



Mevzuat Hükümleri ve Yargı Kararları Çerçevesinde Kanuni Temsilci Kavramının İrdelenmesi



Mustafa Güven
Vergi Denetmeni

1-GİRİŞ

Devlet'in vergi gelirlerinde verimliliğin sağlanması, mükellef ve vergi sorumlularının vergi kanunlarında gösterilen ödevlerinin zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesiyle mümkün bulunmaktadır. Vergi kanunlarında, vergi ehliyeti için kanuni ehliyet koşulu aranmamaktadır. Bu nedenle, vergi ile ödevlerin, bizzat mükellef veya vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmesi şart olarak ortaya konulmamıştır. Diğer taraftan vergi kanunlarının uygulanması sadece gerçek kişiler kapsamamakta, tüzel kişileri ile tüzel kişiliği olmayan mal ya da kişi topluluklarında vergi mükellefi olarak kabul etmekte bu durumda vergi ile ilgili ödev yükümlülüklerinin kendileri tarafından yerine getirilemeyeceğinden bunlara ilişkin ödev ve yükümlüklerin kanunların belirlediği şekilde meydana getirilen organları tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergilendirme ile ilgili ödev ve sorumlulukların vergi mevzuatı çerçevesinde yerine getirilmesi ve vergi gelirlerini düzenli bir şekilde toplanmasını olanaklı kılmak üzere vergi mevzuatımızda "Kanuni Temsilcilik" müessesesine yer verilmiştir. Hukuk sistemimiz tüzel kişilerin, kısıtlı ve küçüklerin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin,

yönetici ve temsilcilerinin eylemleri ve tüzel kişiliklerle ilişkileri, vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu açısından büyük önem kazanmaktadır.

Ancak, tüzel kişiliği kim yada kimlerin temsil edeceği çok önemli bir sorundur. Özellikle vergi incelemelerinde kanuni temsilcilerin tespit edilerek sorumlu tutulmaları çoğu kez mümkün olmamaktadır. TTK, VUK, AATUHK, Noter Kanunun gibi çeşitli kanunlarla yapılan düzenlemeler uygulamada tereddütler doğmasına neden olmakta ve amaçta tam anlamıyla hizmet etmemektedir. Ayrıca yargı kararları da uygulamaya yön verirken çoğu zaman bu kanunların hükümleri ile tezatlıklar oluştuğu görülmektedir.

Biz bu çalışmamızda tüzel kişiliğe haiz Anonim ve Limited Şirketler hakkında genel anlamda bir tanımlama yaptıktan sonra temsil ve sorumluluk noktasında uygulamada ortaya çıkan bazı sıkıntıları irdelleyeceğiz. Bazı noktalar da ise öneri ve görüşlerimizi ortaya koyacağız.

2-ANONİM ŞİRKET

Anonim Şirketler, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş olup, TTK'nın 269 'uncu maddesinde; *"Anonim şirket bir ünvana sahip esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mamelekiyle mesul bulunan şirkettir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Anonim Şirket, *TTK'nun 301 inci maddesine göre, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır ve medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olur.* Anonim şirketlerin sermaye şirketi olması nedeniyle ortakların alacaklarına karşı tahhüt etmiş oldukları sermaye oranları ile sınırlı sorumlulukları vardır. Müştereken bir gayeye erişmek üzere ekonomik değeri olan emek ve mallarını birleştirerek şirket kuran kişilere ait paylarla temsil edilen ve tüzel kişiliğe haiz olan bu ortaklıkların faaliyeti, organları eliyle yürütülür.

Bu organlar; Genel Kurul, Yönetim Kurulu ve Denetim Kurulundan oluşmaktadır . Şirket tüzel kişiliğinin hak ve yetkilerini kullanmak üzere tayin edilen veya seçilen yönetim kurulu bağımsız bir organ olarak görev yapmaktadır. Kendisini seçmiş olsa da genel kuruldan emir almaz, ancak esas mukavele ve yasal sınırlar çerçevesinde hareket eder ve tasarruflarda bulunurlar.

2.1-Anonim Şirketlerde Temsil

Temsil , yaptığı işlemlerle, şirket tüzel kişisini hak sahibi yapabilme ve borç altına sokma yetkisini ifade eder. TTK'nın 317 inci maddesi; *" Anonim şirket idare meclisi tarafından idare ve temsil olunur."* hükmüne yer vermiştir.

