

VERGİ VE CEZALARDA SORUMLULUK

Salim SELAMET*

1. SORUMLULUK KAVRAMI

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük'te sorumlu, üstüne aldığı veya yaptığı işlerden dolayı hesap vermek zorunda olan, sorumluluk taşıyan kimse; sorumluluk ise, kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, olarak tanımlanmıştır. Bu anlamıyla sorumluluk bir olguyu, bir sonucu; sorumlu ise, bu olgudan ve sonuçtan etkilenen kişiyi açıklamaktadır.

Sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek bakımından kanunlar gereğince sorumlu tutulmalarıdır¹.

Bir verginin ödenmesinden, herkesten önce, o verginin kanunla belirtilen mükellefi sorumludur. Kanuna göre vergiyi doğuran olayla ilgili olan kişi mükelleftir. Fakat bazı hallerde vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte, kanunlarda gösterilen şekliyle, üçüncü kişiler de sorumlu olurlar. İşte üçüncü kişilerin, kendileri asıl mükellef olmamakla beraber, asıl mükellefin vergisinin ödenmesinden kanunla görevli tutulmalarına, vergi hukukunda sorumluluk denir².

Vergi hukukunda, tüzel kişilerin sorumluluklarıyla ilgili yasal düzenlemeler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yapılmıştır. 213 Sayılı VUK'nun 8 inci maddesinin birinci fıkrasında mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişilerdir, şeklinde tanımlanırken; aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir, şeklinde tanımlanmaktadır. Yasa maddesinin bu tanımlamalarında da açık olduğu üzere, mükellef ile vergi sorumlusu aynı kişiler olabileceği gibi ayrı ayrı kişiler de olabilecektir.

2. SORUMLULUĞUN KOŞULLARI

Vergi ve buna bağlı alacaklar nedeniyle tüzel kişiler yerine, bu kişilerin ka-

(*) Vergi Denetmeni

(1) Yıldız Bülent, Erol Ahmet, Vergi Sistemimizde Sorumluluk(1), Vergi Raporu Dergisi, Sayı.28.

(2) Erginay Akif, Vergi Hukuku, 12. b., Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 1986, s. 72.

nuni temsilcilerinin³ sorumlu tutulabilmesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasıyla bazı koşullara bağlanmıştır. Yasa bu koşulların aynı anda ve birlikte varlığını aramaktadır. Bu koşullar bulunmadan, tüzel kişiler yerine, bu kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulabilmesi mümkün değildir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin, tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçlarından sorumlu tutulabilmesi için gerekli olan koşullar şunlardır :

- Vergi ve buna bağlı alacakların, tüzel kişinin varlığından, tamamen veya kısmen alınamamış olması gerekir⁴.

- Vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişinin varlığından alınamamış olmasının nedeninin, bu kişilerin yasal yükümlülüklerinin yerine getirilmemiş olmasından kaynaklanması gerekir.

- Yasal yükümlülüklerin yerine getirilmemiş olmasının, kanuni temsilcisinin kasıt ve ihmalden doğduğunun kanıtlanmış olması gerekir⁵.

- (3) - Danıştay 4. Dairesi; 21.02.1990 tarih ve Esas No : 1989/204, Karar No: 1990/652 Sayılı Kararı : VUK'nun 10 uncu maddesiyle getirilen sorumluluğun, ortak sorumluluğu olmayıp, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu olduğu hk.
- Danıştay 3. Dairesi; 03.07.1991 tarih ve Esas No : 1990/1021, Karar No: 1991/2225 sayılı kararı: Şirketi temsil ve idareye yetkili olmayan ortağın kanuni temsilci olarak sorumlu tutulamayacağı hk.
- (4) - Danıştay 3. Dairesi; 22.10.1986 tarih ve Esas No : 1986/2463, Karar No: 1986/2071 sayılı kararı: Ortaklarından sermaye taahhüdü dolayısıyla alacağı bulunan kooperatifin vergi borcunun, kooperatifin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil imkanının kalmadığının söylenemeyeceği, dolayısıyla kooperatifin vergi borcu sebebiyle kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulamayacağı hk.
- Danıştay 3. Dairesi; 06.05.1987 tarih ve Esas No : 1986/6150, Karar No: 1987/1602 sayılı kararı: İçinde bulunduğu zor durum nedeniyle taksitlendirme talebinde bulunan ve bu isteği kabul edilen şirketin vergi borçlarının kanuni temsilcilerinden tahsili yoluna gidilmesinde isabet bulunmadığı hk.
- Danıştay 3. Dairesi; 02.05.1991 tarih ve Esas No : 1990/2703, Karar No: 1991/1685 sayılı kararı: Yeterli malvarlığı bulunan şirketin vergi borcunun kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilmesinde isabet bulunmadığı hk.
- Danıştay 4. Dairesi; 13.12.1990 tarih ve Esas No : 1990/675, Karar No: 1990/3758 sayılı kararı: Şirketin acze düştüğü saptanmadan, vergi borçlarından dolayı kanuni temsilciyi sorumlu tutmanın mümkün olmadığı hk.
- (5) - Danıştay 4. Dairesi; 16.04.1993 tarih ve Esas No : 1992/1559, Karar No: 1993/1613 sayılı kararı: Davacının yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmasından sonra idarede bulunduğu dönemler için yapılan incelemeyle bulunan farklar nedeniyle, bu farka davacının tutum ve davranışının neden olduğu saptanmadan VUK'nun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu tutularak söz konusu döneme ait vergi ve cezaya muhatap tutulamayacağı hk.
- Danıştay 4. Dairesi; 20.09.1993 tarih ve Esas No : 1994/1131, Karar No: 1994/4186 sayılı kararı : Tüzel kişilerin vergi borcundan kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi, vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil imkanının kalmamış olması, bu durumun temsilcilerin ödevlerini kasıt ve ihmâl sonucu yerine getirmemeleri koşuluna bağlı olduğu hk.

