

**AMME
ALACAĞININ
TAHSİLİNDE
KANUNİ
TEMSİLCİLERİN
SORUMLULUĞU**



Mesut HİŞİL
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ:

1 2.6.1995 tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4108 sayılı Kanun bazı vergi kanunlarında değişiklikler öngörmüştür. Belirtilen kanunla 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunda yapılan en önemli değişiklik kanuna mükerrer madde 35'in ilavesi olmuştur. Belirtilen maddeyle getirilen düzenlemeye ilişkin açıklamalarımız yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

**II - KANUNİ TEMSİLCİLERİN
SORUMLULUĞU:**

A - Madde Metni:

A.A.T.U.H.K.'nun mükerrer 35'inci maddesi aynen aşağıda belirtilmiştir.

"Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Mükerrer Madde 35 — 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, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine 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, kanuni 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."

B - Madde Gerekeçesi:

Kanunun daha iyi algılanabilmesini sağlayabilmek için madde gerekçesini yazımıza almayı uygun bulduk. Buna göre T.B.M.M.'ne gönderilen kanun tasarısındaki gerekçe aşağıya alınmıştır.

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı kanunun cebri takibata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkûr maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır.

Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda sağlamıyacaktır.

Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alnamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekküllü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacakların ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35. madde eklenmiştir."

C - Geçmişteki Uygulama:

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna eklenen mükerrer madde 35'den önce kanuni temsilcilerin sorumluluğu Vergi Usul Kanunu Madde 10'da belirtilen düzenleme çerçevesinde yürütülmekteydi. Halen yürürlükte olan bu maddenin kanundaki hali aşağıdaki gibidir.

"Kanuni temsilcilerin ödevi

Madde 10 — Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

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

Temsilciler veya teşekküllü 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."

Görüldüğü üzere Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde kanuni temsilcinin şahsi mal varlığına gidilebilmesi için temsilcilerin kanuni ödevlerine yerine getirmemeleri şartı aranmaktadır.

Mükelleflerin ödevleri olan ancak bu ödevleri zorunlu olarak kanuni temsilci vasıtasıyla yerine getirilecek yükümlülükler VUK'da,

- Bildirimler
- Defter Tutma
- Vesika Düzenleme
- Ekim ve Sayım Beyanında Bulunulması
- Vergi Karnesi Alınması
- Muhafaza ve İbraz Ödevleri

olarak belirtilmiştir. Maddenin ilk fıkrası ile temsil edilenlerin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmesi görevi kanuni temsilcilere verilmiş bunun tabi sonucu olarak bu görevlerin yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi sonucu temsil edilenin mal varlığından alınamayan verginin ise kanuni temsilciden alınacağı belirtilmiştir. Görüldüğü üzere kanuni temsilcinin şahsi mal varlığına gidilebilmesi için kanuni temsilcinin kendisine düşen görevleri yerine getirmedığının vergi idaresince iddia ve isbat edilmesi gerekmekte, bu durumun kanıtlanması zorluk arzuetmekte bu nedenle olsa gerek amme alacağının tahsiline yönelik A.A.T.U.H.K.'da mükerrer madde 35 ilavesi ile kanuni temsilcinin şahsi mal varlığına müracaat edilebilmesinde kusurluluk ilkesinden uzaklaşarak kusursuz sorumluluk prensibi benimsenmiş, kanuni temsilcilerin sorumluluğu daha da ağırlaştırılmıştır. Amme alacağının tahsilinde A.A.T.U.H.K. uygulanması sözkonusu olduğundan bundan böyle VUK'nun 10'uncu maddesi değil A.A.T.U.H.K.'nun mükerrer 35'inci maddesi uygulanacaktır. Tabi ki yazımızın bu bölümünde belirtilen mükellef ödevlerini onun adına yerine getiren kanuni temsilcinin bu ödevleri yerine getirebilmesinin kanuni dayanağı olan VUK'nun 10'uncu maddesi uygulamaya devamede gidecektir.

D - Kanuni Temsilciliğin Kazanılması ve Sona Ermesi:

Temsilci; başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi hak sahibi veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilcinin temsil yetkisi bir kanun hükmüne veya temsil edilenin istek ve iradesine dayanır. Kanuna dayanan temsil yetkisine kanuni temsil, bu tür yetkiye sahip olan kişiye de kanuni temsilci denir. Kaynağını temsil edilenin istek ve iradesinden alan temsil yetkisine ise iradi temsil yetkisi, bu şekilde yetkili kılınan kişiye de iradi temsilci adı verilir.

Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi bakımından her iki temsil türü de geçerlidir. Medeni hakları kullanma ehliyetine haiz bu-

lunmayanlar ile bu hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin bu ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esas olduğu halde medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunanlar bu ödevlerini bizzat veya iradi temsilci vasıtasıyla da yerine getirebilirler. (Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde tanımlanan daimi temsilciler iradi temsilin örneğini teşkil eder.)

Vergi Usul Kanunu'nun 9. maddesine göre mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartı aranılmamaktadır. Ancak kanuni temsilcinin ehil olması yani medeni hakları kullanma yetkisinin bulunması ve gerçek kişi olması gerekir. Tüzel kişiler kanuni temsilci olmaz. (TTK. Md: 312/2, 540/4)

1 - Gerçek Kişilerde Temsilciğin Kazanılması

Gerçek kişilerin temsilci tayin etme uygulaması Vergi Usul Kanunu'nda açık olarak düzenlenmemiştir. (VUK. Md: 8, 10) Ancak dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de faaliyette bulunmaları halinde iradi temsil vasıtasıyla daimi temsilci tayin edilebilmeleri mümkündür. (GVK. Md: 8) Borçlar Kanunu'nun 449 ve 456'nı maddeleri arasında Ticari Müessil, Ticaret Vekili, Seyyar tüccar memurları belirtilmiştir. Belirtilen görevlilerden;

Ticari Müessil: Müessese sahibi tarafından işlerini idare ve müessesenin imzasını kullanarak bilvekele imza vazetmek üzere sarih ve zımni kendisine izin verilen kimsedir," şeklinde tanımlanmış ticari müessil'in ticaret siciline kaydı zorunlu tutulmuştur. (Bk. Md: 449)

Ticaret Vekili: Müessese sahibi tarafından müessesenin bütün işleri veya muayyen bazı muameleleri yürütme yetkisi verilen kimsedir. Ticari müessile göre yetkileri daha sınırlı olarak algılanmakta ise de sınırlama getirilmediği müddetçe ticari müessil gibi davranabilme özelliği taşımaktadır. Temsil yetkisinin kullanılması ile ilgili kanunda özel bir şekil şartı mevcut değildir.

Seyyar Tüccar Memurları: Müessesenin merkezinin (işyeri, depo ve şubelerinin) haricindeki mahallerde muamele eden seyyar memurlar, müessese namına sattıkları malın bedelini almak ve makbuz vermek ve borçluya mehil ita etmek selahiyetine haizdirler. Kanun metninden de anlaşıldığı üzere seyyar tüccar memurlarının görevi sınırlılık arz etmektedir.

Ticari müessil ve ticari vekillerin kendilerine yetki verilmek ko-

şuluyla vergiye yönelik mükellef ödevlerini de yerine getirebilecekleri anlaşılmaktadır. Ancak vergi idaresi Vergi Usul Kanununda açık bir düzenleme bulunmadığından olsa gerek vekalet akdiyle dahi olsa belirtilen görevlilerin mükellef ödevlerini yerine getirmelerinde bunun tabi sonucu olan kendi imzasını taşıyan mükellef beyannamelerini kabul etmemekte mükellef beyannamelerinin kendilerince imzalanması koşulunu aramaktadır. (VUK. Md: 8, 10, 15.12.1988 tarih ve 79824 sayılı yazı)

Ancak vergi borcunun amme idaresince bir an önce tahsilinin sağlanabilmesine yönelik olarak gerçek kişilerde de kanuni temsilci uygulamasına yönelik düzenlemelerin yapılmasının uygun olacağı düşünülmelidir.

Vergi Usul Kanunu gerçek kişilerde kanuni temsilcilik uygulamasını küçükler ve kısıtlılar yani medeni hakları kullanma ehliyetine haiz bulunmayanlar ile bu hakları kısıtlı olanlar için uygulanabileceğini hüküm altına alarak sınırlandırmıştır. (VUK. Md: 10) Küçükler ve kısıtlıların vergi mükellefi veya sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler, veli, vasi veya kayyım tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

2 - Tüzel Kişilerde Temsilciliğin Kazanılması

Gerçek kişilerin aksine, tüzel kişiler fiziki varlığa sahip değildirler. Belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için biraraya gelen gerçek kişiler ya da belirli bir amaca tahsis edilen mallar tarafından oluşturulurlar. Tüzel kişiler medeni hakları kullanma ehliyetine kuruluş amaçlarıyla sınırlı olarak sahiptirler. Fiziki varlıkları olmadığından bu ehliyetlerini kanuni organları aracılığıyla kullanabilirler. Vergiyle ilgili ödevleri de bu organları tarafından yerine getirilirler.