Buna göre anonim şirketlerin kanuni temsilcisi idare meclisi, bir diğer ifade ile yönetim kurulu'dur. Bu durumda yönetim kurulu kanuni temsilcisi olma sıfatının bir sonucu olarak ortaklığın gerek iç ilişkide (ortaklara karşı), gerekse dış ilişkide (üçüncü kişilere karşı) temsil yetkisini kullanır. Kanun'un 317 maddesi hükmü genel kuralı belirtmekte, ancak vazifelerin azaların arasında ne şekilde taksim olunacağı 319. maddede düzenlenmektedir. Anılan madde de, *"Esas mukavelede idare ve temsil işlerinin idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit olunur. İdare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil salahiyeti verilir. Esas mukavele ile temsil salahiyetinin 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 salahiyet verilebilir. Bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317. madde hükmü tatbik olunur."* denilmektedir.

Buna göre kanuni temsilci, şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmede alan yetki ile idare meclisi yada genel kurulca temsil salahiyeti verilmiş kişi veya kişiler olacaktır.

Diğer taraftan 279'uncu maddenin ikinci fıkrasının altıncı bendine göre, temsil yetkisinin kimlere verildiğinin ve kullanma usulünün şirketin ana sözleşmesinde açıklanarak bunların ticaret siciline tescil ve ilan zorunlu olduğunu kayıt altına almıştır. Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus da idare ve temsil salahiyeti verilen kişi yada kişilerden birinin mutlak surette yönetim kurulu üyelerinden birisi olmalıdır.

Aynı kanunun 342. maddesine göre de; *yönetim kurulu üyeleri arasında yetkilendirilen murahhas üye veya yönetim kurulu dışından atanan müdürler verilen yetki çerçevesinde şirketi temsil edeceklerdir.* Böylece belirtilen murahhaslar veya pay sahibi veya pay sahibi olmayan müdürlerin **KANUNİ TEMSİLCİ** olarak hukuki sorumlulukları söz konusu olacaktır.

Öte yandan, kanunu'un 323. maddesinde, idare meclisinin şirketi temsile salahiyetli kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirileceği, temsil salahiyetine müteallik kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretinin de sicil memuruna verilmesinin şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre,

-Temsil salahiyetine ilişkin noter tasdikli yetkili organ (yönetim kurulu veya genel kurul) kararı,

-Şirketi temsil salahiyeti verilen kişilerin kimler olduğu, hususlarının ticaret siciline tescil ve ilan edilmiş olması gerekmektedir. Aynı kanununun 38. maddesi gereğince de bu tescilin ilan tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği tabidir.

Kanunun 321. maddesinde de; *"temsil salahiyetli olanlar şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.*

Temsil salahiyetinin tahdidi, hüsnüniyet sahibi üçüncü şahıslara karşı hüküm ifade etmez. Ancak temsil salahiyetinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine hasrolunduğuna veya müştereken kullanılmasına dair tescil ve ilan edilen tahditler muteberdir...." denilmektedir. Bu madde ile temsil salahiyetinin kapsamına işaret edilerek, temsile salahiyetli olanların şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan, tüm işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmaları gerektiği ve bu salahiyetin kapsam olarak sınırlandırılmayacağını ifade edilmektedir.

Bu durumda, 319 madde hükmüne göre temsil salahiyeti verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilmesi için, şirketin mevzuuna dahil olan tüm muamelelerde tam yetkili olmaları zorunludur.

Yukarıda değindiğimiz TTK'nun 321/2 maddesi çerçevesinde yapılan sınırlama üçüncü kişilere karşı ancak tescil ve ilan ile hüküm ifade eder. Yönetim kurulu üyelerinin, şirketi pasif temsil yetkisi sınırlandırılmaz. Bir başka anlatımla yönetim kurulu üyelerinden her hangi birine yapılacak ihbar, ihtar ve tebligatlar bütün yönetim kurulu üyelerine yapılmış sayılır.

Yönetim kurulu üyeliği sürenin dolması, azil veya istifa sebebiyle sona erince sicildeki kaydın silinmesi ve ilan edilmesi gerekir. , görev süresi dolan yönetim kurulunun, şirketi yönetim ve temsili bakımından herhangi bir yetkisi kalmamaktadır.

Yönetim Kurulu üyeleri ile şirketi temsile salahiyetli kimselerin ad ve soyadları, ikametgahları ve tabiiyetleri tescil ve ilan edilir. (TTK. m.300/8)

Bu görev o tarihteki şirket yönetimine ait bulunmaktadır. Bunu yaptırmayanlar bu kusurları yüzünden üçüncü şahısların uğradıkları zararları tazmin ile mükelleftirler. (TTK 40/2)denilmektedir.

Ancak, yaptırmayanlar ifadesiyle o tarihte mevcut bulunan müdür, ortaklar veya istifa eden kişilere mi ait olduğu noktasının da net bir belirleme yapılmamıştır.