Tüzel kişilerin vergi ve buna bağlı borçları nedeniyle bu kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulabilmeleri ve bu sorumluluğun esaslarıyla ilgili olarak, Maliye Bakanlığı 387 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği⁶ ile 390 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliği'ni⁷ yayınlamıştır.

2.1. Vergi Alacağının Tüzel Kişinin Varlığından Alınamaması

Vergi ya da buna bağlı bir alacak nedeniyle, asıl borçlu olan tüzel kişi yerine, bu tüzel kişinin kanuni temsilcisinin sorumlu tutulabilmesi için, vergi ya da buna bağlı alacağın, tüzel kişinin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerekir.

Ancak, vergi ya da buna bağlı alacağın, tüzel kişinin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olmasından söz edilebilmesi yani amme alacağının tüzel kişinin varlığından tamamen veya kısmen tahsiline imkan kalmadığının söylenebilmesi için, asıl borçlu olan tüzel kişiye karşı, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Cebren Tahsil ve Şekilleri başlıklı 54 üncü maddesinde düzenlenmiş olan yolların tümünün kullanılarak sonuç alınamamış olması gerekir. Bu cebren tahsil yolları şunlardır:

- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,

- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesidir.

2.2. Vergi Alacağının Tüzel Kişiden Alınamamasının Sebebinin Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemesi Olması

Vergi ya da buna bağlı bir alacak nedeniyle, asıl borçlu olan tüzel kişi yerine, bu tüzel kişinin kanuni temsilcisinin sorumlu tutulabilmesinin ikinci koşulu; vergi ya da buna bağlı alacağın tamamen veya kısmen alınamamış olma sebebinin, tüzel kişiye düşen vergi ile ilgili ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmemiş olmasına dayanması gerekmektedir. VUK'nun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasında bu husus, "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden...." sözcükleriyle ifade edilmektedir.

213 Sayılı VUK'nun Mükellefin Ödevleri başlıklı İkinci Kitabında, mükellefin ödevleri; bildirmeler, defter tutma, vesikalar düzenleme ve alma, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi

(6) 387 No.lu Tahsilat Genel Tebliği, 01 Temmuz 1995 tarih ve 22330 Sayılı R.G.'de yayınlamıştır.

(7) 390 No.lu Tahsilat Genel Tebliği, 17 Ocak 1996 tarih ve 22526 Sayılı R.G.'de yayınlamıştır.

alma, yasal defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevleri, olmak üzere altı kısımda gruplandırılmıştır. Ancak dikkat edilirse bu ödevlerin, vergi matrahının belirlenmesine yönelik olduğu görülecektir.

Bir görüşe göre; mükellefin ödevleri yukarıda bahsedilen vergi matrahının tespitine yönelik görevler olduğundan, bu görevlerin yani vergi ile ilgili ödevlerin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmiş olmasına karşın, ödeme gücünün bulunmaması sebebiyle normal vade tarihinde amme alacağının ödenmemesinden kanuni temsilcinin sorumlu tutulamayacağı; ödeme gücünün olmamasından kaynaklanan imkansızlıkla, kanuni temsilcinin temsil edilene ait vergi ödevlerini yerine getirememe veya eksik yerine getirme eylemi arasında bir illiyet bağının bulunduğu, ileri sürülmektedir⁸.

Ancak yasanın dar yorumundan kaynaklanan bu görüşe katılmak mümkün değildir. Keza mükellefin ödevleri sadece 213 Sayılı VUK'nun İkinci Kitabı'nda bahsedilenlerden ibaret değildir.. Anılan yasanın 8 inci maddesinin birinci fıkrasında; "Mükellef, vergi kanunlarına göre ken-

disine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişidir" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı yasanın 110 uncu maddesinde ise; vergi borcunun, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine ödeneceği açıklanmıştır. Bu maddelerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, adına vergi borcu doğan mükellefin, bu vergi borcunu ödeme yükümlülüğünün de bulunduğu söylenebilecektir.

Buna göre gerek vergi matrahının belirlenmesine yönelik olan, gerekse belirlenmiş olan vergi matrahları üzerinden hesaplanan verginin ve buna bağlı alacakların ödenmesine yönelik olan, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden tüzel kişinin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı amme alacakları için, bu tüzel kişilerin kanuni temsilcileri sorumlu tutulabilecektir. Keza, ödeme imkansızlığı nedeniyle vergi borcunun ödenmesinden kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmaması durumu, amme alacağının tahsilini tümüyle tehlikeye düşürebilecektir. Bu ise, VUK'nun 10 uncu maddesinin gerekçesine⁹ aykırı bir durumdur.