Tüzel kişileri, tabi oldukları hukuk kuralına ve amaçlarına göre sınıflandırsak;

a - Özel hukuk tüzel kişileri: Amaçlarına göre ikiye ayrılır.

i - Kâr amacı gütmeyen özel hukuk tüzel kişileri: Dernekler, vakıflar ve sendikalar, buna örnek teşkil eder. Bu kuruluşlarda idare ve temsil, medeni kanun, dernekler kanunu ve sendikalar kanununda düzenlenmiştir.

ii - Kâr amacı güden özel hukuk tüzel kişileri: Şahıs şirketleri (Kollektif ve adi komandit şirketler), Sermaye şirketleri (Eshamlı komandit, limited

ve anonim şirketler) bu bölümde sayılırlar. Adi şirketlerin tüzel kişiliği olmadığından vergi uygulamalarında gerçek kişi tacirler gibi değerlendirilirler. (VUK. Md: 10)

Belirtilen şirketlerde idare ve temsil esasları ticaret kanununda belirtilmiştir.

Şahıs şirketlerinde ortaklardan herbiri (komanditer ortak hariç) ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesini haizdir. Ancak şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti ile idare işleri ortaklardan birine veyahut birkaçına yahut hepsine verilebilir. (TTK. Md: 160) Keza sermaye şirketlerinde de idare yönetim kuruluna ait olmakla birlikte yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere temsil selahiyeti verilebilir. (TTK Md: 317, 319) Kooperatiflerde bu bölüm içinde değerlendirilmesi gereken özel hukuk tüzel kişileri dir.

b - Kamu Tüzel Kişilerinde Temsilciğin Kazanılması

Kamu tüzel kişileri, kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulan ve görevleri bakımından kamu otoritesini temsil eden tüzel kişilerdir. Kamu tüzel kişileri, iktisadi kamu müesseseleri, kamu idare ve kurumları buna örnek teşkil eder. Bu idare ve müesseselerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları durumunda vergi ile ilgili ödevleri atama veya seçimle getirilen kamu görevlilerince yerine getirilir. (TTK Md: 275)

3 - Tüzel Kişiliği Olmayan Kuruluşlarda Temsilciliğin Kazanılması

Tüzel kişilikleri olmamasına rağmen kimi kuruluşlar vergi mükellefi veya sorumlusu olabilirler. Cemaatler, vakıflar, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait ticari, sınai ve zirai işletmeler ile iş ortaklıkları buna örnek olarak belirtilebilir. Bu durumda bunları idare edenler vergi ile ilgili ödevleri yerine getirmek zorundadırlar.

4 - Türkiye'de Bulunmayanların Vergi Mükellefi veya Sorumlusu Olması Halinde Temsilciliğin Kazanılması

Türkiye'de yerleşmiş bulunmayan gerçek kişilerle kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan tüzel kişilerin vergi mükellefi veya sorumlusu olmaları halinde, bunların vergi ile ilgili ödevleri Türkiye'de bulunan daimi temsilcileri veya idare edenleri tarafından yerine getirilir. (GVK Md: 8, KVK, Md: 12, 27)

Kanuni temsilcilik sıfatının kaybedilmesi ölüm, istifa, azil, görev süresinin sona ermesi, ortaklıktan çıkarılma vs. ile olur. Ölüm hali dışında,

kanuni temsilcinin bu sıfatının sona ermiş sayılabilmesi için bu görevin özel kanunda, tüzükte veya anasözleşmede öngörülen usule uygun olarak bırakılmış olması gerekir.

Gerçek kişilerin kanuni temsilcilerinin bu sıfatlarını sona erdiren durumlar medeni kanunda, borçlar kanununda, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sıfatlarının sona ermesini gerektiren durumlar ilgisine göre Medeni Kanunda, Dernekler Kanununda, Sendikalar Kanununda, Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiştir.