3- LIMITED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİL

TTK'nun 503 üncü maddesine göre; *limited Şirket iki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirket olarak tanımlanmıştır.*

Limited Şirketlerin kanunla öngörülen organları " ortaklar genel kurulu" (TTK.m.536) ve "müdürlerdir" (TTK. m.540) Ortak sayısı yirmiyi aşarsa bir de "denetleme" organı vardır. Hukukumuzda Limited Şirketlerin idare ve temsili ile ilgili yasal düzenlemeler 6762 sayılı TTK'nun 321,540,541 ve 542 inci maddelerinde yapılmıştır. Ayrıca, 213 sayılı VUK'nun 10 ve 33 ncü maddelerinde de kanuni temsilcilikle ilgili olarak vergi hukuku açısından yasal düzenlemeler yapılmıştır. Diğer taraftan 6183 sayılı AATUHK'nun mükerrer 35. inci maddesiyle de şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluklarını düzenlemiştir.

3.1-TTK'nun Hükümleri Yönünden Limited Şirketlerde Temsil

TTK'nın 540/1 inci maddesi; *aksi kararlaştırılmadıkça limited şirket ortaklarının hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve temsile yetkili ve mecbur olduklarını, ancak şirket sözleşmesi ve genel kurul kararı ile idare ve temsil yetkisinin ortaklardan bir veya bir kaçına bırakılabileceği gibi dışardan da biride müdür olarak seçilebilir.* Eğer dışarıda müdür seçilme yoluna gidilmiş ise; bu müdürlerinde yetki ve sorumlulukları hakkında ortak olan müdürlere ait hükümler uygulanır. denilmektedir. (TTK 541'inci maddesi) Bu durumda şirket müdürlerinin şirket ortağı olma zorunluluğu yoktur. Müdürler limited ortaklığı, yönetir ve denetlerler. Müdürlerin sözleşmede gösterilmesi zorunlu değildir. (TTK. Md. 506) Buna karşılık müdürlerin ortaklığın tescili için sicil memurluğuna verilecek dilekçede gösterilmeleri ve tescil ve ilan edilmesi gerekir. (TTK'nın 510,511 md.)

Diğer taraftan, TTK'nun 540/3 maddesinde ise; *"kuruluştan sonra şirkete giren ortaklar bu hususta genel kurulun ayrı bir kararı olmadıkça, şirketi idare ve temsile mezun ve mecbur değildir."* düzenlemesiyle sonradan şirkete ortak olan kişinin temsil ve idare yetkisini alabilmesi şirket genel kurulu kararı ile mümkün olacağını belirlemiştir. Buna göre, limited şirketlerde müdürlük görevini belirli bir kimse yada kimselere bırakılıp bırakılmayacağı konusunda yetki tamamıyla ortaklara bırakılmıştır.

Yönetim görevi iç ilişkiyi ilgilendirildiğinden, sözleşme ile veya kararla is-

tenildiği gibi bölünebilir ve sınırlandırılabilir. Buna karşılık temsil yetkisinin bölünebilmesi söz konusu değildir ve sınırlandırılması TTK'nun 321 inci madde-
sindeki esaslara tabidir. (TTK madde 542)

Limited Şirket ortakları arasında bir tüzelkişiliği varsa ve buna temsil yetkisi verilmek isteniyorsa, ancak o tüzel kişi adına limited ortaklığın temsil ve yönetimi üzerine almış bulunan gerçek kişi limited ortaklığın temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir. (TTK'nın 540/4)

Ortaklık defterini tutmak, kar ve zarar hesabı ile bilanço hazırlamak, ortaklık defterini tutmak müdürlerin görevidir.

Müdürlerin haiz oldukları temsil salahiyetinin şümul ve tahdidi hakkında Anonim Şirketin idare meclisine dair olan TTK'nun 321 inci madde hükmü tatbik olacağı TTK'nun 542. inci maddesi ile hüküm altına almıştır.

Bu durumda, TTK'nun 321 inci maddesi; *limited ortaklık içinde cari olacağından temsil yetkisine salahiyetli olanlar şirketin maksat ve mevzuuna giren her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.*

Temsil yetkisinin tehdidi, hüsniyet sahibi üçüncü kişilere karşı hüküm ifade etmez. Ancak, temsil salahiyetinin sadece merkezin veya bir şubenin işlerine hasrolunduğuna veya müştereken kullanılmasına dair tescil ve ilan edilen tahditler muteberdir.

Öte yandan TTK'nun 511 inci maddesine göre, *tescil ve ilanı gereken hususlar arasında limited şirketi ortaklarının kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı da sayılmıştır.* Ayrıca şirket esas mukavelesinde yapılacak değişikliklerin tescil ve ilan edileceği ve tutulması zorunlu olan pay defterine, ortakların ad ve soyadları ile pay miktarlarının, vukuu bulan ödemelerin, pay devir ve intikali ve hususlara ilişkin değişikliklerin pay defterine kaydedilmesi gerektiği kurala bağlanmıştır.