(8) Candan Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, ISBN: 975-95831-0-0, s. 33.

(9) "..... Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağının bu mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınmaması halinde, tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların temsilcilerinin kasit ve ihmali aranmaksızın vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi aslı, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır."

Yukarıda üçüncü paragrafta bahsedilen ödeme imkansızlığıyla, vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesi ya da eksik yerine getirilmesi arasındaki illiyet bağı; 213 sayılı VUK'nun 13 üncü maddesinde düzenlenmiş olan mücbir sebeplerin bulunması durumunda ileri sürülebilecektir. Mücbir sebeplerin varlığının ilgililer tarafından ispat edilmesi veya belgelenmesi durumunda, aynı yasanın 15 inci maddesi uyarınca bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemeyecektir ve tarh zamanaşımı da bu süreler kadar uzayacaktır.

2.3. Vergi ile İlgili Ödevlerin Yerine Getirilmesinde Kanuni Temsilcinin Kasıt ve İhmalinin Bulunması

Vergi ya da buna bağlı bir alacak nedeniyle, asıl borçlu olan tüzel kişi yerine, bu tüzel kişinin kanuni temsilcisinin sorumlu tutulabilmesinin üçüncü koşulu; vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde kanuni temsilcinin kasıt ve ihmalinin bulunmasıdır. Ancak bu durum, 3505 Sayılı Kanun'la 10.12.1988 tarihinde yapılan değişiklikten önceki dönemleri kapsamaktadır. Bu değişiklik, "kanuni temsilcinin kasıt ve ihmal" yasa metninden çıkarıldığından, bu tarihten sonraki dönemler için, tüzel kişi yerine kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesinde kasıt ve ihmal koşulu aranmamaktadır.

Kanun koyucu, kanuni temsilcinin kasıt veya ihmali olmaksızın, temsil edilenin (asıl borçlunun) vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemesinin sözkonusu olmayacağı görüşündedir. Dolayısıyla; temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin yerine getirilmemiş olması veya eksik yerine getirilmiş bulunması, bu ödevleri zamanında ve eksiksiz yerine getirmekle görevli kanuni temsilcinin kusurunun göstergesidir¹⁰. Yani vergi ile ilgili ödevlerin mücbir sebepler ve yanılma hali (VUK. Mad. 369) olmaksızın zamanında yerine getirilmemiş olması ya da eksik yerine getirilmiş olması, olayda kasıt veya ihmalin bulunduğu yani kanuni temsilcinin kusurlu olduğunun göstergesi olacaktır. Yeni düzenlemeyle yasa maddesinden "kasıt ve ihmal" sözcüklerinin çıkarılmış olması, kanuni temsilcinin sorumluluğunu, eskiden olduğu gibi, kusura dayalı olmaktan çıkarmamaktadır.

Görüldüğü üzere; Kanun koyucu'nun, ikinci fıkrayı yeniden düzenlerken, kanuni temsilcinin sorumluluğunu dayandırdığı olay, onun bu kusurlu davranışdır. Fıkranın ilk şeklinde var olan "kasıt ve ihmalleriyle" ibaresinin metinden çıkarılmasının nedeni söz konusu kanuna aykırı davranışın, en azından, kanuni temsilcinin ihmalinin göstergesi olmasıdır. Bu yüzden; kanun koyucu, kanuni temsilcinin kanunla

(10) Candan Turgut, a.g.e., s. 43.

kendisine verilen göreve aykırı davranışını kusurluluğuna karine olarak almak suretiyle, uygulamada, vergi idaresinin temsil edilenin varlığından kısmen veya tamamen tahsil edemediği vergi alacakları dolayısıyla kanuni temsilciyi takip edebilmek için, öncelikle, kasıt veya ihmalinin varlığını kanıtlamak zorunda olup olmadığı yolunda sürüp giden tartışmalara son vermek istemiştir¹¹.

3. SORUMLULUĞUN SINIRI

Kanuni temsilcinin, temsil ettiği tüzel kişi yerine sorumluluğu, kanuni temsilcilik sıfatının devamı süresince söz konusudur. Bu sorumluluk, temsil yetkisinin kazanılmasıyla başlar, temsil yetkisinin bitmesiyle sona erer ve bu iki tarih arasındaki dönemi kapsar¹². Kanuni temsilcinin, temsil yetkisinin devam ettiği dönemlerle ilgili olarak vergisel ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinden veya eksik yerine getirilmesinden doğan sorumluluğu, tüzel kişiliğin herhangi bir nedenle son bulmasından veya tasfiyeye girmesinden sonra da devam eder. Bu durum Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin son fıkrasında "Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş

veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz." düzenlemesiyle açıklanmıştır.

Kanuni temsilcilik sıfatının ölüm dışında bitmesi durumunda, temsilcilik yetkisinin sona erebilmesi için temsil göreviyle olan ilişkisinin, özel kanunda, tüzükte veya ana sözleşmede öngörülen usule uygun olarak kesilmesi gerekir. Ayrıca bu durumun üçüncü kişiler nezdinde hüküm ifade edebilmesi için ticaret siciline tescil edilerek, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesi gerekir.

