulmuş olabilir. Örneğin; küçük ile babası arasındaki velayet ilişkisi, kan bağına; mahcur ile vasisi arasındaki ilişki, yargı kararına; anonim şirket ile yönetim kurulu üyeleri arasındaki ilişki ise, sözleşmeye dayalıdır. Temsil edilenle olan ilişkisinin dayanağındaki bu farklılık, kanuni temsilcisinin niteliğinde bir değişiklik yaratmaz. Zira; temsil yetkisi, ilişkiyi kuran durumlardan (kan bağından, yargı kararından veya sözleşmeden) değil, bu durumların kurduğu ilişkiler dolayısıyla kanundan doğmaktadır.¹

1 Candan Turgut, "Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu I", Yaklaşım, Sayı: 39, Mart 1996, s. 17

Kanuni temsilcinin yetkilerinin sınırı ve bu yetkilerin gereği gibi kullanılmaması dolayısıyla sorumlulukları, kanun tarafından belirlenmiştir. İradi temsilde ise, temsil edilen, temsilcinin yetkilerini istediği gibi belirleyebilir. Kanuni temsilde, temsil edilenin istek ve emirleri, temsilciyi bağlamamasına karşın; iradi temsilde, temsilci, temsil edilenin talimatlarına uygun davranmak zorundadır. Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri ise, kuruluşları ile ilgili kanun, tüzük ve anasözleşme hükümlerine göre belirlenir.²

Anonim şirketlerde kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyeleri, atanmışsa kayyımlar, tasfiye memurları ve müdürlerden söz edilebilir. Kanuni temsilcilerin hukuki bakımdan öncelikle tam ehliyeteye sahip olması bir zorunluluktur.

Anonim şirketlerde kanuni temsilci kavramı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 317. ve 319. maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Anonim şirket idare meclisi (yönetim kurulu) tarafından idare ve temsil olunur.

Bu maddeden de anlaşılacağı gibi anonim şirketlerde kanuni temsilci işlevi temel olarak yönetim kurulu tarafından yerine getirilmektedir. Genel kurulun yönetim kurulunu azletme yetkisi de mevcuttur. (TTK 316. Madde) Bunun yanı sıra temelde yönetim kurulunun yetkisinde olan konularda yetki devri söz konusu olabilmektedir. Yetki devrine yönelik düzenlemeler 319. madde de ifade edilmiştir. Kanun maddesine göre;

Esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tesbit olunur. İdare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil yetkisi verilir.

Esas mukavele ile temsil yetkisinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisi azası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine yetki verilebilir. Bu gibi kayıtlar bu-

Anonim şirketlerde kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyeleri, atanmışsa kayyımlar, tasfiye memurları ve müdürlerden söz edilebilir. Kanuni temsilcilerin hukuki bakımdan öncelikle tam ehliyeteye sahip olması bir zorunluluktur.

lunmadığı takdirde 317 nci madde hükmü tatbik olunur.

Yukarıdaki ifadede de anlaşılacağı gibi, ana sözleşme ile yönetim kurulunun kendi içinde yetki dağılımının olabileceği ortaya konmuştur. Ayrıca genel kurul veya yönetim kurulu kararı ile yönetim kurulunun elinde toplanan yetkilerin kurul üyesi kişi/kişilere ve şirket müdürlerine aktarılmasına imkan tanınmıştır.³ Bu yetki

aktarılması yoluyla kanuni temsilci olarak yöneticilerin görevlendirilmesi söz konusu olmaktadır.

Temsil yetkisinin devrine ilişkin prosedür ise, TTK 321. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Temsile yetkili olanlar şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.

Temsil yetkisinin tahdidli, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade etmez. Ancak temsil yetkisinin sadece merkez veya bir şubenin işlerine hasrolduğuna veya müştereken kullanılmasına dair tescil ve ilan edilen taahhütler muteberdir.

Anonim şirket adına tanzim edilecek evrakın muteber olması için, aksine esas mukavelede hüküm olmadıkça temsile yetkili olanlardan ikisinin imzası kafiştir.

Temsile yetkili olanlar tarafından yapılan muamelelerin esas mukavele veya umumi heyet kararına aykırı olması, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahısların o muameleden dolayı şirkete mürcatına mani olamaz.

Temsile veya idareye yetkili olanların vazifelerini yaptıkları sırada işledikleri haksız fiillerden anonim şirket mesul olur. Şirketin rücu hakkı mahfuzdur.

Kanuni temsilci yetkisine sahip olanların bu yetki dahilinde şirket adına işlem yapmaları söz konusudur. İşlemler sonucunda oluşacak sorumluluk anonim şirkete aittir. Bu yetkinin geçerli olabilmesi için ticaret siciline tescil ve ilan olması gereklidir. Kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyeliği isti-

2 Candan, a.g.m., s. 18

3 Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi, 23.01.1991 gün E.1990/4277, K.1991/175 sayılı karar

fa veya azil ile son bulur. TTK'na göre, (Madde 308/8 ve 323) istifa veya azil sureti ile kanuni temsilcilik sıfatı ortadan kalksa bile, sorumluluğu süreceği belirtilmiştir. Sorumluluğu kalkma koşulu ise Türk Ticaret Sicilinde tescil ve ilan edilmesidir.

Yöneticilerin görevlendirilmesi TTK. 343. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

Müdürler aksine esas mukavelede hüküm olmadığı takdirde idare meclisince tayin ve azlolunur. Tayin ve azil keyfiyeti, idare meclisince tescil ve ilan ettirilir.

Yönetim kurulunun üyelerinin yöneticilerin fiilleri hakkındaki mesuliyetleri ise; 346. maddede ifade edilmiştir.

İdare meclisi azaları, müdürlerin sebebiyet verdikleri zararlardan mesul değildirler. Şu kadar ki; idare meclisi azaları ehil olmıyan müdürler tayin etmek veya onların şirket için zararlı olan iş ve muamelelerine karşı müsamaha göstermek veya idare meclisinin salahiyetli olmadığı hususlara müdürleri mezun kılmak suretiyle sebebiyet verdikleri zararlardan dolayı şirkete karşı 336 ncı madde hükmünce mesuldürler. 338 inci madde gereğince bu bapta kusura iştirak etmediği sabit olan aza, mesul olmaz.

Yukarıda da ifade edildiği gibi ehil yöneticileri tayin edip zararlı işlemlerine karşı musamaha göstermedikleri takdirde yönetim kurulunun mesuliyeti ortadan kalkabilmektedir. Diğer bir ifade ile, yöneticinin işlenen suçlarda kişisel sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

Ancak TTK'nun 336. maddesinde yönetim kurulu üyelerinin

şahsen sorumlu olmayacağı hallerde belirtilmiştir. Buna göre;

İdare meclisi azaları şirket namına yapmış oldukları mukavele ve muamelelerden dolayı şahsen mesul olmazlar. Ancak aşağıda yazılı hallerde gerek şirkete gerek müferrit pay sahiplerine ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen mesuldürler.

1. Hisse senetleri bedellerine mahsuben pay sahipleri tarafından vukubulan ödemelerin doğru olmaması;

2. Dağıtılan ve ödenen karpayların hakiki olmaması;

Yukarıdaki maddeler gereğince müteselsil mesuliyeti mucib olan muamelelerde bir kusuru olmadığını ispat eden aza mesul olmaz; hususiyile bu muamelelere muhalif rey vermiş olup keyfiyeti müzakere zaptına yazdırmakla beraber murakıplara hemen yazılı olarak bildiren veyahut mazeretine binaen o muamelenin müzakeresinde hazır bulunmıyan aza dahi mesul değildir.

3. Kanunen tutulması gereken defterlerin mevcut olmaması veya bunların intizamsız bir surette tutulması;

4. Umumi heyetten çıkan kararların sebepsiz olarak yerine getirilmemesi;

5. Gerek kanunun gerek esas mukavelelerinin kendilerine yüklediği sair vazifelerin kasden veya ihmali neticesi olarak yapılmaması.

Beş numaralı bentte yazılı vazifelerden birisi 319 uncu madde gereğince idare meclisi azalarından birine bırakılmışsa, mesuliyetin ancak ilgili azaya yükletilmesi lazımgelip o muameleden dolayı müteselsilen mesuliyet cari olmaz.