Diğer taraftan, TTK'nın 520 inci maddesi ile; *ortaklık pay devirlerinin yazılı şekilde yapılması ve noter tasdikli olması, ortakların devir işlemine muvafakat etmesi ve pay devrinin pay defterine kaydedilmesi mecburiyetini bulunduğu kayıt altına alınmıştır..*

Limited şirketlerde kanuni temsilcilik; istifa, seçilme şartlarının yetirilmesi, görev süresinin dolması, azloluşması ve ölüm gibi sebeplerle sona erebilir. Limited şirketlerde görev süresi dolan müdürün yerine yeni bir seçim yapıl-

madığı takdirde, ortakların tümü şirketi yönetme ve temsil etme yetkisine sahiptirler.

4- VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN HÜKÜMLER ve TEBLİĞLER

4.1-Vergi Hukukunda Kanuni Temsilci

Vergi hukukunda; kanuni temsilcilik 213 sayılı Vergi Usul Kanunun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. uncu maddesi ile belirlenmiş *"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 teşekküllerin 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, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. "*

Ancak, tüzel kişilerin kimler olduğu konusunda vergi hukukunda bir belirleme yapılmamış, dolayısıyla yukarıda detaylı bir şekilde açıklandığı üzere belirleme Türk Ticaret Kanun ilgili hükümleri ve tüzel kişilerin kuruluşları ile ilgili kanun, tüzük, ana sözleşme hükümlerine göre yapılmıştır.

Vergi sistemimizdeki kanuni temsilcilik müessesesi, esas olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da yer verilmiştir. Kanuni temsilcilerin sorumlulukları, vergiyi doğuran olayın oluşmasından verginin ödenmesi gereken safhaya kadar geçen sürede 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine takip ve tahsilat safhalarında ise 6183 sayılı kanun hükümlerine göre belirlenmektedir.

Diğer taraftan; Vergi Usul Kanunun cezaları düzenleyen dördüncü kitabında da vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin ne şekilde cezalandırılacağı düzenlenmiş olup, ilgili maddeler aşağıdaki gibidir.

Madde 331- *Vergi Kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyai cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalarla cezalandırılırlar.*

Madde 333- *"Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezalarının tüzel kişiler adına kesilir.*

Adı geçen maddenin ikinci fıkrasında ise; tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin ceza sorumluluğu düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede, *tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında VUK'nun 10. maddesi hükmünün uygulanacağı bildirilmiştir.*

VUK'nun 333. maddesinin üçüncü fıkrasında ise VUK'nun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

2365 sayılı kanunla 333. madde de değişiklik yapılmadan önce, ceza mahkemelerince yargılanacak olan suçlar nedeniyle yapılacak takibat ve hükmedilecek cezaların tüzel kişilerde nasıl uygulanacağı konusunda açıklık yoktur. Yukarıda belirtilen bent ile bu konu açıklığa kavuşturulmuştur. Diğer taraftan, bu fıkra hükmüne göre uygulanacak cezalar konusunda önem arz eden konular 143 seri nolu VUK. Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Ayrıca Sah-te Belge ticareti yapanlara ilişkin 306 nolu vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlemeler yapılmıştır. Maliye İdaresinin Kanuni Temsilci kavramına ilişkin görüşlerini ortaya koyan belirlemeler aşağıdaki bölümde açıklanmıştır.

4.2-KANUNİ TEMSİLCİYİ BELİRLEMeye YÖNELİK TEBLİĞLER

17.01.1996 tarih ve 22526 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 390 seri nolu Tahsilat genel tebliğinde; Anonim şirketin kanuni temsilcileri ile ilgili olarak;

1-Öncelikle şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı,

2-Esas sözleşmede şirketi temsile yetkili üye belirlenmemiş ise sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula yönetim kurulu üyesi olması şartıyla mu-rahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olmayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği,

3-Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinden temsil salahiyetinin; yönetim kurulu üyele-rinden biri veya bir kaçının yada yönetim kurulu üyelerinde en az biri ile bir-likte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği, hu-susları tescil ve ilanının yapıldığı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesine bakılarak be-lirlenecektir." Denilmektedir.

Diğer taraftan aynı tebliğin III.Bilgi Verme Mecburiyeti başlıklı bölümünde yapılan düzenlemeye göre;

6183 sayılı Kanununun mükerrer 35. maddesi uygulamasında; 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ve bu Tebliğ'de yapılan açıklamalar uyarınca vergi dairelerince kanuni temsilcilerin takip işlemlerinde, herhangi bir yanlışlığa meydan verilmemesi açısından, anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin bilinmesi gerekmektedir..... anonim şirketlerde; şirketin halihazırda kanuni temsilcisi olan kişilerin ad ve soyadları ile ikametgah adreslerinin tescil ve ilan edildiği Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinin bir örneğinin bir örneğini yayımını izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde, kanuni temsilcilerinin sonradan değişmesi halinde ise değişikliğin, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi de eklenmek suretiyle, değişikliğin tescil ve ilan edildiği ayı izleyen ayın başından itibaren 1 ay içerisinde, bir yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirme mecburiyeti getirilmiştir.