Ticari şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin veya şirketi temsile yetkili kimselerin kanuni temsilcilik sıfatını yitirmiş kabul edilebilmeleri için bu durumun ticaret siciline tescil ve ticaret sicil gazetesinde ilanı zorunludur. (TTK Md: 33, 38, 300/8)

E - Sorumluluğun Koşulları:

Asıl olan vergi alacağının, kanunlarda belli edilen süre içerisinde verginin mükellefi veya sorumlusu olan kişi veya kuruluş tarafından ödenmesidir. Bununla birlikte bu süre geçtiği halde içinde bulunduğu mali durum sebebiyle veya başka bir nedenle vergi alacağı asıl borçludan tahsil edilemediğinde asıl borçlunun kanuni temsilcisine gidilmektedir. A.A.T.U.H.K.'nunda 4108 sayılı kanunla getirilen yeni mükerrer madde 35 ile bu durum yasalaştırılmıştır. Önceden VUK'nun 10. maddesine göre yapılan bu işlem A.A.T.U.H.K.'da ayrı bir madde ile düzenlenmek suretiyle kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere tüm amme alacaklarına uygulanabilecek şekilde genişletilmiştir. Vergi idaresinde kanuni temsilcinin şahsi mal varlığına gidilebilmesi için vergi alacağının mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması veya alınamayacağının anlaşılması şarttır. Yani öncelikle ödeme emrinin vergi mükellefi veya sorumlusu adına düzenlenmesi bu borcun cebri takibata rağmen mal varlığının yetersizliği nedeniyle tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Bu durumda kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenerek mükellef veya vergi sorumlusundan tahsil edilemeyen amme alacağının istenmesi ve hakkında cebri takibata geçilmesi gerekir.

1 - Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcinin Tesbitinde Karşılaşılan Sorunlar:

Geçmişte tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin tayini konusunda açılan davalar mevcuttur. Özellikle günümüzde hayat standardına göre vergi

salınmasından kaçınan gerçek kişiler veya TTK'a göre ortakların sınırlı sorumlu tutulmasına yönelik kolaylıklar nedeniyle teşebbüs sahipleri limited veya anonim şirket şeklinde ticari faaliyet göstermektedirler.

TTK'nun 540'ncı maddesinde aksi kararlaştırılmadıkça ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla limited şirketin işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile limited şirketin idare ve temsiline ortaklardan birine veya birkaçına bırakılması olanaklıdır.

Benzer durum Anonim şirketlerde de mevcuttur. TTK'nun 317'nci maddesinde anonim şirketin idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağı, 319'uncu maddesinde idare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil yetkisi verileceği, gerektiğinde esas mukavele uygunsa temsil yetkisinin pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakılabileceği bu hallerde mesuliyetin tayin edilen temsilcilere ait olacağı hüküm altına alınmıştır. (TTK Md: 331) Anonim şirketler hakkında getirilen bu düzenlemeler eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları içinde geçerlidir. (TTK. Md: 481)

Bu durumda vergi idaresi belirtilen şirketler için kanuni temsilcinin kim veya kimlerden olduğunu araştırması, yönetim kurulu üyelerinden herhangi biri adına ödeme emri çıkarmaması gereklidir. Kanuni temsilci birden fazla olduğu durumlarda borcun tamamı için ayrı ayrı her bir kanuni temsilci adına ödeme emri çıkarılma yoluna gidilecektir. (Tahsilat Genel Tebliği Seri No: 387) Bu konuda aksi görüş olan danıştay kararları da mevcut olmakla birlikte kararların ekseriyeti yönetim kurulu üyelerinin tamamının değil belirlenmiş üyeleri veya tayin edilen müdürün kanuni temsilci olarak kabul edilmesi yolundadır(*).

2 - Sorumluluğun Kapsadığı Süre:

Türk Ticaret Kanunu'nun 300/8. maddesinde idare meclisi azalarıyla şirkete temsili yetkili kimselerin ad ve soyadları, ikametgahları ve tabiyetlerinin tescil ve ilan olunacağı, sözü edilen kanunun 38'inci mad-

(*) Danıştay Dördüncü Daire Esas No: 1979/543; Karar No: 1979/2845 "Anonim Şirketin yönetim kurulu üyesi olan davacının, şirket idare ve temsiline kendisinden başka bir üyeye verildiğini kanıtlayamaması halinde bu sıfatından dolayı yerine getirilmeyen vergi borçlarından sorumlu olacaktır.

Aynı dairenin Esas No: 1991/3763 K. No: 1992/3923 "Üzerlerindeki idare ve temsil yetki görevini diğer ortak veya ortaklara devreden limited şirket ortaklarının, ortaklıktan başka sıfatları kalmamaktadır".

desinde ise, ticaret sicil kayıtlarının nerede bulunurlarsa bulunsunlar üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile tescil ve ilan edildiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceği düzenlenmiştir. Bu durumda vadesinde ödenmeyen ve tüzel kişiliğın mal varlığından tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağıının borcun vade tarihine tekabül eden zamanda hukuken kanuni temsilci olduğu anlaşılan şirket yönetim kurulu üyelerinden veya tayin olunmuş olan şirket müdüründen istenmesi gerekir. Ancak bu konuda çeşitli ihtilafların her zaman çıkması mümkün olabileceği söylenebilirse de kanuni temsilcinin belirlenmesinde en uygun yolun ödenmeyen vergi borcunun vadesine tekabül ettiği tarihteki kanunu temsilcinin sorumlu tutulması olacağı düşünölmelidir.