TTK'nın 336. maddesine göre kanun ve ana sözleşmelerin yüklediği görevleri yerine getirmeyen yönetim kurulu üyeleri, bu yüzden oluşan zararlar dolayısıyla anonim şirkete, şirket ortaklarına ve şirket alacaklılarına karşı müteselsilen sorumludurlar. Yönetim kurulu üyelerinin kusurlu eylemleri ile şirkete verdikleri doğrudan zararlar dolayısıyla bunlar hakkında genel kurul kararına istinaden şirket ve hattâ teminat göstermek şartı ile yüzde on paya sahip azınlık tarafından sorumluluk dâvası açılabilir. Öte yandan, şirket ortaklarının ve alacaklılarının da yönetim kurulunun anonim şirkete verdikleri zararların tazminine yönelik dâva açmaları mümkündür. Şu var ki bunlar, tazminatın kendilerine değil şirkete verilmesini isteyebilirler. Bütün bu dâvalarda yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilmeleri için kusurlu bulunmaları şarttır. Aslolan, şirkete zarar veren üyelerin kusurlu sayılmaları olduğu cihetle, kusurlu olmadıklarını ispat külfeti üyelerin kendilerine düşer.⁴

Buna karşılık kolektif mesuliyetten kurtulma yolları da TTK 338. maddesinde düzenlenmiştir.

Yukarıdaki maddeler gereğince müteselsil mesuliyeti mucib olan muamelelerde bir kusuru olmadığını ispat eden aza mesul olmaz; hususiyile bu muamelelere muhalif

4 Mehmet Maç, "Anonim ve Limited Şirket ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları", *Yaklaşım*, Sayı: 118, Ekim 2002, s. 66-67

rey vermiş olup keyfiyeti müzakere zaptına yazdırmakla beraber mura-kıplara hemen yazılı olarak bildiren veyahut mazeretine binaen o muamelenin müzakeresinde hazır bulunmayan aza dahi mesul değildir.

Buna göre; yönetim kurulu üyesinin kusursuzluğunu ispat etmesi, anılan karara karşı olduğunu tutanağa geçirmiş ve bununla ilgili denetçileri bilgilendirmiş olması gereklidir. Aksi halde sorumluluktan kurtulması mümkün değildir.

Türk vergi sisteminde kanuni temsilci; mükellef veya sorumluların vergi ile ilgili ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmek konusunda vergi kanunları ile yükümlü kılınan kişidir. Kanuni temsilci, adından da açıkça anlaşıldığı üzere; kanuna dayalı temsil yetkisi sahibine verilmiş bir isimdir. Dolayısı ile kanuni temsilcinin yetkileri, bu yetkilerin sınırı, yetkilerin gereği gibi kullanılmaması nedeni ile doğan sorumlulukları kanun tarafından belirlenmiştir. Kanunî temsilci ile ilgili hükümler Alman Vergi Genel Kanunu'nda (Abgabenordnung) da vardır.⁵

İdare veya yönetim yetkisi (ya da hakkı); ortaklığın iç bünyesini ilgilendiren kararların ve işlemlerin alınıp icra edilmesi yani ortaklıkta yetki ve sorumluluk sahibi olmayı kapsar. Temsil yetkisi ise, ortaklığın dış muameleleri, başka bir deyişle üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde hak ve sorumluluk sahibi olmayı, ortaklığı borç altına soka-

bilme yetkisini ifade eder. Bu tanımlamalar karşısında idare hakkı ile temsil yetkisi nitelik bakımından birbirinden farklıdır, ancak kural olarak birlikte bulunurlar, fakat sözleşme ile birbirlerinden ayrılıp ayrı ayrı şahıslara verilmesi mümkündür.⁶ Anonim şirket vergi borcunun ödenmesi yürütme ve yönetimle ilgili bir hizmettir. Yürütme görevlileri arasında meselâ muhasebe müdürünün, genel müdürün şirketin vergi borcunu ödetmek görevi de vardır. Yönetim kurulu ise anonim şirketin yöneti-

Kamu alacağından sorumlu murahhas ve müdürün, kamu borcunu doğuran olayın hangi birim veya birimlerin görev ve yetki alanı içinde doğduğu ve diğer birimlerin bu konuda bilgilendirilip bilgilendirilmedikleri saptanarak tesbiti gerekmektedir.

minden, denetim kurulu denetiminden sorumludur. Vergi borcunu ödemek görevi "temsil" ile değil, "idare" ile ilgilidir. Anonim şirketin iç yapısına göre vergi borcunu ödemekle görevli olan kişi veya kişiler kanunî temsilci olarak sorumlu tutulabilirler.⁷

Bu konuda iç yapıyla ilgili bir düzenleme yok ise, vergi borcunun ödenmemesinden muhasebe müdürü, genel müdür, yönetim kurulu üyeleri sorumlu tutulabilecektir. Aslında bu konunun yasa ile açıkça düzenlenmesi gerekir. Kendisine ödememe talimatının verildiğini ispat eden kişinin veya yönetim kurulunda iş bölümü yapılmışsa murahhas üye veya muhasebeden sorumlu üye durumunda olmayanların ödenmeyen vergi borcu açısından kanunî temsilci olarak sorumlu tutulmamaları gerekir. Birden fazla kanunî temsilcinin bulunduğu hallerde bunlar arasında zincirleme sorumluluk ve rücu söz konusu olabileceği düzenlenmiştir.⁸

Kamu alacağından sorumlu murahhas ve müdürün, kamu borcunu doğuran olayın hangi birim veya birimlerin görev ve yetki alanı içinde doğduğu ve diğer birimlerin bu konuda bilgilendirilip bilgilendirilmedikleri saptanarak tesbiti gerekmektedir. Birden fazla murahhas ve/veya müdürün tayini halinde, bunların çalışmalarını koordine ve şirket yönetiminin yeknesak bir şekilde ifa ve icrası ile memur bir başkanın bulunması kaçınılmaz olmaktadır. Başkan, yönetim kurulu başkanı veya üyesi olabileceği gibi, yönetim kurulu üyeleri dışından da seçilebilir. Gerçek yönetim kurulu kararlarının yerine getirilmesini ve gerekse temsil yetkisi ve idare işleri kendilerine bırakılan murahhas ve müdürlerin çalışmalarının koordi-

5 Yaşar Karayalçın, "Vergi Hukukuna Bakımdan Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu", *Yaklaşım*, Mart 1994, Sayı: 15, s. 6

6 Ahmet Gündel, "Vergi Kaçakçılığı Ve Kaçakçılığa Teşebbüs Suçlarında Sorumluluk II", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 123, Mart 2003

7 Yaşar Karayalçın, a.g.m., s. 8

8 Yaşar Karayalçın, a.g.m., s. 8

9 Mustafa Ünal, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu (Türk Ticaret Kanunu ve Maliye Bakanlığı'nun 390 Seri No.'lu Tahsilat Genel Tebliği Açısından Konuya Bakış)", *Yaklaşım*, Sayı: 47, Kasım 1996, s. 73

ne edilmesini sağlamakla görevli başkanın, ilgili birimlerle birlikte, kamu alacağından sorumlu tutulması ise anılan bu görev ve yetkilerinin tabii bir sonucudur.⁹

Eğer böyle bir düzenleme yok ise, sorumlu ve yetkili tek organ yönetim kuruludur. Kamu borçlarına karşı yönetim kurulunun sorumlu olabilmesi için kanun ve esas sözleşmede belirtilen çoğunlukla bir araya gelmiş olmalarını gerektirmektedir. Bu sayı üyelerin en az yarısından bir fazlasına karşılık gelmektedir. Aksi takdirde yönetim kurulu çalışmayacak demektir. Bu durumda, yönetim kurulu için çalışma ortamının sağlanması ve bu amaçla da yönetim kurulunun toplantıya davet edilmesi, gündemin tespiti ve diğer gerekli hazırlıkların yapılması yönetim kurulu başkanının görevi olması nedeniyle, bu görevini yerine getirmeyen başkanın kamu borçlarından da sorumluluğu söz konusu olabilir. Diğer üyelerin sorumluluğu, ancak, bunların, yönetim kurulunun toplantıya davet edilmesini başkandan yazılı olarak talep etme görevlerini ihmal etmiş olmaları halinde gündeme getirilmelidir. Üyelerden bazılarının engellemeleri ile toplantı yeter sayısını sağlayamayan ve bu nedenle de çalışma yeteneğini kazanamayan yönetim kurulunda ise, toplantıya davete icabet etmeyen yönetim kurulu üyelerinin sorumlu olacağı tabiidir. Ama bunun adalet ölçüleri ne kadar bağdaşacağı

tartışmalıdır. Ayrıca, yönetim kurulu toplantılarında talep etmiş olmasına rağmen, kendisine, kamu alacakları konusunda yanılıcı ve/veya eksik bilgi verilmiş, bu konu ile ilgili kayıt ve belgelerin gösterilmesinden imtina edilmiş olan yönetim kurulu üyesinin de kamu alacağından sorumlu tutulması söz konusu olmamalıdır. Bu durumda kamu alacakları nedeniyle sorumlu olacak kişi veya kişiler, kamu alacağı kendi yetki alanında doğan ve yanılıcı ve/veya eksik bilgi veren yönetim kurulu üyeleri ile şir-

Vergi hukuku bakımından kanuni temsilciler ifadesi, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki mümessillerini içine alacak şekilde düzenlenmiştir.

ket işlerini görmeye memur edilenlerdir.¹⁰

Bunların haricinde şirket ile ortaklık, temsil ve idare ilişkisinde bulunmayan üçüncü şahısların herhangi bir nedenle doğacak vergisel yükümlülüklerden dolayı ka-

nuni temsilciler gibi sorumlu tutulmaları söz konusu olamaz. Sorumluluk için illiyet bağının kurulması önemlidir.