Kanuni temsilci, temsil ettiği tüzel kişinin vergi ve buna bağlı borçları nedeniyle ödenmeyen borcun tamamından tüm malvarlığıyla sorumludur. Dolayısıyla, temsil ettiği tüzel kişinin sermayesinde belirli bir paya sahip olması, bu sorumluluğunu sınırlandırmaz. Bu nedenle, kanuni temsilci, sorumluluktan kurtulmak için, tüzel kişinin sermayesindeki pay oranını ileri süremez.

Vergi kanunlarının dışında, herhangi bir kanunda mükellefiyet veya sorumluluğun devrine ilişkin hüküm

(11) Candan Turgut, a.g.e., s. 47.

(12) - Danıştay 3. Dairesi; 03.02.1988 tarih ve Esas No: 1987/1500, Karar No: 1988/351 sayılı kararı: Vade tarihinden önce yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan davacının, kısmen veya tamamen tahsil imkanı kalmayan şirket borçlarından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulamayacağı hk.

- Danıştay 3. Dairesi; 15.02.1990 tarih ve Esas No: 1987/2714, Karar No: 1990/454 sayılı kararı: Şirkete ait vergi borcunun ilgili bulunduğu dönemde yönetim kurulu üyesi olmayan kişinin şirket borcundan dolayı sorumlu tutulamayacağı hk.

varsa bile; bu hüküm vergilendirme açısından geçerli sayılamaz. Uluslararası vergi anlaşmalarında mükellefiyet veya sorumluluğun devri hakkındaki (vergi kanunlarında yer almayan) bir hüküm, aynen vergi kanunlarında yer alıyormuş gibi geçerli olur. Vergi mükellefiyeti ve sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler, vergi dairelerini bağlamayacağı gibi, vergi yargısını da bağlamaz¹³. Özel sözleşmelerin vergi dairelerine bağlamayacağına ilişkin yasal düzenleme 213 Sayılı VUK'nun 8 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yapılmıştır.

4. BAZI ÖZEL DURUMLARDA SORUMLULUK

Bazı durumlarda, tüzel kişilerin hukuki niteliklerinde değişiklikler olmaktadır. Bu gibi hallerde tüzel kişiler, sürdürmekte oldukları hukuki niteliklerini kaybederler. Tüzel kişilerin tasfiyesi, iflası, tür değiştirmesi, başka bir şirketle birleşmesi, başka bir şirkete devri gibi durumlarda değişen hukuki nitelikleri, temsil yetkilerini de etkiler.

4.1. Tasfiye Halinde Sorumluluk

Tüzel kişilerin tasfiyesinin İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yapılması durumunda, müflis şirketin tasarruf ehliyeti sınırlanır. Bu durumda müflis şirketin alacaklarının

tahsili ve borçlarının ödenmesiyle ilgili olan temsil yetkisi, iflas idaresine geçer.

Anonim şirketlerin Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tasfiye edilmesi aşamasında şirketin temsili, eğer atanmışsa tasfiye memuru tarafından, eğer tasfiye memuru atanmamışsa ya da tasfiye memurunca yapılamayan bazı işlerle sınırlı olarak şirket organları tarafından yerine getirilecektir. Anonim şirketlerle ilgili olan bu hükümler aynı yasanın 476 ncı ve 481 nci maddeleri uyarınca da sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, 489 ncu maddesi uyarınca kooperatif şirketler, 552 nci ve 556 ncı maddesi uyarınca limited şirketler, hakkında da uygulanır. Kollektif şirketlerle ilgili olarak ise yasanın 219 uncu maddesinde; şirketin mahkemelerde ve haricte temsil yetkisinin, tasfiye memurlarına ait olduğu açıklanmıştır. Kollektif şirketle ilgili olan bu hüküm, aynı yasanın 267 nci maddesi uyarınca adi komandit şirketler hakkında da uygulanacaktır. Buna göre, gerek kollektif, gerekse adi komandit şirketlerin Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca tasfiyesi aşamasındaki temsil yetkisi tamamen şirketin tasfiye memuruna ait olacaktır. Tasfiye aşamasında kollektif ve komandit şirket ortaklarının şirketi temsil yetkileri ortadan kalkmaktadır.

(13) Tuncer Mehmet, Vergi Mükellefiyeti ve Sorumluluğuna İlişkin Özel Sözleşmeler, Maliye Postası Dergisi, Sayı : 391.

213 sayılı VUK'nun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişilere düşen vergisel ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğine; 6183 sayılı AATUHK'nun 32 nci maddesinde ise, tüzel kişilerin tasfiyesinde bunların borçlu oldukları amme alacaklarının ödenmesi ve bu kanun hükümlerinin uygulanmasıyla ilgili yükümlülüklerin tasfiye memurlarına geçeceğine, hükmedilmiştir. Yukarıdaki birinci ve ikinci paragraflarda, tüzel kişilerin tasfiyelerinin İLK hükümlerine göre yapılması durumunda temsil yetkisinin iflas idaresine, TTK hükümlerine göre yapılması durumunda ise tasfiye memurlarına geçeceği açıklanmıştır. Buna göre tüzel kişilerin gerek İLK, gerekse TTK hükümlerine göre tasfiyesi aşamasındaki kanuni temsilcileri, bu aşamalardan önceki kişiler olmayıp; iflas idaresi ile tasfiye memurlarıdır.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un Tasfiye Halinde Mesuliyet başlıklı 33 üncü maddesinin ikinci fıkrası, amme alacaklarıyla ilgili olarak tüzel kişilerin tasfiyesi durumundaki sorumluluğu düzenlemiş olup aynen şöyledir: "Tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi

halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez."