Aynı şekilde; vergi numarası kapsamında bulunan kanuni temsilcilerin kimler olduğuna yönelik çıkarılan 264 seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kanuni temsilci konusunda idarenin görüşünün yansıtmaktadır.

264 seri No.lu VUK'nun Genel tebliğinde;

"...Diğer taraftan, Bakanlığımıza intikal eden olaylardan şirketi temsile yetkili kişilerin kimler olduğu konusunda tereddütler bulunduğu anlaşılmıştır. Vergi numarası kapsamında bulunan şirket temsilcilerin kimler olacağının, Türk Ticaret Kanunu'nun sermaye şirketlerinin temsiline ilişkin hükümlerine göre tespit edilmesi gerekir. Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesi uyarınca anonim şirketlerde şirketin idare ve temsili esas itibarıyla yönetim kuruluna aittir. Kanunun anılan maddesi şirketin temsiline ilişkin genel kuralı belirlemiş, görevlerin üyeler arasında ne şekilde taksim olunacağı ise 319. madde de düzenlenmiştir. Söz konusu madde de, yönetim kuruluna ait olan şirketi temsil ve idare yetkisinin, esas sözleşme ile yönetim kurulu üyelerinden en az biri veya birden fazlasına veya esas sözleşmede genel kuralı veya yönetim kurula verilecek yetki ile yönetim kurulu üyesi olmaları şartıyla murahhas üyelere veya pay sahibi olmaları zorunlu bulunmayan müdürlere devredilebileceği belirtilmiştir.

Buna göre; vergi numarası alma zorunluluğu bulunan şirket temsilcilerinin temsilcilik sıfatının kanundan doğması veya şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmede alan yetki ile yönetim kurulu yada genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişilerden olması gerekir. Bir başka ifadeyle, kanuna dayanan temsil yetkisine haiz bulunan

kişiler vergi numarası alacaktır. ..." şeklinde açıklamalarla, Türk Ticaret Kanunu'nun 319/2 maddesi kapsamında temsil yetkisini devralanlar kanuni temsilci kabul edilerek, konu açıklığa kavuşturulmuştur.

Ancak, VUK'nun cezalara yönelik 333. maddesine açıklık kazandırmak amacıyla yayımlanan 143. seri Nolu Tebliğ ile yapılan belirleme aşağıdaki gibidir;

"Bilindiği üzere ceza hukukunun başta gelen prensiplerinde biri, cezaların gerçek kişiler adına düzenlenmiş olmasıdır. Ayrıca cezanın, suçu bilfiil işleyen kimseye çektirilmesi de cezada şahsilik prensibinin gereğidir. Yapılan düzenlenmede bu prensibe sadık kalınarak, tüzel kişiliği ceza sorumlusu tutmak gibi bir anlayışa yer verilmemiştir. Fakat, genel ceza prensiplerine uyum sağlamak için yapılan bu düzenlenmedeki esas amaç, suçun şekil ve sorumlusu olan kanuni temsilcileri 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." Denilmektedir.

306 seri nolu Vergi Usul Genel Tebliğinde ise özetle şu hükümler yer almaktadır.

Öte yandan, Türk Ceza Kanununun (3) 1 inci maddesinde suçlar; cürüm ve kabahat olarak belirlenmiş, aynı Kanunun 45 inci maddesinde de, cürümde kastın bulunmaması halinin cezayı kaldıracağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; failin, fiilin oluşturduğu suçtan sorumlu tutulabilmesi için kastın mevcudiyeti gerekmekte, kasten hareket edilmiş sayılabilmesi için suç oluşturmanın fiilin bilerek ve isteyerek işlenmiş olması, dolayısıyla da bunun araştırılması icap etmektedir.

Yukarıdaki hükümler göz önüne alındığında, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin gerek düzenlenmesinin gerekse kullanılmasının kaçakçılık suçunun oluşması yönünden ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi, kastın karinesi olup, bunun ayrıca değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka belge verilebilmektedir. Bu gibi durumlarda iş veya hizmetin mahiyetine göre

belgeyi alan tarafın bu belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olup olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda sahte belgeyi kullanmış olan mükellefin, bu belgenin satın aldığı mal veya hizmeti sağlayana ait olmadığını bilip bilmemesi önem taşıyacaktır. Şayet kullanıcının belgenin sahte olduğunu bilmesi gerekiyorsa, bir başka deyimle, kasıt söz konusu ise burada 359 uncu maddede belirtilen anlamda bir sahte belge kullanımı söz konusu olacaktır. Aksi takdirde ise suçun maddesi unsuru oluşmadığından durum madde kapsamında değerlendirilemeyecektir....