Bunun yanı sıra, yönetim kurulu üyeleri sorumluluktan doğan borçlarını tüm malvarlıkları ile yerine getirmek zorundadırlar. Zira Vergi Hukuku'nda, Medeni Hukuk'da olduğu gibi sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayırımı yoktur.¹¹

Vergi hukuku bakımından kanuni temsilciler ifadesi, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki mümessillerini içine alacak şekilde düzenlenmiştir.

II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUKLARI

Vergi mükelleflerinin vergisel ödevlerini kendileri veya sorumluları tarafından yerine getirmeleri gereklidir. Tüzel kişiliklerde ise, vergisel ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirilmesi söz konusudur. Yani tüzel kişiliği haiz şirketlerde doğan vergi borçlarına karşı öncelikle kurumun mal varlığı ile sorumlu olması gerekir. Diğer bir ifade ile vergisel bir yükümlülük doğduğunda öncelikle bu kurumun malvarlığından alınır. Eğer vergisel yükümlülük kurumun varlığını aşıyorsa, başka sorumluluğa sahip yapıların doğması söz konusu olabilmektedir.¹²

Tüzel kişiliğe sahip kurumlarda bu sorumluluk farklı biçimde dağı-

10 Ünal, a.g.m., s. 72

11 Mualla Öncel, "Vergi Hukukunda Sorumluluk", F.Sur'a Armağan, Ankara 1983, s. 51, Aktaran Narter, a.g.m.,

12 Bu konuda çok sayıda Danıştay kararı mevcuttur. Bakınız;

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, E.1998/1113, K.1998/3998 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 19.12.1984 gün E.1984/1106, K.1984/4555 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 23.09.1987 gün E.1987/1322, K.1987/2597 sayılı karar

Yedinci Danıştay Dava Dairesi, 21.10.1986 gün E.1986/1368, K.1986/376 sayılı karar

Onüçüncü Danıştay Dava Dairesi, 19.09.1979 gün E.1978/4197, K.1979/2626 sayılı karar

labilmektedir. Tüzel kişiliği haiz şirketlerde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu Vergi Usul Kanununun (VUK) 10. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

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 alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.¹³

Temsilciler veya teşekkülü 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.

Bu madde ile getirilen sorumluluk şirket ortaklarının sorumluluğunu değil, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu ortaya koymaktadır.¹⁴ Çünkü kanuni temsilci verdiği kararlar ile şirketi sevk ve idare eden ve bunları sonucunda oluşan sonuçlara katılmak durumunda olan kişidir. Anonim şirketin vergisel yükümlülüklerden dolayı, ortaklık sıfatı dışında hiçbir yetkisi bulunmayan ortak sorumlu tutulamaz.¹⁵

VUK 10. maddesi 1989 yılında 3505 sayılı kanunla değiştirilmiştir.

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

tir. Maddenin değişmeden önceki halinde kanuni temsilcinin vergi-

sel sorumluluğunun doğabilmesi için kasıt ve ihmalinin olması şartı aranmaktaydı. Yani varolan sorumluluk kusurlu bir sorumluluk iken, bu değiştirilerek kusursuz sorumluluk meydana getirecek şekilde yeniden düzenlenmiştir. Böylelikle vergi idaresinin kanuni temsilciyi sorumlu tutmak için kasıt ve ihmal fiillerini ispat etme sorumluluğu ortadan kaldırılmıştır.¹⁶

Aslında kanuni temsilcinin, temsil ettiği mükellefin vergi borçları, cezaları v.b.’den sorumlu tutulması bir müeyyideyi ifade eder. Müeyyideye muhatap olunması ise, belli bir fiilin bilinerek, kasıtlı, işlenmesini veya en azından verginin zamanında ödenmesini sağlayacak işlemlerin yerine getirilmesinde ihmal ve kusurluluk halinin mevcudiyetini gerektirir. VUK’nun 10. maddesi hükmündeki 3505 sayılı Kanundan önce kanuni temsilcinin sorumluluğunun bağlandığı kasıt ve ihmal unsuru bu anlayış ve ilke ile ilgilidir. 3505 sayılı Kanunla, madde metninden çıkartılmış olmasına rağmen, kasıt ve ihmal unsurunun kazai içtihatlar ile bir değerlendirmeye alınacağı beklenebilir.¹⁷ Kanuni Temsilcinin, sorumluluğu ile ilgili hususların, tamamen kendi dışında objektif karakterli nedenler veya

13 (3505 sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle değişmeden önceki şekli) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanmıştır.

14 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 21.12.1990 gün ve E.1990/204, K.1990/652 sayılı karar

15 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 12.04.1985 gün E.1984/3436, K.1985/1160 sayılı karar

16 Değişiklik öncesi kasıt ve ihmalin idarece ispatına yönelik birçok Danıştay kararı mevcuttur. Bakınız;

Yedinci Danıştay Dava Dairesi, 10.06.1987 gün E.1986/2768, K.1987/1552 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 14.12.1993 gün E.1993/380, K.1993/5779 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 24.04.1985 gün E.1984/3437, K.1985/1234 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 17.06.1985 gün E.1985/16, K.1985/1801 sayılı karar

Üçüncü Danıştay Dava Dairesi, 15.04.1987 gün E.1986/4182, K.1987/1223 sayılı karar

Üçüncü Danıştay Dava Dairesi, 14.01.1988 gün E.1987/2187, K.1988/96 sayılı karar

17 Bu konuda 3505 sayılı Kanundan önce Danıştay’ın üçüncü ve dördüncü dairelerinin verdiği farklı yöndeki kararlar için 07.12.1989 tarihli E. 1988/2-3-4, K. 1989/5 sayılı kararda içtihadı birleştirmeye gerek olmadığı belirtilmiştir.

mücbir sebeplerden ileri geldiğini ispat etmesi imkanının yargı aşamasında kendisine tanınması gereklidir.¹⁸ Artık alacaklı tahsil dairesinin, anılan ödevlerin yerine getirilmemesinde kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinin bulunduğunu kanıtlaması gerekmemekte, aksine kasıt veya ihmalin bulunmadığını kanıtlama yükü, takip işlemine (ödeme emrine) karşı açacağı davada kanuni temsilciye düşmektedir. Kanuni temsilci bu kanıtlamayı yapabilmek için; maddi imkansızlık yani ödeme güçlüğü veya VUK'nun 13. maddesinde sayılan mücbir sebeplere dayanabilir.¹⁹

Kasıt ve ihmali görülmeyen kanuni temsilcinin vergisel yükümlülüklerden sorumlu tutulması söz konusu olmaması gerekir. Bu yönde yargı kararları da vardır.²⁰ Bunun tersi olarak çok bariz bir görev olan yapmamış olmak da kasıt ve ihmalin bir göstergesi olarak alınabilir. Kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemiş olması ve ödenmesi gereken vergilerin ödenmemiş olması yönetim kurulu üyelerinin ödevlerini yerine getirdiklerine bir örnektir.²¹

Alman Vergi Genel Kanunu'nda da kanunî temsilcilerin görevlerini kast veya ağır kusur sonucu yerine getirmemeleri halinde sorumlu tutulacakları kabul edilmiştir.²²

Bir görüşe göre ise, anonim şirketlerin kanuni temsilcisi yönetim kurulu üyeleri, vergi ve buna bağlı alacaklardan, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesinde bir kasıt ve ihmâl aranmaksızın, ikinci derecede kusursuz, müteselsil ve şahsi malvarlıklarıyla sınırsız olarak sorumlu tutulabilecekleri ifade edilmiştir.²³

Kasıt ve ihmâl unsurunun gerekliliği özellikle dolaylı vergiler ile ilgili sorumluluklarda ortadan kalkabilecektir. Örneğin Katma Değer Vergisi'nin ödenmeyip, bir

Alman Vergi Genel Kanunu'nda da kanunî temsilcilerin görevlerini kast veya ağır kusur sonucu yerine getirmemeleri halinde sorumlu tutulacakları kabul edilmiştir.

finansman kaynağı gibi kullanılması herhangi bir başka kanıtta ihtiyaç kalmadan yargı kararları ile sorumluluk doğurabilmektedir.²⁴

Burada tartışılması gereken diğer bir konu da, temsilcinin kanuni ödevlerini yerine getirirse bile, ödenmeyen vergisel yükümlülükler durumunda ne yapılacağıdır. Bizim kanaatimize göre; kanuni ödevler tam olarak temsilci tarafından yerine getirilmiş ise, bu temsilcinin sorumlu tutulması hukuka aykırı bir davranış olacaktır. Örnek vermek gerekirse, kurumun kazancını doğru bir şekilde bir beyanname ile vergi dairesine beyan etmiş kanuni temsilci, bu verginin ödenme sürecinde şirketin ekonomik kriz nedeniyle vergiyi ödeyemez hale gelmesi sonucu, bu verginin ödenmesi yönüyle bütün mal varlığı ile sorumlu tutulması doğru bir davranış olmayacağını görüşü ifade edilebilir.