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu başlıklı 34 üncü maddesi de yukarıda açıklanan AATUHK'nun 33 üncü maddesine paralel bir düzenlemede bulunmuştur. Bu madde hükmü aynen şöyledir: "Tasfiye memurları kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergileri ödemedi veya bu vergilerle diğer itirazlı tarhiyat için karşılık ayırmadan, İcra ve İflas Kanunu'nun 206 ncı maddesinin 6 ncı sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar.

Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

Vergi aslı ve zamları, kendisine paylaştırma yapılan ortaklardan da aranılabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına müracaat olunmaz.

Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, tasfiyeden hisse alan ortaklara, paylaştırma yapılmışsa veya ortakların tasfiye payları vergileri karşılamaya yetmezse alacaklılara rücu edebilirler."

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 213 Sayılı VUK.'nun 10 uncu maddesi, 5422 sayılı KVK'nun 34 üncü maddesi ve 6183 sayılı AA-TUHK.'nun 32 nci maddesi ile 33 üncü maddesi hükümlerinin birlikte değerlendirilmeleriyle; tüzel kişilerin tasfiyesi aşamasındaki temsil yetkilileri olan iflas idaresi ve tasfiye memurlarının bu yetkileriyle ilgili olan sorumluluklarının sadece tasfiye aşamasındaki faaliyetleriyle ve temsil ettikleri tüzel kişilerin amme borçlarıyla ve de tasfiye sonucunda dağıttıkları para miktarıyla sınırlı olduğu söylenebilecektir¹⁴. İflas idaresi ve tasfiye memurlarının bu sorumlulukları, tasfiye aşamasında temsil ettikleri tüzel kişilerin, tasfiyeye giriş ya da iflasın açılışından önceki faaliyetlerini ve bu faaliyetlerden doğan sorumluluklarını kapsamamaktadır.

4.2. Birleşme, Devir ve Nev'i Değişikliği Halinde Sorumluluk

Türk Ticaret Kanunu'nun Ticaret Şirketlerini düzenleyen İkinci Kitabının Umumi Hükümler başlıklı Birinci Faslı'nın 146 ncı maddesinde birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine il-

tihak etmesinden ibaret olduğu; nevi değiştirmenin ise, bir ticaret şirketinin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi ve yeni nev'e çevrilen şirketin eskisinin devamı olduğu, açıklanmıştır.

Vergi hukukunda birleşme, devir ve nev'i değişikliği ile ilgili yasal düzenlemeler ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesi ile 39 uncu maddeleri arasında yapılmıştır. Bu düzenlemelerde;

- Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda, birleşme sebebiyle infisah eden (dağılan) kurumlar bakımından tasfiye hükümlerinin uygulanacağı (KVK. Mad. 36),

- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini birleşilen kurumun küll halinde devrelerek aynen bilançosuna geçirmesi ve birleşilen kurumun münfesihi kurumun ortaklarına veya sahiplerine devraldığı servet nispetinde hisse vermesi, koşullarında gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu, ayrıca kurumların bu koşullarda nev'i yani şekil değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu (KVK. Mad. 37), açıklanmıştır.

(14) - Danıştay 3. Dairesi; 12.06.1991 tarih ve Esas No: 1991/485, Karar No: 1991/2089 sayılı kararı: Tasfiye işlemi tamamlanmasına karşın, şirketin vergi borcundan dolayı tasfiye memuruna başvuruda bulunmayan vergi dairesinin, kamu alacağını gerektiği gibi takip ettiğinin söylenemeyeceği, dolayısıyla şirketin vergi borcunun kanuni temsilcinin malvarlığından istenilmesinde isabet olmadığı hk.

Tüzel kişilerin birleşme, devir ve tür değiştirme durumlarını kapsayan tasfiyesiz sona ermeleri; ticaret siciline tescil edilerek TTSG.'de yayınlandığı andan itibaren üçüncü kişilere karşı hüküm ifade edecektir. Tasfiyesiz sona eren tüzel kişilik; birleşme, devir ve tür değişikliğinin hukukun gerçekleştiği andan itibaren yeni bir ünvana kavuşacağından, önceki hukuki kimliğini yitirir. Bu andan itibaren tüzel kişiliği temsil yetkisi yeni hukuki kimliğe göre belirlenir. Birleşme ve devir halinde yeni temsil yetkisi birleşilen veya devrolunan kuruma, tür değişikliği durumunda ise yeni türdeki tüzel kişiye ait olacağından, kanuni temsil yetkisi ve bu yetkiden doğan sorumlulukta yeni durumdaki kanuni temsilciye ait olacaktır.

5. TÜZEL KİŞİLERDE ÖZETLE SORUMLULUĞUN UYGULANMA BİÇİMİ

Tüzel kişilere ait vergi ve buna bağlı amme alacaklarından kaynaklanan sorumluluğun koşulları VUK.'nun 10 uncu maddesi ile AA-TUHK'nun mükerrer 35 inci maddesinde, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunacak hapis cezalarıyla ilgili düzenlemeler de yine VUK.'nun 333 üncü maddesinde açıklanmıştır.