3 - Şahıs Şirketlerinde Sorumluluk Uygulaması:

Kollektif ve adi komandit şirketler tüzel kişiliği olan ancak aynı zamanda ortakları için şirketten elde edilen kazanç şahsi ticari kazanç niteliği taşımaktadır. VUK'nun 10'uncu maddesinde tüzel kişilere ait ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. TTK'da kollektif şirkette temsil 160'ıncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre ortaklardan heri biri [Adi komandit şirketlerde komanditer ortaklar hariç] ayrı ayrı şirketi idare hak ve vazifesine haizdir. Ancak şirket mukavelesi veya ortakların ekseriyeti ile idare işleri ortaklardan birisine veya yahut birkaçına bırakılabilir. Keza Vergi Usul Kanunu'nun, 333. maddesinin birinci bendinde "Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir" belirtilen hüküm gereği uygulamada vergi cezaları tüzel kişi adına kesilmekte vergi ise şahsi ticari kazanç niteliği taşıdığıından şirket ortaklarından aranmaktadır. Bu durumda şirket tüzel kişiliği adına kesilen vergi cezalarının şirket tüzel kişiliğinden alınamaması halinde şirket kanuni temsilcisinden aranılmaktadır. (VUK. Md: 333) Ancak TTK'da şirket ortaklarının sınırsız sorumlu tutulduklarına dair amir hükümlerden olsa gerek kanuni temsilci olmayan diğer şirket ortaklarından da şirketin vergi borcundan dolayı takib edilebilme olanağı mevcut bulunduğu kabul edilmekte danıştayın da buna dair mevcut kararları bulunmaktadır. (TTK. Md: 179; Danıştay Yedinci Daire Esas No: 1986/3353 Karar No: 1987/1584).

III - DEĐERLENDİRME VE SONUÇ:

Vergi kanunlarında kanuni temsilciğın sorumluluğu A.A.T.U.H.K.'la getirilen mükerrer 35. madde ile daha da ağırlaştırıldığı ve kusursuz so-

rumluluğa dönüştürüldüğü söylenebilir. Mükellef veya vergi sorumlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının kanuni temsilcilerin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerin şahsi mal varlıklarından alınabilmesi için aranılan tek koşul mükellef veya vergi sorumlusu için gerekli cebri takibat işlemlerinin yapılmasına rağmen amme alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olayının vergi idaresince kanıtlanmasıdır.

A.A.T.U.H.K.'nuna ilave edilen mükerrer madde 35 ile yeni getirilen düzenlemede kanuni temsilciler için kusursuz sorumluluk ilkesi benimsendiğinden VUK'nun 10'uncu maddesinin ikinci bendinde yer alan "kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır" ifadesi kaldırılmak ve yerine "kanuni temsilciler ve idare edenlerin varlıklarından alınır" ifadesine yer verilmek suretiyle yeni getirilen düzenlemeye uygun değişikliğe gidilmesi gerektiği düşünülmelidir. Aksi takdirde ileride bu konuda çıkacak ihtilaflarda kanuni temsilciler, biz kanuni görevimizi yerine getirdik ancak mükellef veya vergi sorumlusunun çeşitli nedenlerden dolayı ödeme güçlüğü içine düşmesi nedeniyle vergi borcunu ödeyemedik veya benzeri nedenler iddia ederek VUK'nun 10'uncu maddesi gerekçe gösterilmek suretiyle yargıya başvurmaları sözkonusu olabileceği düşünülmelidir.

Burada değineceğimiz diğer bir konuda gerçek kişiler ile adi şirketlerde kanuni temsilcilik uygulamasının vergi kanunlarında düzenlenmediği olup, Borçlar ve Medeni Kanunda Ticari Mümessil ve ticari vekil gibi tacir adına hareket eden sorumlu kişiler kabul edildiği öngörüldüğüne göre, amme alacağının güvenceye alınması yönünden VUK'nun 10'uncu maddesine gerçek kişilerde de kanuni temsilci uygulamasına yönelik düzenlemeye gidilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Yararlanılan Kaynaklar

- Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu. Turgut Candan, Danıştay Savcısı. Ankara; Kasım 1994.
- Başbakanlık Yayını, "Yürürlükteki Kanunlar Külliyesi."
- Vergi Kanunları