Kanun maddesinde yapılan değişiklikten sonra, metinde geçen vergi alacakları ibaresi değiştirilerek, vergi ve buna bağlı alacaklar olarak genişletilmiştir. Böylelikle asli alacakların yanından çeşitli ferri alacakların (gecikme zammı v.b.) karşısında kanuni temsilcinin yükümlülükleri arttırılmıştır. Gecikme faizlerinin bu kapsamda değerlendirilip, değerlendirilmeyeceği tartışma konusudur. Gecikme faizlerinin kanuni temsilcinin sorumluluğuna girdiği yönünde bir Danıştay kararı mevcuttur.²⁵

Vergi ve buna bağlı yükümlülükler nedeniyle şirket mal varlığı-

18 Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 139

19 Turgut Candan, "Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Kapsamı ve Kapsam ve Koşullarında Değişiklik", *Maliye Postası*, Sayı: 214, 01.08.1989, s. 56.

20 Danıştay Üçüncü Dava Dairesi, E.1987/5627, K. 1988/2558 sayılı karar

Danıştay Dördüncü Dava Dairesi, E. 1986/4214, K. 1987/3286, sayılı karar

21 Üçüncü Danıştay Dava Dairesi, 14.01.1988 gün E. 1987/2187, K. 1988/96 sayılı karar

22 Yaşar Karayalçın, a.g.e., s. 5

23 Şükrü Kızılot, "Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borcu Nedeniyle Ortakların Sorumluluğu", *Ekonomik Bülten*, 2 Mayıs 1994, s. 15

24 Dokuzuncu Danıştay Dava Dairesi, 27.01.1993 gün E.1992/2500, K.1993/317 sayılı karar

25 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 01.05.1992 gün E. 1991/421, K.No.1992/148 sayılı karar

nın yeterli olmadığı durumlarda, ancak kanuni temsilciden tahsil edilme yoluna gidilebilir. Tüzel kişilik hakkındaki tüm takip yolları tükenmedikçe kanuni temsilciye dönülemez.²⁶ Ayrıca şirket adına tarh ve tebliğ olunan vergi kesilmiş olduğundan, şirketten tahsil edilmemesi üzerine kanuni temsilci adına yeniden tarh ve tebliğ edilmesine gerek bulunmamaktadır.²⁷ Kanuni takip yollarının tükenmesinin göstergesi şirketin vergi borçlarını ödemekte aciz durumunda olması durumudur. 6183 sayılı Kanunun 75. maddesinde, “Yapılan takip sonunda, borçlunun haczi caiz malı olmadığı veya bulunan malların satış bedeli borcunu karşılamadığı takdirde borçlu aciz halinde sayılır. Yapılan takip safhalarıyla bakiye borç miktarı bir aciz fişinde aciz hali tesbit olunur.” denildiğine göre, bu imkansızlık söz konusu hüküm uyarınca borçlu şirket hakkında düzenlenecek bir “aciz fişi” ile saptanacaktır.²⁸ Bu durum saptandıktan sonra, anonim şirketlerin vergi ve ceza borcuyla ilgili olarak kanuni temsilcinin ekonomik varlıklarına ihtiyati haciz uygulanabilir.²⁹

Alacaklı kamu idaresinin, temsil edilene (asıl borçluya) karşı, ge-

rekuyorsa bu yolların tümünü kullanmasına karşın, sonuç alamaması durumunda, kamu alacağı tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olur. Örneğin, tapu dairelerinden, bankalardan ve diğer resmi ve özel kuruluşlardan sorulmasına karşın, asıl borçlunun haczi kabil mal, alacak ve haklarının bulunmaması veya asıl borçluya ait haciz edilen mal, alacak ve hakların satılarak paraya çevrilmelerine rağmen, satış bedelinin, kamu alacağını tamamen veya kısmen karşılamaması durumunda, kamu alacağının tahsil edilmemiş olduğu kabul edilmektedir.³⁰ Kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememiş sayılabilmesi için, asıl borçluya karşı, 6183 Sayılı Kanun’un 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerinin, gerekiyorsa, tümünün kullanılmış ve tüketilmiş bulunması gerekmektedir. Asıl borçlunun tüm aramalara karşın bulunamaması; haczedilen mal, alacak ve haklarının, 6183 Sayılı Kanun’un 81. maddesi uyarınca, haczi yapan memur ya da bilirkişi tarafından değerlendirilmeleri sonucu, bu mal, alacak ve hakların, kamu alacağını karşılayamayacağıının ortaya çıkmış olması durumlarında, kamu alacağının asıl borçlu-

nun mal varlığından tahsil edilemeyeceği anlaşılmış demektir. Özellikle, son halde alacaklı kamu idaresinin, asıl borçlunun kanuni temsilcisinin mal varlığına müracaat edebilmesi için, haczedilerek değerlendirilmesi yapılan mal, alacak ve hakların satışını beklemesine gerek yoktur.³¹

Vergi takibine konu olabilmesi için kanuni temsilcinin gerçek kişi olması gerekir. Eğer anonim şirketin yönetim kurulunda başka bir tüzel kişilik bir gerçek kişilik vasıtasıyla temsil ediliyorsa, bu gerçek kişiye kanuni temsilci olarak vergisel takipte bulunmak mümkün değildir.³² Bize göre bu yapılması gereken, gerçek kişi tarafından temsil edilen tüzel kişiliğin yönetim kuruluna gitmektir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğu vergilemenin bütün süreçlerini kapsayacak şekildedir. Yani gerek beyan gerekse tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında mükellef yönüyle çıkabilecek herhangi bir problemde kanuni temsilci sorumlu olmaktadır.

Anonim şirketlerde TTK 319. maddesi kapsamında kanuni yükümlülüklerin bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya diğer

26 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 19.10.1995 gün E.1995/2409, K.1995/4296 sayılı karar

Yedinci Danıştay Dava Dairesi, 21.10.1986 gün E.1986/1368, K.1986/2376 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 29.02.2000 gün E.1997/5017, K.1998/2378 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 15.05.2000 gün E.1999/1276, K.2000/2257 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 07.06.2000 gün E.1999/5344, K.2000/1939 sayılı karar

Yedinci Danıştay Dava Dairesi, 02.04.2001 gün E.2000/1328, K.2001/1038 sayılı karar

Yedinci Danıştay Dava Dairesi, 21.12.1998 gün E.1997/5295, K.1998/4460 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 05.04.2001 gün E.2000/1332, K.2001/1288 sayılı karar

27 Üçüncü Danıştay Dava Dairesi, 25.03.1992 gün ve E.1991/1129, K.1992/1170 sayılı karar

28 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 17.05.1995 gün E.1994/5405, K.1995/2105 sayılı karar

29 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, E.1982/403, K.1982/3995 sayılı karar

30 Üçüncü Danıştay Dava Dairesi., 05.07.1994 gün, E.1994/1875, K. 1994/2566 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 20.09.1994 gün, E. 1994/1131, K. 1994/4186 sayılı karar

31 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 10.11.1982 gün, E. 1982/403, K. 1982/3995, Turgut Candan, “Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu II”, *Yaklaşım*, Sayı: 40, Nisan 1996, s. 35

32 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 27.12.1995 gün E.1995/1259, K.1995/5877 sayılı karar

şirket yetkililerine devredilebileceği öngörülmüştür. Böyle bir durumda yönetim kurulu kanuni temsilci olarak yönetim kurulunun bir veya birkaç üyesini belirlemiş olur. Dolayısıyla şirketin vergi borçlarının ödenmemesi nedeniyle, bu görevleri devralan yönetim kurulu üyesi veya icra komitesinin takibi gerekirken, bunun dışındaki yönetim kurulu üyelerinin görevlerini yerine getirmediği ileri sürülerek kamu alacağının kendilerinden alınması yasaya uygun değildir.³³ Diğer bir ifade ile anonim şirketin ana sözleşmesinde temsil yetkisi kime/kimlere tanınmışsa veya vergisel yükümlülükler ile görev paylaşımı sonucunda kim görevlendirilmiş ise, kamu idaresine karşı sorumlu olan kanuni temsilci olarak, bu şahıs/shahısların vergisel yükümlülükler ile muhatap olması gerekecektir. Ancak bu çerçevede şirketi temsil ile yetkili kılınan yönetim kurulu üyesinden tahsil edilememesi halinde diğer yönetim kurulu üyelerinin varlıklarından da tahsil edilebilir.³⁴