5-KONUyla İlgili Yargı Kararları

Bu bölümde konuyla ilgili özellik arzeden yargı kararları belirtilecektir.

Danıştay Yedinci Daire Tarih : 27.06.2001 Esas No : 2000/3801 Karar No : 2001/2476

Limited şirketteki hissesinin tamamını noter tasdikli hisse devir sözleşmesi ile devrettiği ve bu durumun Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanarak tescil ve ilan edildiği hususlarının taraflar arasında ihtilafsız bulunması karşısında, şirketle hiçbir hukuki bağı kalmayan davacı, hisse devrinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarından sorumlu tutulamaz.

Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu T:31.03.1995, E:95/21 K:95/116

Herhangi bir sebeple kanuni temsilcilik sıfatı sona erdiği halde keyfiyeti tescil ve ilan ettirilmemiş olması vergi borçları yönünden önem taşımamakta ve pay defterine keyfiyetin yazılması yeterli görülmekte ise de; diğer borçlar açısından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluktan kurtulmak için durumun tescil ve ilan ettirilmesi zorunluluk arz etmektedir.

Danıştay 11. Dairesi Tarih 09.12.1998 Esas: 1998/3524, Karar No:1998/4390 sayılı kararıyla;

Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği ve bilahare şirket müdürlüğü görevini üstlendiği anlaşılmakta olup, bu haliyle şirket ortağı ve müdür olmadan önceki dönemlere ilişkin olarak vergi borcunun ödenmesi konusunda davacıya bir sorumluluk yüklenemeyeceği hakkında.

Ayrıca, istifasını noter kanalıyla bildiren yönetim kurulu üyesinin, bu tarihten sonraki şirket borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.

Danıştay VDDGK Tarih : 29.11.2002 Esas No : 2002/361 Karar No: 2002/444

Limited şirketteki payını devreden müdürün, limited şirketi temsile yetkili olmadığı, bu kişi tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği.

Karar: Yükümlü şirketin 1997 yılında yaptığı mal ve hizmet alımlarını içereği itibariyle yanıltıcı faturalarla belgelendirdiği tespit edilerek adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisini terkin eden vergi mahkemesi ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğü tarafından temyiz edilmiştir. Dava dosyasından örneği bulunan ve (...) Noterliğince düzenlenen imza sirkülerinin dayanağı olan ortaklar kurulunun 19.01.1995 tarihli kararıyla (...)’ın bu tarihte şirket ortağı olması nedeniyle müdür seçildiği anlaşılmaktadır. Mahkemece verilen ara kararına cevaben (...) Ticaret Sicil Memurluğunun gönderdiği yazıdan; davanın açıldığı tarihte şirket ortaklarının (...) ve (...) olduğu, yukarıda sözü edilen 1995 tarihli ortaklar kurulu kararı dışında şirketi müdür sıfatıyla temsile yetkili kılınan başka bir kimsenin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Esas mukavele ile değil ortaklar kurulu kararıyla şirketi temsil yetkisi tanınarak müdür olarak atanan bir ortağın, şirketteki paylarının tümünü üçüncü bir kişiye devretmesiyle ortaklık sıfatının sona ermesinden sonra yeni ortaklar tarafından ortaklar dışından müdür olarak atanmadıkça şirketi temsil yetkisinin devam ettiği düşünülemez.

(...)’ın şirketteki payını Ticaret Sicilinde de tescil edilen devir senedi ile 27.09.1996 tarihinde (..)’ya devrederek ortaklıktan ayrılması ve yeni ortaklar tarafından müdür olarak görevlendirilmemesi nedeniyle, devir tarihinden sonra davacı şirket kanuni temsilci sıfatıyla temsil etmesi söz konusu değildir. Belirtilen hukuki durum ve mahkemenin ara kararı üzerine Ticaret Sicil Memurluğunca verilen bilgiler karşısında, şirketi temsile yetkisi bulunmayan (...) tarafından açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken, yazılı gerekçeyle verilen karar hukuka uygun görülmemiştir.

Danıştay VDDGK Tarih : 26.11.1999 Esas No : 1999/131 Karar No : 1999/505

Karar: Paylarını bir üçüncü kişiye tüm hak ve yükümlülüğüyle 27.10.1987 tarihinde devrederek ortaklığından ayrıldığı limited şirketin defter ve belgelerinin ibraz edilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek şirket tüzel kişiliği adına salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisinin tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptaline ilişkin ısrar kararı vergi dairesi müdürlüğünce temyiz edilmiştir. ..