5.1. Anonim Şirketlerde Sorumluluk

Anonim şirketlerde amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle şirket tüzel kişiliğine aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapılması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur¹⁵. Anonim şirketin kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Anonim şirketlerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiile nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.2. Limited Şirketlerde Sorumluluk

Limited şirketlerde amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle şirket tüzel kişiliğine aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik

(15) - Danıştay 3. Dairesi; 28.04.1987 tarih ve Esas No: 1986/3302, Karar No: 1987/1071 sayılı kararı: Anonim şirketin borçlarından dolayı ortakların sorumluluğunun taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlı bulunduğu, bu yüzden, taahhüt ettiği sermaye payını tamamen ödeyip ödemediği konusunda tespit bulunmayan ortağın, şirketin vergi borcundan dolayı takibinin olanaklı bulunmadığı hk.

adına kesilir. Amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. AA-TUHK'nun 35 inci maddesi uyarınca, limited şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumlulukları, sermaye oranları ile sınırlı bulunduğundan sınırlı bir sorumluluktur. Ancak limited şirket müdürünün sorumluluğu ise sınırsız bir sorumluluktur. Limited şirketin kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Limited şirketlerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci olan şirket müdürü hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken müdürün yani kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Sorumluluk

Sermayesi paylara bölünmüş yani hisseli komandit şirketlerde amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle şirket tüzel kişiliğine aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden alınamaması

durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. Şirketin komandite ortaklarının sorumluluğu sınırsızdır. Komanditer ortakların ise sorumlulukları bulunmamaktadır. Hisseli komandit şirketin kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.4. Adi Komandit Şirketlerde Sorumluluk

Adi komandit şirketlerde amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle şirket tüzel kişiliğine aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının şirket tüzel kişiliğinden alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. Şirketin komandite ortaklarının sorumluluğu sınırsızdır. Komanditer or-

takların sorumlulukları ise, şirketteki sermayeleri ile sınırlı olarak yani limited şirket ortakları gibi bulunmaktadır¹⁶. Adi komandit şirketin kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Adi komandit şirketlerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.5. Kollektif Şirketlerde Sorumluluk

Kollektif şirketlerde, amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle tüzel kişiliğe aittir. Bu sorumluluk yalnızca, ortaklık faaliyetini ilgilendiren katma değer vergisi, stopaj gelir vergisi gibi yükümlülüklerle ilişkindir. Ancak gelir vergisi ortaklar adına tarh edildiğinden ve vergi aslına bağlı cezalar da ortaklar adına kesildiğinden, şirket tüzel kişiliğinin bu vergi ve cezalardan dolayı sorumluluğu olmayıp, bunlardan ortaklar sorumludur. Amme alacağının tüzel kişilikten alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin yani ortakların şahsi mal varlıklarına baş-

vurulur. Bu sorumluluk sınırsız ve müteselsildir. Kollektif şirketlerin kanuni temsilcileri yani ortakları, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Kollektif şirketlerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci yani ortak hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.6. İktisadi Kamu Müesseselerinde Sorumluluk

İktisadi kamu müesseselerinde amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle tüzel kişiliğe aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının tüzel kişilikten alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. Kanuni temsilciler, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

İktisadi kamu müesseselerinde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç

(16) Yıldız Bülent, Erol Ahmet, Vergi Sistemimizde Sorumluluk(2), Vergi Raporu Dergisi, Sayı : 29.

konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.7. Derneklerde Sorumluluk

Derneklerde, amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle tüzel kişiliğe aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının tüzel kişilikten alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. Derneklerin kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Derneklerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.8. Vakıflarda Sorumluluk

Vakıflarda amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle tüzel kişiliğe aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının tüzel kişilikten

namaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. Vakfın kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar.

Vakıflarda, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, işgörenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

5.9. Kooperatiflerde Sorumluluk

Kooperatif şirketlerde amme alacağından kaynaklanan sorumluluk, öncelikle tüzel kişiliğe aittir. Çünkü verginin mükellefi tüzel kişilik olduğundan; vergiler tüzel kişilik adına tarh olunur, cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Amme alacağının tüzel kişilikten alınamaması durumunda, tüzel kişilik adına yapması gereken vergisel ödevlerini yapmamış olan kanuni temsilcilerin şahsi mal varlıklarına başvurulur. Kooperatiflerin kanuni temsilcileri, kendi dönemlerindeki vergi borcunun sorumlusudurlar. Kooperatifin ana sözleşmesinde, kooperatif malvarlığının borçlarını karşılayamaması halinde ortakların da malvarlıklarıyla sorumlu tutabilecekleri, hüküm altına alınabilir. Bu durumda kooperatifin mal-

varlığından alınamayan amme alacakları için ortakların malvarlıklarına başvurulabilir.

Kooperatiflerde, vergi suçları nedeniyle hükmolunması gereken hapis cezası ise, fiili nedeniyle suça neden olan kanuni temsilci hakkında uygulanır. Eğer suç konusu fiil, iş-görenler tarafından gerçekleştirilmişse, bu fiilden haberdar olması gereken kanuni temsilcinin de sorumluluğu bulunmaktadır.