Nihayetinde yönetim kurulunun sorumluluğu tam olarak yadsınamaz. Örneğin murahhas azalar ile ilgili Danıştay kararları³⁵ bunu göstermektedir. "Türk Ticaret Kanunu" nun 317. maddesi, anonim şirketlerde yasal temsilcilerin yönetim kurulu olduğunu belirledi-

ğinden, vergi hukuku yönünden sorumluluk murahhas azada değil, yasal temsilci durumunda olan yönetim kurulundadır. Murahhas aza yönetim kurulu adına muayyen işlemleri yapmakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğün doğal sonucu olarak bazı yetkileri vardır. Bu yetkilerin kullanılmasından doğacak sorumluluk ise, yönetim kurulundadır. Yönetim kurulu üyelerinin sorumlulukları üyelik sıfatlarıyla beraber doğar, bu sıfatın kaybı ile de sona erer. Aksi halde büyük sermayelerin toplandığı ve bü-

Kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyelerinin vergisel sorumluluğu görev yaptıkları süre ile sınırlıdır. Görevde fiilen ayrılan ya da istifa eden yönetim kurulu üyesi ticaret hukukundaki düzenlemelerin aksine Ticaret Sicilinde tescil ve ilana gerek kalmaksızın vergisel sorumlulukları bu tarihten itibaren ortadan kalkar.

yük sorumlulukların oluştuğu anonim şirketlerde yönetim yetkisinin bir kişinin uhdesinde toplanmasıy-

la yönetim kurulları işlevlerini yitirecekleri gibi, organlık sıfatlarını da uygulamada kaybetmiş duruma düşerler..." gerekçesi ile amme borçları nedeniyle sadece yönetim kurulunun sorumlu olacağı sonucuna varmıştır.

Kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyelerinin vergisel sorumluluğu görev yaptıkları süre ile sınırlıdır. Görevde fiilen ayrılan ya da istifa eden yönetim kurulu üyesi ticaret hukukundaki düzenlemelerin aksine Ticaret Sicilinde tescil ve ilana gerek kalmaksızın vergisel sorumlulukları bu tarihten itibaren ortadan kalkar.³⁶ Danıştay'ın istifa sonucu yönetim kurulunda meydana gelen değişiklik ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmedikçe, istifa eden üyenin kanuni temsilci olarak sorumluluktan kurtulamayacağına yönelik kararları da mevcuttur.³⁷ Anonim şirket idare meclis üyeliğinin, şirketi temsile yetkili kimselerin, müdür ve murakıpların değişmesi ve azlinde İl Ticaret Müdürlüğü'nün, söz konusu kimselerden "vergi borcu bulunmadığına" dair bir yazının -AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine bir paragraf ilavesi suretiyle- talep edilmesinin sağlanması, amme alacağının takip ve tahsili açısından son derece etkili bir uygulama olacaktır.³⁸ Böylelikle temsil süresiyle ilgili olarak or-

33 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 31.03.1995 gün E.1995/21, K.1995/3807 sayılı karar

Onbirinci Danıştay Dava Dairesi, 24.02.2000 gün E.1998/4697, K.2000/745 sayılı karar

34 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 15.02.1978 gün E.1977/2273, K.1978/500 sayılı karar

35 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, E. 1977/2272. K. 1978/503 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, E. 1978/3008, K. 1979/663 sayılı karar

36 Dava Daireleri Genel Kurulu, 31.03.1995 gün E.1995/21, K.1995/116 sayılı karar

Dokuzuncu Danıştay Dava Dairesi, 03.02.1988 gün E.1987/1500, K.1988/351 sayılı karar

Üçüncü Danıştay Dava Dairesi, 27.09.1994 gün E.1994/1114, K.1994/3639 sayılı karar

Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 16.04.1993 gün E.1992/1559, K.1993/1613 sayılı karar

Onüçüncü Danıştay Dava Dairesi, E.1973/2403, K.1979/359 sayılı karar

37 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 11.12.1991 gün E. 1990/3640, K. 1991/3106 sayılı karar

38 Osman Saraç, "Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk", Yaklaşım, Sayı: 89, Ocak 2000, s.198

taya çıkabilecek itilafların çözümü daha kolaylaşabilir.

Tasfiye süreci tamamlanmış anonim şirketlerde sonradan tespit edilen vergisel yükümlülükler ise, ait oldukları dönemlerdeki kanuni temsilcilerinden tahsil edilir. Vergisel yükümlülüğün tahakkuk ve vade tarihinde kanuni temsilci sıfatı bulunmayan kişiler adına borcun tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenemez.³⁹ Bununla beraber yeni yönetim kurulu ile eski yönetim kurulu arasında vergisel sorumluluk yönüyle TTK'nun 337. maddesinde belirleyici hüküm bulunmaktadır. Buna göre;

"Yeni seçilen ve tayin olunan yönetim kurulu üyelerinin seleflerinin belli olan yolsuz muamelelerini denetçilere bildirmeye mecburdurlar. Aksi halde seleflerinin mesuliyetlerine iştirak ederler."

Madde metninden de anlaşılacağı üzere böyle bir sorumluluğun doğması için, belli bir yolsuz muamenin bulunması gerekir. Aksi halde yeni yönetim kurulunun sorumluluğu ortadan kalkacaktır. Böyle bir yolsuz muameleyi bildiği halde gerekli bildirim yapılmadığında suça iştirak edilmiş sayılması normaldir.

VUK'nun 10. maddesinde kanuni temsilcilerin kim olduklarına ilişkin bir belirleme ve açıklama yoktur. Böyle olması da kanunun sistematiği açısından uygun düşmektedir. Zira kanuni temsilcilerin, mükelleflerin üzerilerine düşen görevleri yerine getirmemeleri

halinde vergi; yine mükelleflerin varlığından alınmakta, ancak cezalar için kanuni temsilciler muhatap olmaktadır.⁴⁰

Aynı maddede kanuni temsilcilerle tüzel kişiliği idare edenlerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecekleri de belirtilmektedir. Aslında böyle bir hüküm olmasa bile, kanuni temsilcilerin Borçlar Kanunu hükümlerine dayanarak asıl mükelleflere rücu etme imkanı bulunmaktadır. Ancak kanun koyucu burada bir düzenlemeye giderek

Tasfiye süreci tamamlanmış anonim şirketlerde sonradan tespit edilen vergisel yükümlülükler ise, ait oldukları dönemlerdeki kanuni temsilcilerinden tahsil edilir.

tereddütleri ortadan kaldırmaktadır. Bununla birlikte rücu edilebilecek alacakların sadece vergi olması, kanuni temsilcilerin bu şekilde ödedikleri gecikme faiz ve zamları için asıl mükelleflere rücu edemeyecekleri anlamına gelmektedir.⁴¹ Nihayetinde gecikme faizi ve zamları gibi vergiye bağlı ala-

cakların kanuni temsilciler tarafından ödenmesi söz konusu olacaktır.

Anonim şirket kanuni temsilcileri ve yetki devrine bağlı olarak yöneticileri ve çalışanları dışında doğan mali sorumluluğun, şirket dışındaki üçüncü şahıslara geçmesi mümkün değildir. Çünkü bu tür sorumluluk devirlerinin kanun ve şirket ana sözleşmesinde yeri olmadığı için sadece özel sözleşmeler yoluyla gerçekleştirilmesi söz konusudur. Özel sözleşmeler ile yetki devri ise, VUK'ndaki düzenleme ile kamu otoritesini bağlamamaktadır.

III. KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİ CEZALARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Kanuni temsilcilerin vergi cezaları karşısındaki durumu VUK 333. maddede tüzel kişilerin sorumluluğu başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddeye göre;

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevelliüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur⁴².

VUK'nunda vergi kaçakçılığı suçları ve bununla ilgili fiiller

39 Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 08.11.2000 gün E.1999/6324, K.2000/4677 sayılı karar

40 Mehmet Ali Özyer, *Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Hukuku Uygulaması*, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2003, s. 44

41 Tuğrul Özüt, "3505 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, Sayı: 90, Şubat 1989, s. 38

42 (Değişmeden önceki şekli) (2365 sayılı Kanunun 59'uncu maddesiyle eklenen fıkra) Bu kanunun 344 (1-6 numaralı bentlerine giren fiiller) ile 358 ve 361'inci maddelerinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359, 360 ve 361'inci maddelerinde öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunur.