Davaya konu ödeme emrinin, (...) Tarım Ürünleri Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketindeki paylarını **14.1.1998'de** ticaret sicilinde tescil edilen 27.10.1987 tarihli devir sözleşmesiyle devrederek ortaklık ve yönetim kurulu üyeliğinden ayrılan davacı ve ortağı ...'den **3.2.1992** tarihli yazıyla istenen şirkete ait **1987** yılı defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle şirketin Nisan ve Mayıs 1987 dönemlerinde uyguladığı katma değer vergisi indirimleri kabul edilmeyerek re'sen salınan cezalı katma değer vergisinin vadesinde ödenmemesi üzerine düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi indiriminin kabul edilebilmesi için yasal defterlere kayıtlı olduğunun kanıtlanması yükümlülüğü, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan davacıya değil faaliyeti sürmekte olan şirkete aittir.

Davacının kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonraki şirket temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gereken defter ve belge ibraz etme ödevinin davacı tarafından yerine getirilmediğinden bahisle yapılan tarhiyatta davacının kasit ve ihmali bulunduğundan söz edilerek Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve cezalardan sorumlu tutulması hukuka uygun bulunmamaktadır...

Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesi Tarih: 27.09.2001 Es. No: 2001/5007 Kar. No : 2001/8710

Vergi mükellefi olan tüzel kişiler vergi kanunlarına göre üzerine düşen görevleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilerek, kanunda öngörülen cezalarda bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanır.

Tüzel kişilerin, kanuni temsilcisi dışındaki personelinin bu cezai fiilleri işlemeleri halinde asıl olan, kişilerin istihdam ettiği personelin, kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş gördüğüdür ve işlenen fiillerden, kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir.

Personelin, temsilcilerinin irade, istek ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez. Ancak bu durumun kanıtlanması gerekir.

6-DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER

Yukarı da izah edildiği üzere cezai sorumluluk açısından Anonim ve Li-

imited Şirketlerin kanuni temsilcisinin belirlemesinde çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu konuda aynı doğrultuda olmayan muhtelif yargı kararları mevcuttur. Kanuni temsilcilerin kimler olduğu, ve hangi kayıtların esas alınacağına dair bir belirleme yoktur. Asıl olarak şirket ana sözleşmesinde ve ticaret sicil gazetesinde belirtilmiş kişilerin temsilci olarak dikkate almak gerekir. Ancak mahkeme kararlarından da anlaşılacağı üzere noter yoluyla hisse devri yapılmakta ve bu husus herhangi vergi dairesine veya ticaret siciline bildirilmemekte dolayısıyla kayıtlar ile gerçek durum birbirine uymamaktadır. İnceleme sırasında çoğu kez mükellef tarafından defter ve belge ibrazı yapılmadığından vergi dairesi ve ticaret sicili kayıtları esas alınmakta ve sorumlular buna göre tespit edilmektedir. Olay mahkemeye intikal ettiğinden ise, eski tarihli noter devir sözleşmeleri ibraz edilerek sorumlulukta kurtulmaktadır. Diğer taraftan TTK hükümleri uyarınca ana sözleşme veya ortaklık hisse devrine ilişkin işlemler ve bildirimler o tarihte yönetimde bulunanlara yüklenmiştir. Ortaklık hissesini devreden ancak müdürlük görevinden ayrıldığına dair herhangi bir belirleme yapılmadığından bu kimselerin halen müdür olup olmadıkları tartışma konusu olmaktadır. Bu şirketler tarafından defter ve belge ibrazı söz konusu olmadığından Ortaklık Pay defterinde herhangi bir kararın bulunup bulunmadığı da tespit edilememektedir.

Gerçekten şirketle herhangi bağı kalmayan kimse ticaret siciline halen müdür ve ortak olarak gözükmektedir. Bu durumda incelemenin ticaret siciline dayanılarak yapılması ve bu kişilerin kanuni temsilci olarak kabul edilmesi sonucunu ortaya koymaktadır. Bu durumda VUK'nun suçu bildirmeye yönelik maddeleri doğrultusunda tanzim edilen vergi suçu raporlarının yanlış kişiler adına düzenlenmesine sebep olunmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, Özellikle Limited şirketler kuruluşu itibarıyla basit bir şirket türü olduğundan ve uygulamada en çok karşılaşılan şirket olma özelliği taşıdığından haksız kazanç temin etmek ,sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek için kolaylıkla kurulabilmektedirler. Bu tür işletmelere genelde okuma yazması bile olmayan simitçi, çaycı gibi kişiler ortak yapılarak ticaret siciline tescil ve ilan edilmekte ve piyasaya komisyon karşılığı belge satmanın alt yapısı hazırlamaktadırlar. Diğer taraftan belli bir süre geçtikten sonra noter hisse devri sözleşmesi ile ortaklıkta çıkılmakta ve bu husus vergi dairesine bildirilmediği gibi ticaret siciline de tescil ettirilmediği için sorumlular çoğu kez belirlenememektedir Hisse devir sözleşmelerinin

noterde yapılması ve bu hususun şirketin pay defterine kayıt edilmesi gerekmektedir. Ancak hisse devir sözleşmelerin noterler tarafından vergi dairesine veya ticaret siciline bildirilmeye yönelik herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığında bunlar tarafından da bildirilmeleri mümkün olmamaktadır. Bu hususta mevzuat değişikliği yapılmalıdır.