6. ASLI VE FER'İ NİTELİKTEKİ AMME ALACAKLARI AÇISINDAN SORUMLULUK

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının; vergi ve buna bağlı alacaklar olduğu 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinde, vergi cezaları olduğu aynı yasanın 333 üncü maddesinde, amme alacakları olduğu ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35 inci maddesinde açıklanmıştır. Bu yasal düzenlemelerde açık olduğu üzere tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu; vergi ve buna bağlı alacakları genel olarak da amme alacaklarını kapsamaktadır.

Bu alacaklar; VUK'nun 111 inci maddesine göre alınan normal vade tarihi ile son yapılan tarhiyatın tahakkuk ya da yargı organı kararının tebliğ tarihi arasındaki süreye uygulanan gecikme faizi, aynı yasanın 371 inci maddesine göre alınan nor-

mal vade tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye uygulanan pişmanlık zammı, AATUHK'nun 48 inci maddesine göre alınan normal vade tarihi ile tecil tarihi arasındaki süreye uygulanan tecil faizi, aynı yasanın 51 inci maddesine göre alınan normal vade tarihi ile ödeme tarihi arasındaki süreye uygulanan gecikme zammı ile VUK.'da düzenlenmiş olan vergi cezalarından oluşmaktadır.

Her ne kadar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 1 inci maddesinde bu kanunun vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim ve zamlar hakkında uygulanacağına hükmedilmiş olsa da; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35 inci maddesindeki amme alacakları tabiri, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının sınırını genişletmektedir. AATUHK'nun 1 inci ve 3 üncü maddelerinde amme alacaklarının; devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait mahkeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten ve haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri uygulamasından doğan diğer alacaklar ile bunların takip masraflarını da kapsadığı açıklanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girmeyen ancak T.C. Anayasası'nın 73 üncü maddesinde

yer verilmiş olan "benzeri mali yükümlülükler" de, 6183 sayılı AA-TUHK'nun 1 inci maddesinde açıklanan amme alacaklarının içine girildiğinden, aynı yasanın mükerrer 35 inci maddesi hükmünün uygulanmasında da tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumlulukları kapsamına girecektir. Ancak, uygulamada bu tür alacakların da 213 sayılı VUK kapsamında değerlendirildiği, bu alacaklara zam ve ceza uygulandığı da görülmektedir. Bu amme alacaklarına örnek olarak "fon"lar verilebilir.

7. ÖZGÜRLÜĞÜ BAĞLAYICI CEZALAR (HAPİS CEZALARI) AÇISINDAN SORUMLULUK

Yürürlükteki ceza hukuku kuralları açısından devletçe verilen ve teknik anlamda ceza niteliği taşıyan yaptırımlar Türk Ceza Kanunu'nun 11 inci maddesinde sayılmıştır. Vergi kaçakçılığı ve kaçakçılığa teşebbüs suçları için öngörülen ceza, TCK mad. 11'deki hürriyeti bağlayıcı ceza türünden olan "hapis" cezasıdır. Vergi Usul Yasası'na hapis cezası öngörülen suçların yasada tarif edilmiş bulunması, yargılamanın ceza yargılama makamlarınca gerçekleştirilmesi, cezanın şahsileştirilmesi için ceza hakiminin Türk Ceza Yasasında yer alan tüm tedbirlere başvurulabilmesi, hapis cezasının TCK'nun 11 inci maddesinde yer

alan cezalardan olması bu yaptırımın "ceza" olduğu konusunda tereddütleri tamamen ortadan kaldırmaktadır. Esasen hürriyeti bağlayıcı cezalar hakkında Türk Ceza Kanunu'nda kabul edilen genel ilkeler, vergi ceza hukukunda da geçerlidir¹⁷.

Vergi hukukunda hapis cezalarıyla ilgili yasal düzenlemeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359 uncu ve 360 ıncı maddelerinde yapılmıştır. Bu maddelerden 359 uncu maddede kaçakçılık, 360 ıncı maddede iştirak fiillerine ilişkin olan cezalar düzenlenmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 38 inci maddesinde yer alan "Ceza sorumluluğu şahsidir." hükmü, cezanın sadece yasada suç olarak belirlenen fiili işleyen kusurlu kişiye uygulanabileceğini belirler. Cezaların kişiselliği ilkesi olarak adlandırılan bu kural nedeniyle, tüzel kişilerin cezai sorumluluğu tartışılmakta ve suçlunun ölümü ile ceza sorumluluğunun ortadan kalkacağı kabbullenilmektedir. Soyut bir varlık olan tüzel kişilerin fiilen hapsedilmesi ya da hürriyetlerinin ellerinden alınması fiziken mümkün değildir.

Doktrinde bazı yazarlarca tüzel kişilerin hapsedilmesi yerine faaliyetlerinin durdurulması da ileri sürülmektedir. Ancak soyut bir varlık

(17) Hızlı Yılmaz, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık Suçu, Kazancı Hukuk Yayınları, Ankara, 1984, s. 34.

olan tüzel kişilerin suça neden olan fiili bizzat işleyebilmelerinin mümkün olmayışı ve yukarıda bahsedilen cezaların şahsiliği kuralının da göz önünde tutulması sonucunda, hapis cezasının; fiiliyle suça neden olan kişiye ya da konumu gereği bu fiilden haberdar olan yasal temsilciye uygulanmasının daha yerinde bir seçenek olacağı açıktır. Keza haptiden ya da hürriyet kısıtlamasından söz edilebilmesi için ortada somut bir canlı varlığın yani insan unsurunun bulunması gerekir.