344.⁴³ ve 358.⁴⁴ maddelerde sayılmış ve bu fiillerin işlenmesi halinde karşılaşılabilecek olan cezalar ise, 359.⁴⁵ ve 360.⁴⁶ maddelerde düzenlenmiştir.

Eğer anonim şirket bünyesinde vergi kaçakçılığı ve buna iştirak

suçları işlenmiş ve hürriyeti bağlayıcı bir ceza verilmiş ise, tüzel kişiliğin böyle bir cezaya muhatap olması söz konusu olamayacağından dolayı ayrı bir yapının varolması gerekir. VUK. 333. maddesinin son fıkrası değişmeden önceki şek-

linde (01.01.1999'dan önceki durum) anonim şirketler bünyesinde işlenen vergi kaçakçılığı ve buna iştirak suçlarında hürriyeti bağlayıcı ceza kanuni temsilciler adına hüküm olunmaktaydı. Ancak bu birçok adaletsizlikleri de berabe-

43 Madde 344 - (Değişik: 24/06/1994 - 4008/13 md.)

Kaçakçılık suçu, mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Kastın varlığının ispat külfeti iddia edene aittir.

Aşağıda yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyana sebep olunması halinde kastın varlığı kabul edilir.

1. (Değişik: 25/05/1995-4108/7 md.) Vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve kağıtlara kaydetmek veya diğer kayıt ortamlarında izlemek.
2. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmak.
3. Vesikaları tahrif etmek, asıllarına uygun olmayan vesika ve suretler tanzim etmek veya tahrif edilmiş vesikalarla asıllarına uygun olmayarak tanzim edilmiş vesika ve suretleri bilerek kullanmak.
4. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defter kayıtlarını tahrif etmek veya bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veyahut her türlü hesap ve muhasebe hileleri yapmak.
5. Vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sayfalarını yok ederek yerlerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak.
6. Vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburi olan defter veya vesikaları yok etmek veya gizlemek (mevcudiyetleri noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere inceleme sırasında defter ve vesikaların ibraz edilmemesi gizleme demektir.)

44 Madde 358 - (Değişik: 24/06/1994-4008/19 md.)

1. 344 üncü maddenin 1-6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçları veya bir hesap dönemi içinde ayrı tarihlerde en az dört defa fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu düzenlememe ve iki defa vesikasız mal bulundurma fiilleri, verginin tarhi için kanunda belli edilen sürenin girmesinden önce meydana çıkarılanlar, bu fiillerin vergi ziyana neden olup olmayacağına bakılmaksızın;

2. Bu Kanunun 127 nci maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sürücüsü;
3. Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge basan veya mükerrer 257 nci maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan Yönetmelikte belirtilen bildirim görevini yerine getirmeyen anlaşmalı matbaalar ile anlaşması olmadığı halde bu Kanun uyarınca tutulması veya düzenlenmesi zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar; Kaçakçılığa teşebbüs etmiş sayılırlar.

45 Madde 359 - (Değişik: 25/05/1995 - 4108/9 md.) Bu Kanunun 344 üncü maddesinin;

1. 1,4,5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

2. 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur.

Bu maddenin 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması, 345 inci maddede yazılı vergi cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

46 Madde 360 - (Değişik: 24/06/1994 - 4008/21 md.)

Bu Kanunun 358 inci maddesinde yazılı fiilleri işleyenler hakkında üç aydan bir yıla kadar hapis cezası hükmolunur.

Kaçakçılığa teşebbüs suçu nedeniyle hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında; hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez.

rinde getirmekteydi. Uygulama sonuçlarında görüldü ki özellikle büyük şirketlerde muhasebedeki küçük bir memurun bilgisi dahilinde işlenen bir suçtan veya bir ihmalden dolayı yönetim kurulunun veya genel müdürün ceza alması söz konusu olabilmekteydi.

VUK'nun 143 sayılı genel tebliğinde de açıklandığı üzere; genel ceza hukukunun başta gelen prensiplerinden biri, cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın, suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi de cezada şahsılık prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlemede bu prensibe sadık kalınarak, tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir. Fakat, genel ceza hukukunun prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlemedeki esas amaç, suçun şekil ve sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil; suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcileri cezalandırmaktır. Bu nedenle, cezaya muhatap olacak kanuni temsilcinin; suç ve suçlu arasındaki illiyet bağı dikkate alınmak ve temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar araştırılmak suretiyle tayini gerekmektedir. Öte yandan, suça katılanların, suçluya yardım edenlerin ve suçluyu suç işlemeye azmettirenlerin iştirak, yardım ve teşvik suçlarından ayrıca cezalandırılmalarının gerekeceği ise tabiidir.

Tebliğ metninden de anlaşılacağı gibi; hürriyeti bağlayıcı ceza ile suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilcilerin cezalandırılmaları hukuk gereği-

dir. Bu koşul hürriyeti bağlayıcı ceza konusunda üçüncü kişileri değil, şirket içerisinde görevli daha düşükte olsa, bir temsil seviyesine sahip çalışanları ifade etmektedir. Burada cezaların şahsiliği ilkesi ön plana çıkmaktadır. Kaçakçılık suçları ile bu suçlara iştirak edilmesi halinde uygulanacak olan hapis cezaları, bu fiilleri işleyenler adına hükmonulur. Bu kişiler yönetim kurulu üyesi olabileceği gibi, muhasebe müdürü veya şirket ortağı da olabilir.⁴⁷ Anonim şirketin yetkili kişi ya da kurullarının temsil

Kaçakçılık fiili sadece yönetim kurulunun mali işlerden sorumlu üyesi veya üyeleri tarafından işlenmiş ise, bu üye veya üyeler öngörülen cezaya muhatap olacaktır.

ve idare konusunda herhangi bir kişiyi "vekil" olarak ataması da mümkündür. Geçerli bir vekaletnameyle yetkilendirilmiş olan vekilin, yetkileri dahilinde, suç teşkil eden fiillerinden dolayı cezai sorumluluğu vardır. Bu durumda, suç maddi veya manevi iştiraki bulunmayan şirketin kanuni temsilcilerinin cezaya muhatap tutulmaları söz konusu olmaz.⁴⁸

Bir örnek verelim; XYZ anonim şirketinde naylon fatura düzenlenmiş veya kullanılmış olsun. VUK'nun 344. maddesine göre, bu fiil kasten kaçakçılık suçu kapsamına girmektedir. Bu suçun yaptırımını naylon fatura düzenleyen veya kullananların hürriyeti bağlayıcı hapis cezasına çaptırılması şeklindedir. Bunu yaparak şirketin bir menfaat elde etmesi söz konusu olabileceği gibi, kişisel çıkar sağlanması da imkan dahilindedir. Eğer menfaat şirkete ait ise, sonuçta oluşacak karlılık artışı ile birlikte yansımaları gelir tablosu ve faaliyet performansı üzerinde görülebilecektir. Bu da performanstan sorumlu yönetim kurulunun ortaklar gözündeki pozisyonunu etkileyebilecektir. Bu niyetle yukarıdaki fiiler şirket yönetim kurulunun bilgisi ve yönlendirmesi ile işlenmiş ise, öncelikli olarak şirket yönetim kurulu beraberce bundan sorumlu olacaktır. Kaçakçılık fiili sadece yönetim kurulunun mali işlerden sorumlu üyesi veya üyeleri tarafından işlenmiş ise, bu üye veya üyeler öngörülen cezaya muhatap olacaktır. Yönetim kurulu yetki devri çerçevesinde mali işler ve muhasebe için belli bir yöneticiyi veya yöneticileri tayin edebilir. Bu suçun oluşmasında hangi yönetici rol almış ve suçun ayrıntılarını biliyor ise, o yönetici ve çalışan cezaya muhatap olacaktır. Burada sağlanan kişisel bir menfaat söz konusuysa ve yönetim kurulunun veya bir üyesinin bilgisi ve yönlendirmesi dışındaki süreçler içerisinde meydana gelmiş ise, sorumlu yöneticinin ve çalışanın hapis cezasına muhatap olması normaldir.

47 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2003, s. 1006

48 Metin Taş, "Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları", Yaklaşım, Sayı: 130, Ekim 2003, s. 25

Aksi halde şirket yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya bu işten menfaat sağlayan bir çalışanı olmadıktan sonra, şirket tarafından düzenlenen ve kullanılan naylon faturadan illiyet bağı olmayan üçüncü kişilerin sorumlu tutulmaları ve gerek hapis gerekse para cezasına çarptırılmaları söz konusu olamaz. Çünkü kurumun defter kayıtlarının ve fatura, irsaliye, gider pusulası gibi belgelerinin muhafazası şirket yönetiminin yükümlülüğündedir. Eğer şirketin defter kayıtlarının veya fatura, irsaliye, gider pusulası v.b. belgelerinin kaybolması veya çalınması söz konusu ise, bu durumun adli yargı merciinden açılacak tespit veya zayı davası ile ortaya konulması gerekmektedir.