Vergi inceleme sırasında yapılan araştırmalardan ticaret siciline ve vergi dairesi kayıtlarında şirket ortağı ve müdür olarak görünen kişilerin gerçekte olmadıkları, işyerinin boş olduğu, bildirdikleri adreste bulunmadıkları ve çoğu kez muhtarlıklarda kayıtlarını almadan adres değişiklikleri yaptıkları anlaşılmaktadır. Bu nedenle, bilgi , defter ve belge isteme amaçlı yazıların tebliği mümkün olmamaktadır. Bazı durumlarda VUK' ta kayıt altına alınan suçun kim yazılacağı konusunda tereddütler oluşmaktadır.

Ancak, sahte belge düzenleme fiili ile ilgili olarak yargıtay tarafından verilen kararda;Asıl olan tüzelkişilerin istihdam ettiği personelin kanuni temsilcinin emir ve talimatıyla hareket edip iş görmesidir. İdari yönden hiyerarşi piramidinin en üst noktasında kanuni temsilciler yer alırlar; diğerleri emir ve talimatı uygularlar. Bu uygulama sırasında işlenen fiillerden kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekir. Personelin fiillerin işlenmesinden doğrudan bir çıkarları yoktur. Örneğin mal ve hizmet alımı olmadığı halde alım belgesi alarak gideri arttırıp matrahın düşürülmesinde yada komisyon karşılığı fatura düzenlenip verilmesinde personelin kişisel bir çıkarı olduğu düşünülemez. İstisnai de olsa, emir ve talimata karşı gelerek bu fiillerin personel tarafından işlenmesi mümkündür; bu durumda fiilli işleyen cezai sorumluluğunu kabul etmek gerekecektir. Kanuni temsilcileri cezai sorumluluktan kurtulması için personelin, tüzel kişinin yazılı kurallarına, kararlarına, emir ve talimatlarına kendiliğinden aykırı davrandığının delillerini ortaya koyması gerekir. Denilmektedir.

Tüzel kişilerin birden fazla kanuni temsilcilerinin bulunması suçun, eylem ve fikir işbirliği içinde işlenmediğinin anlaşılması halinde sorumluluk, cezanın şahsiliği ilkesine bağlı olarak temsil yetkisinin bölüşümündeki ağırlık ve sınırlar dikkate alınarak suçun şekil sorumlusu değil ayrıntısını bilen ve oluşumunda rolü olan temsilciye aittir

Ancak inceleme elemanı suçun kimin işlediğini tespit etme noktasında çok ciddi sıkıntılarla karşı karşıyadır. Çünkü esas olarak bu belirleme yargılama ile ortaya konulabilir. İnceleme elemanı ancak suçun varlığını ortaya koyabi-

lir. Suçun ve suçlunun tespit edilmesi tarafların ifadesine başvurulması ve çoğu kez savcılarca gerekli araştırmanın yapılması gerektirmektedir. İnceleme elemanın yargıç veya savcının görev alanına giren bir konuda karar veremeyeceği tabiidir.

Kısaca aslanan inceleme elemanınca VUK' ilgili hükümlerinin ihlal edildiğine ilişkin bir husus ittilasına girdiğinde konuyu kamu davası açılmasını teminen savcılıklara bildirilmesidir. Bu nedenle, defter ve belge ibrazı olmaması ve şirketin temsilci ve ortaklarına ulaşamaması halinde kanuni temsilci olarak ticaret sicili ve vergi dairesindeki kayıtlar esas alınmakta ve düzenlenen vergi suçu raporlarında bu bilgilere yer verilmektedir. Yargılama aşamasında (iddianame hazırlanması veya yargılama) ortaya çıkabilecek aksi tespitlerin yargılama sırasında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 1- TTK,
- 2- VUK
- 3- TCK
- 3- NOTER Kanunu
- 5- (390) SERİ nolu Tahsilat Genel Tebliği 17.01.1996 tarih ve 22526 sayılı R.G yayınlanmıştır.)
- 6- 264 seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.03.1998 tarih ve 23300 sayılı RG)
- 7- 390 seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği (17.01.1996 tarih 22526 sayılı RG yayınlanmıştır.)
- 7- 143. seri Nolu Tebliği
- 8- 306 nolu VUKGT
- 9- Yargı Kararları