Suçun şekil sorumlusu olan kanuni temsilcilerin değil, suçun ayrıntılarını bilen ve oluşumunda rolü bulunan temsilcilerin cezalandırılması, genel ceza hukuku prensiplerine de uyum sağlamaktadır. 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 gerekmektedir¹⁸.

Bizim vergi mevzuatımız ise (hazinedari bir zihniyeti ön planda tutarak); tüzel kişilerin vergi cezası ile cezalandırılabilmesini esas prensip olarak benimsemiş olmakla beraber, bazı hallerde söz konusu tüzel kişiliğe sahip kurumları yönetenleri de şahsen sorumlu tutmayı ihmal et-

memiştir. Böyle bir davranışı cezaların şahsiliği prensibine bağlılık kadar hazinedari ve vergi güvenliğini ön plana çıkartan bir zihniyetin emareleri olarak kabul etmek daha gerçekçi bir yaklaşımdır¹⁹.

8. DİĞERLERİ

Türk Ceza Hukukunda genelde (TCK. mad. 25) ceza olarak ve bazı hallerde de (TCK.I mad 35) mahkumiyetin yasal sonucu şeklinde düzenlenen meslek ve sanatın icrasından mahrumiyet yaptırımı, vergi ceza hukukunda vergi kaçakçılığı suçu ile kaçakçılığa teşebbüs için öngörülmüştür. Bazı hakları kısıtlayan yaptırımlar grubuna giren ve mevzuatımızda "tatil", "men", "menhüyet", "mahrumiyet" gibi sözcüklerle ifade edilerek, ceza hükmü taşıyan özel nitelikteki birçok yasada yer alan bu yaptırıma, ceza mahkemesince hükmolunması, cezanın sadece faile uygulanarak kişisellik ilkesine uyulması, ceza yargıcının, ceza ve usul hukuku ilkelerine uyarak yargıya varması, meslek ve sanat icrasından mahrumiyet yaptırımının dar anlamda ceza niteliğinde olduğunu göstermektedir. Meslek ve sanatın tatili cezası vergi kaçakçılığı suçlarından hürriyeti bağlayıcı ceza ile birlikte tatbik edildiğinden, asıl

(18) Narter Recep, Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu, Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi, Sayı : 1991/12, s. 12.

(19) Tuncer Mehmet, Tüzel Kişiliğe Sahip Kurumları Yönetenlerin Vergi Cezalarına İlişkin Şahsi Sorumlulukları, Maliye Postası Dergisi, Sayı : 360, s. 25.

ceza olan hapis cezasının infazının bitimi tarihinden uygulanır²⁰.

Vergi hukukunda meslek ve sanat icrasından mahrumiyet ile ilgili yasal düzenlemeler 213 Sayılı VUK'nun 359 uncu ve 360 ıncı maddelerinde yapılmış ve bu cezanın faillere hapis cezasından ayrı olarak ve hapis cezası süresi kadar uygulanacağına yer verilmiştir. Bu cezada da hapis cezası gibi, cezalandırılacak kişinin kim olacağı tartışma konusudur. Tüzel kişinin hapsedilememesine karşın, faaliyetinin durdurulması yoluyla, meslek ve sanat icrasından mahrumiyet yaptırımıyla cezalandırılabilceği ileri sürülebilir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun meslek ve sanat icrasından mahrumiyeti düzenleyen maddelerinde "fiille işleyenler"den söz edilmektedir. Ceza konusu fiil her ne kadar tüzel kişiliğin kimliğinde işlenmiş olsa da ortadan fiili işleyen ve fiiliyle suça neden olan ayrı bir kişilik vardır. Bu, tüzel kişiden farklı olan bir gerçek kişidir. Bu nedenle ve aynı maddelerde düzenlenmiş olan hapis cezasının bir

devam ıniteliğinde de olduğundan, bu cezanın da hapis cezası uygulanan kişiye uygulanması gerekmektedir.

Keza, meslek ve sanat icrasından mahrumiyet cezasının, tüzel kişinin faaliyetini durdurmak şeklinde uygulanması, tüzel kişiliğin faaliyetlerinden yararlanan ve tüzel kişiliğin ortağı ya da yöneticisi durumunda olan diğer kişilerin de bu cezadan etkilenmesi sonucunu doğuracağından, bu fiilin işlenmesini istemeyen iyi niyetli bu kişilerin de cezalandırılması anlamına gelecektir. Bu nedenle, meslek ve sanat icrasından mahrumiyet cezasının, bizzat fiiliyle suça neden olan gerçek kişi fail hakkında uygulanması, tüzel kişinin faaliyetlerinden faydalanan diğer kişilerin bu haklarını da koruyacaktır.

Meslek ve sanat icrasından mahrumiyet cezası, 4369 Sayılı Yasa ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle ceza, 01.01.1999 tarihinden önce işlenen fiillere uygulanabilecektir.

(20) Hızlı Yılmaz, a.g.e., s. 34-35.