Eğer şirket hisselerinin devri söz konusu ise, genel kurul tarafından yeni yönetim kurulunun seçilmesi gerekebilecektir. Defter ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak muhafazasından ve yeni yönetim kurulu üyelerine tesliminden eski yönetim kurulu üyeleri sorumludur. Devir kusursuz olarak gerçekleştiikten sonra sorumluluk yeni yönetim kurulu üyelerine geçecektir. Böylelikle şirket yönetiminde boşluk doğması engellenecek ve kanuni belge ve bilgilerin korunması sağlanacaktır.

Sonuçta suça katkısı olmayan, suç işlemeye yönelik bir emir vermeyen yönetim kurulu üyesinin veya murahhas azanın hürriyeti bağlayıcı cezaya muhatap olması doğru olmadığından yeni düzenle-

me ile bu çarpıklık düzeltilmiştir.⁴⁹ Diğer bir ifade ile suçu işleyen ceza sorumluluğuna katlanması veya hapis cezasını çekmesi koşulu getirilmiştir.

Bu nedenle 01.01.1999 öncesi işlenen vergi suçlarından dolayı hapis cezasına çarptırılan kanuni temsilciler VUK'na 4369 sayılı Kanunla eklenen geçici 21. madde vasıtasıyla hürriyeti bağlayıcı cezalara muhatap olmaları önlenmiştir. Tabii ki bu hüküm kusursuz kanuni temsilciler için uygulanabilirlik imkanı taşımaktadır.

Kanunda ifade edilen fiiller sonucunda kasten vergi ziyana sebep olunması kaçakçılığa teşebbüs edilmesi, yetkili kamu organlarına bilgi verilmemesi veya yetkili memurlara inceleme ve kontrollerde yardımcı olunmaması hallerinde hapis cezaları, kanuni temsilciler adına sadece mahkemece hükm olunabilecektir.

Kanunda ifade edilen fiiller sonucunda kasten vergi ziyana sebep olunması kaçakçılığa teşebbüs edilmesi, yetkili kamu organlarına bilgi verilmemesi veya yetkili memurlara inceleme ve kontrollerde yardımcı olunmaması hallerinde hapis cezaları, kanuni temsilciler adına sadece mahkemece hükm

olunabilecektir. Vergi dairelerine veya inceleme elemanlarına bu hususlarda herhangi bir ceza tayin yetkisi verilmemiştir. Ancak, vergi inceleme yetkisine haiz olanlar dahil re'sen takdir yetkisine sahip olanların, aynı suça ilişkin hapis cezaları dışındaki cezaları, kısacası, parasal cezaları doğrudan vergi dairesinden talep etme yetkisi saklıdır. Bu takdirde, aynı suça ilişkin para cezalarının önce tüzel kişilikten istenmesi, hapis cezasının ise doğrudan kanuni temsilci adına hükmedilmesi gerekmektedir.⁵⁰

Kamu idaresi anonim şirketlerdeki vergi alacağının emniyeti için kanuni temsilcilere yurtdışı çıkma yasağı koyabilecektir.⁵¹ Böylelikle vergi alacağı emniyete alınmış olur. Burada dikkat edilmesi gereken yurt dışına çıkma yasağına konu olan vergi borcunun tüzel kişilikten tahsil edilme imkanının kalmamasıdır. Kanuni temsilciye yurtdışı yasağı vergi borcu tahsil olanağı belirlenmeden konulamaz.⁵² Yargının vergi borcunu iptal etmesi yurtdışına çıkma yasağını da ortadan kaldırır.⁵³

Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun (AATUHK) mükerrer 35. maddesi kapsamında da kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre;

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, ka-

49 Yargıtay Dokuzuncu Ceza Dairesi, 25.01.1991 gün E.1990/4303, K.1991/238 sayılı karar

50 İbrahim Tutar, "Yönetim Kurulu Üyelerinin Ve Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu", Yaklaşım, Sayı: 62, Şubat 1998, s. 114-115

51 Onuncu Danıştay Dava Dairesi, E.1997/1750, K.1999/6985 sayılı karar

52 Üçüncü Danıştay Dava Dairesi E.1997/3625, K.1999/930 sayılı karar

53 Onuncu Danıştay Dava Dairesi, E.1996/8419, K.1999/510 sayılı karar

Onuncu Danıştay Dava Dairesi, 11.11.1997 gün E.1996/5331, K.1998/5627 sayılı karar

nunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükmüne göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

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

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

VUK'un 10. maddesinde ifade edilen sorumluluk, lafzi olmasa da, özü itibarıyla kusura dayalı bir sorumluluktur. Kanuni temsilci kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı açacağı davada kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilir. AATUHK'nın mükerrer 35. maddesindeki sorumluluk, amme alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması dışında bir nedene dayanmadığından, kusursuzluğun kanıtlanması suretiyle sorumluluğun kaldırılması söz konusu değildir.⁵⁴ Diğer bir ifade AATUHK'na göre kanuni sorumluluk daha geniş kapsamlıdır.

Kanuni temsilcilerin sorumlulukları, vergiyi doğuran olayın oluşmasından, verginin ödenmesi gereken safhaya (vadesine) kadar geçen sürede VUK hükümlerine, bundan sonraki safhada (takip ve

tahsilatta) ise, AATUHK hükümlerine göre belirlenmektedir. Esasında, aynı konuda iki ayrı kanunda aynı düzenlemenin bulunmasının ilk bakışta nedeni anlaşılama- makla birlikte, böyle bir düzenlemenin ilkinin verginin alınmasından ziyade tahakkukunu, diğerinin de tahsilini kapsadığı düşünüldüğünde, sorun kalmamaktadır. Çünkü, bir kanuni temsilci adına hem tahakkuk hem tahsilat işlemleri olabileceği gibi, verginin tüzel kişiliğin veya vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşek-

Amme alacağının içerisine vergi, resim harç ve buna bağlı yükümlülükler girebileceği gibi, bunun haricinde fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracattaki vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi v.b., gibi yükümlülükleri de içerisine alabilmektedir. Bu durumda kanuni temsilcinin aynı yükümlülüğü farklı kanunlar ile düzenlenmiş olmakta ve bir çatışma ortaya çıkabilmektedir.

küllerin malvarlığından alınamaması halinde, herhangi bir başka neden veya kusur aranmaksızın, kanuni temsilci hakkında doğrudan takip ve tahsil aşamasına geçilebilmesi de mümkündür.⁵⁵

Kanun meninde VUK'nun 10. maddesi kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğu içerisinde do-

ğan vergisel yükümlülükler, amme alacağı olarak değerlendirmekte ve bunun tahsili ile ilişkili prosedüre tabi kılınmaktadır. Burada temel fark VUK'nun 10. maddesinde vergi ve buna bağlı alacak (gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçlar hariç) şeklinde bir düzenleme yapılmışken, AATUHK'nunda vergi ve buna bağlı alacak ibaresinden daha kapsayıcı olarak amme alacağı ibaresi kullanılmıştır. Amme alacağının içerisine vergi, resim harç ve buna bağlı yükümlülükler girebileceği gibi, bunun haricinde fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracattaki vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi v.b., gibi yükümlülükleri de içerisine alabilmektedir. Bu durumda kanuni temsilcinin aynı yükümlülüğü farklı kanunlar ile düzenlenmiş olmakta ve bir çatışma ortaya çıkabilmektedir.

Danıştay'ın bu konuda verdiği kararlarda,⁵⁶ VUK'nun 10. maddesi ile AATUHK'nun mükerrer 35. maddesi arasındaki çatışma ortadan kaldırmaya çalışmıştır. VUK'nun 10. maddesi 2. fıkrasının vergi ve buna bağlı alacaklarla ilgili özel hükmü karşısında, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulama olanağı bulunmamaktadır. Nitekim, maddenin gerekçesinde VUK'nun 10. maddesine yapılan gönderme ile mükerrer 35. maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekte ayrı ve paralel bir düzenlemeye gidildiği belli edilmiştir. Bu durumda, vergi ve buna

54 Osman Saraç, a.g.m., s. 197

55 İbrahim Tutar, a.g.m., s. 111

56 Üçüncü Danıştay Dava Dairesi, 12.05.1998 gün E.1996/6514, K.1998/1701 sayılı karar
Yedinci Danıştay Dava Dairesi, 21.12.1998 gün E.1997/5295, K.1998/4660 sayılı karar
Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 29.04.1997 gün E.1996/3660, K.1997/1328 sayılı karar
Dördüncü Danıştay Dava Dairesi, 04.11.1997 gün E.1997/1869, K.1997/3971 sayılı karar

bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak maddede, özel hükmü olan VUK'nun 10. maddesi olup, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi ise, ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir. Şu halde, kanuni temsilcinin vergi ve buna bağlı alacaklar için 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca takibi mümkün bulunmamaktadır.

VUK'un 10. maddesinde ifade edilen sorumluluk tüzel kişi, küçük, kısıtlı, vakıf, cemaat ve Türkiye'de bulunmayan kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen "ödevlerin" (vergisel ödevlerin) yerine getirilmesinde kanuni temsilci, idare eden ve bunların temsilcileri sorumlu iken, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesindeki sorumluluk kanuni temsilci, idare eden ve bunların temsilcilerinin "ödev" yükümlülüğünden değil, bizatihi bu sıfatları taşı-

yor olmalarından kaynaklanmaktadır.⁵⁷

Ayrıca VUK'nun 10. maddesinde belirtilen vergisel ödevin öncelikle tüzel kişiliğin mal varlığından alınması gerektiği, tüzel kişiliğin mal varlığı yetersiz kaldığı durumda ancak kanuni temsilcinin mal varlığına dönülebileceği bir zorunluluk ifadesi olarak yer alırken, AATUHK'nun mükerrer 35. maddesinde sadece mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan ibaresi kullanılarak bu şart idarenin anlayışına bırakılmıştır. Bu anlayışın ortaya çıkarabileceği sorunlar 387 Tahsilat Genel Tebliği⁵⁸ ile ortadan kaldırılmaya çalışılmış ve VUK 10. maddedeki düzenleme ile uyumlu hale getirilmiştir.

Ayrıca AATUHK'nun ilgili maddesinde kanuni temsilci adına vergisel bir mükellefiyetin doğabilmesi için vergisel ödevlerin mücbir sebep kapsamı dışında ye-

rine getirilmemesi veya ihmal ve kasıt unsurlarını taşıması gereklidir.

AATUHK'da kanuni temsilci olarak tahsilatın kimlerden yapılacağı 390 nolu Tahsilat Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre; anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin tetkik olunması, temsil salâhiyetinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya bir kaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salâhiyetinin murahhas üye veya üyeler ile şirkette pay sahibi olmayan müdürle-

57 Osman Saraç, a.g.m., s. 197

58 Tebliğdeki ifadeler aynen şöyledir;

Maddede yer alan "... mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları ..." hükmü, amme borçlusu hakkında 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip muameleleri sonucunda; amme borçlusunun haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir.

Amme borçlusunun mal varlığından "... tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları..." ifadesi ise amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin olduğu halleri kapsamaktadır.

Buna göre, amme borçlusu nezdinde sürdürülen takip muameleleri sonucunda yukarıda belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için yeterli şartların olduğu kabul edilecek ve takip muamelesine kanuni temsilciler adına 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Amme borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre kanuni temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacak ve müsterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında tahsil edilemeyen amme alacağının tamamı için herbirine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe geçilecektir.

Diğer taraftan, yeterli şartlar olduğu takdirde anılan Kanunun "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerinin amme borçlusunun yanısıra amme borçlusunu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanması cihetine gidilecektir.

Kanuni temsilciler hakkında sürdürülecek takip muamelesinde yukarıda açıklanan hususların yanısıra, kanuni temsilci sıfatı olmayan şahıslar hakkında mükerrer 35 inci madde gereğince takip yapılmamasına özellikle dikkat edilecektir.

re bırakıldığının anlaşılması halinde kamu alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir. Şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunmaması halinde, TTK'nun 317 nci maddesi hükmü gözönüne alınacak, yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında 6183 sayılı AA-TUHK'nun mükerrer 35 inci maddesi uyarınca işlem yapılacaktır.

Ayrıca 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile kanuni temsilcilerin vergi dairelerince takibi işlemlerinde, herhangi bir yanlışlığa meydan verilmemesi açısından, anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin bilinmesi gerekmektedir. Bu itibarla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 ve 149 uncu maddelerinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, anonim şirketlere; şirketin halihazırda kanuni temsilcisi olan kişilerin ad ve soyadları ile ikametgah adreslerinin tescil ve ilan edildiği Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin bir örneğini tebliğin yayımını izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde, kanuni temsilcilerin sonradan değişmesi halinde ise değişikliğin, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi örneği de eklenmek suretiyle, değişikliğin tescil ve ilan edildiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde, bir yazı ile bağlı buldukları vergi dairelerine bildirme mecburiyeti getirilmiştir. Bu bilgi verme mecburiyetini yerine getirmeyen mükellefler hakkında aynı Kanunun Mükerrer 355 ve 361 inci maddeleri uyarınca gerekli işlemler yapılacaktır.

SONUÇ

Anonim şirketlerde temsil ve idare yetkisini haiz birim yönetim kuruludur. Yönetim kurulu çeşitli konularda hem ortaklara, hem de kamusal otoriteye karşı sorumluluk taşır. Vergisel yükümlülüklerde bunlardan biridir. Anonim şirketler vergisel yükümlülükler karşısında öncelikle mal varlıkları ile sorumludurlar. Mal varlıklarının vergisel yükümlülüklerini karşılamadıkları durumlarda, ödeme yükümlülüğü yönetim kurulunun gerçek kişi olan azalarına geçmektedir. Yalnız burada, sorumluluğun devri hükümlerine bağlı olarak bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine bu sorumluluğun aktarılması söz konusu olabilecektir. Ayrıca ana sözleşme ile belirlenmek kaydı ile müdürlere ve yöneticilere de sorumluluğun devredilme imkanı vardır. Bu sorumluluğa bağlı olarak vergi cezalarının da aynı şekilde aktarılması söz konusu olabilmektedir. Yalnız bunun belli şartlara bağlı olduğu da unutulmamalıdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Ateşli D. Erkan, "Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Arşısındaki Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Sayı: 118, Ekim 2002

Atılğan Hasan, "6183 Sayılı Kanuna Eklenen Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Hükümün Geriye Dönük Uygulanması Sorunu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 169, Eylül 1995

Bahar C. Okan, "Kanuni Temsilciler", **Yaklaşım**, Sayı: 124, Nisan 2003

Beşe Tayfun, "Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Görev Süresinin Dolmasının Sonuçları", **Yaklaşım**, Sayı: 82, Ekim 1999

Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2003

Candan Turgut, "Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Kapsamı ve Kapsam ve Koşullarında Değişiklik", **Maliye Postası**, Sayı: 214, 1.8.1989

Candan Turgut, "Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu I-II-III", **Yaklaşım**, Sayı: 39-40-41, Mart, Nisan, Mayıs 1996

Danıştay Dergisi, Muhtelif Sayılar, Ankara

Gündel Ahmet, "Vergi Kaçakçılığı Ve Kaçakçılığa Teşebbüs Suçlarında Sorumluluk II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 123, Mart 2003

Gültekin Hakkı, "Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Sayı: 30, Şubat 1984

Karabayır Adem, "4369 Sayılı Kanunun Kanuni Temsilcilerde Hapis Cezasını Kaldırıyor mu?", **Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül 1998

Karayalçın Yaşar, "Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcinin Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Sayı: 151, Mart 1994

Kızılot Şükrü, "Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borcu Nedeniyle Ortakların Sorumluluğu", **Ekonomik Bülten**, 2 Mayıs 1994

Kızılot Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları**, Cilt 1-2-3-4, Ankara

Maç Mehmet, "Anonim ve Limited Şirket ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları", **Yaklaşım**, Sayı: 118, Ekim 2002

Narter Recep, "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu", **Yaklaşım**, Sayı: 17, Mayıs 1994

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003

Özsüt Tuğrul, "3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan De-

ğişiklikler”, Vergi Dünyası, Sayı: 90, Şubat 1989

Özyer Mehmet Ali, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Hukuku Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2003

Pınargür Şebnem, Eran Yeşilyurt, **“Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcinin Sorumlulukları I-II-III”**, Yaklaşım, Sayı: 130-131-132, Ekim, Kasım, Aralık 2003

Saraç Osman, **“Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk”**, Yaklaşım, Sayı: 89, Ocak 2000

Taş Metin, **“Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları”**, Yaklaşım, Sayı: 130, Ekim 2003

Terlemez Birol, Mustafa Bahtiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, Arthur Andersen Yayınları, İstanbul, 2001

Tutar İbrahim, **“Yönetim Kurulu Üyelerinin Ve Temsilcilerinin Vergi Sorumluluğu”**, Yaklaşım, No: 62, Şubat 1998

Ünal Mustafa, **“Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağından Sorumluluğu (Türk Ticaret Kanunu**

ve Maliye Bakanlığı'nın 390 Seri No.'lu Tahsilat Genel Tebliği Açısından Konuya Bakış)” **Yaklaşım**, Sayı: 47, Kasım 1996

www.gelirler.gov.tr

www.mevbank.com.tr

www.yaklasim.com.tr