



## KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNA UYGULANACAK NORM

İsmail PAMUK<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Türk vergi mevzuatının oldukça karışık, sürekli değişime maruz kalan, kısmen istikrarsız, bazen de eksik ve yarım bir görünüm arz ettiği malumdur. Ancak mevzuatla uğraşanların kimi zaman naif ve ince düşünceli yanları keşfettiklerinde yaptıkları işten ayrı bir keyif aldıkları da açıktır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, bu zor ve gırtlık alanın dikkate değer ve önemli bir uğraş mevzuatıdır. Konuya ilişkin düzenlemeler temel olarak "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlığı altında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlığını taşıyan mükerrer 35'inci maddesinde yer almaktadır. İlk bakışta birbirinin neredeyse aynı olduğu izlenimini veren bu iki madde bazen çakışsa da esasen

önemli farklılıklar arz etmektedir. Diğer taraftan bu iki maddeyi paralellikleri nedeniyle çatışan maddeler olarak değil de, birbirine tamamlayan maddeler şeklinde düşünmek daha yerinde olacaktır. Zira her iki madde de kamu alacağının tahsiline yönelik olup, birer güvenlik müessesisi şeklinde düşünülebilir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin olarak ayrıca VUK'un 333'üncü maddesi ile 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesinde de düzenlemeler bulunmaktadır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna uygulanacak normu açıklama amacını taşıyan bu çalışmada, öncelikle kanuni temsilci kavramı ele alınacak, daha sonra VUK'un 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı mükerrer Kanunun 35'inci maddesi tetkik edilerek bu temelde yapılan değerlendirmelere yer verilecektir.

### 2- KANUNİ TEMSİLCİ

Türk Dil Kurumuna göre temsilci; hak ve görev bakımından birinin veya bir topluluğun adına davranan kimsedir.<sup>1</sup> Diğer bir tanıma göre tem-

\*Vergi Denetmeni

<sup>1</sup>Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, e.t.09/11/2010

silci; başkasının nam ve hesabına hareket ederek irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi hak sahibi ya da borçlu duruma getirebilen kişidir.<sup>2</sup> Temsilcinin, temsil yetkisini aldığı kaynağa göre iradi temsilci ve kanuni temsilci olarak ikiye ayrılarak ele alındığı ve değerlendirildiği görülmektedir. Buna göre kanuni temsilci; temsil yetkisini kandan alırken, iradi temsilci temsil yetkisini temsil edilenin irade beyanından almaktadır.<sup>3</sup>

213 sayılı VUK'un 8'inci maddesinde vergi sorumlusu ve mükellef tanımlanmıştır. Madde hükmü uyarınca mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Mezkûr madde hükmüne göre; bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamdır. Ancak ne vergi sorumlusu, ne de mükellef kavramları, kanuni temsilci kavramını karşılamamaktadır. Öte taraftan ne VUK'da, ne de 6183 sayılı Kanun'da kanuni temsilcinin tanımına rastlanmamaktadır.

Bir görüşe göre; kanuni temsilci vasfında olanları idare eden, temsilci ve mümessiller olarak üç grupta toplanmakta ve bunlar aşağıdaki şekilde açıklamaktadır<sup>4</sup>;

#### **İdare Edenler:**

- \_Kollektif şirketlerde; her bir ortak,
- \_Anonim şirketlerde; yönetim kurulu, atanmışsa kayyımlar, tasfiye memurları ve müdürler,
- \_Limited şirketlerde; müdür atanmamışsa ortaklar-

dan her biri, müdür atanmışsa müdür veya müdürler, \_Sermayesi payları bölünmüş komandit şirketlerde; komandite ortaklar, \_Kooperatiflerde; yönetim kurulu üyeleri, \_Vakıflar, cemaatler, dernek ve sendikalarda; yönetim kurulu üyeleri.

#### **Temsilciler:**

\_Küçüklerin velileri veya yoksa atanan vasileri, \_Belli işleri görmek veya mal varlığını yönetme ve menfaatlerini korumak için vesayet makamınca atanan kayyımlar.

#### **Mümessiller:**

\_Mirası reddetmemiş mirasçılar.  
Yukarıda ele alınanlardan, mirasçılar hariç, her birinin kanuni temsilci sıfatını taşıdığı açıktır. Buna karşılık bu tasnifin tenkite açık yönleri bulunmaktadır. Öncelikle, tasnifte yer alan temsilci ve mümessil ayrımı net değildir. Diğer yandan tasnifte mirası reddetmemiş mirasçılar mümessiller olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte ölmüş birinin kanuni temsilcisinden bahsetmek yerinde olmayacaktır. VUK'un 12'nci maddesi uyarınca; ölüm halinde mükellefin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçılardan her biri ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumlu olurlar. Mezkûr madde hükmüne göre, kanuni temsilci kavramı mirasçılarının durumunu tam olarak karşılayamamaktadır. Bu hüküm uyarınca mirasçıları, kanuni temsilci olarak değil, vergi sorumlusu değerlendirmek daha doğru olacaktır.

Çalışmanın bu bölümünde yapılan açıklama-

<sup>2</sup>ÇELEN Mustafa, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", Vergi Dünyası, Sayı:273, 2004, s.99

<sup>3</sup>GÜRGÜR Şebnem Pınar, YEŞİLYURT Eren, "Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I", Yaklaşım, Sayı:130, 2003, s. 127

<sup>4</sup>BAHAR Cevdet Okan, "Kanuni Temsilciler",Yaklaşım, Sayı:124, 2003, s.198

lardan hareket edilerek kanuni temsilciyi; vergi mükellefi ya da vergi sorumlusunun vergisel ödevlerini yerine getirmek bakımından vergi kanunları ile yükümlülük altına sokulmuş kişi olarak tanımlamak mümkündür.

### **3- VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU**

Daha önce de belirtildiği üzere, düzenleme Kanununun 10'uncu maddesinde yapılmıştır. Madde hükmüne göre;

*“Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

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

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

*Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiye girişi tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”*

Yukarıda verilen madde hükmü ihdas edildiği 1950 yılından 1989 yılına kadar değişikliğe uğramaksızın uygulandıktan sonra, 3505 sayılı Ka-

nun’la 01.01.1989 tarihinden geçerli olmak üzere değişikliğe maruz kalmıştır. Yapılan değişiklikten önce bahis konusu maddenin ikinci fıkrası; *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.”* şeklindedir. Fıkranın eski ve yeni hali tetkik edildiğinde; değişiklik sonrası kasıt ve ihmalin aranmadığı görülmektedir. Bu halde VUK’un 10’uncu maddesinde vergisel ödevleri yerine getirme bakımından düzenlenen sorumluluk artık kusursuz sorumluluktur. Bilindiği üzere, kusursuz sorumluluk ilkesi, meydana gelen zararın tazmini yükümlülüğünün doğması için kusurun gerekli olmadığını ifade etmektedir. Ancak aksi görüşte bulunan yazarlar da vardır. Karşı görüş bildiren Barlass’a göre; sorumluluk için, ortaklık hakkında yapılan tatbikatın sonuçsuz kalması ve kanuni temsilcinin kusurlu olması şarttır<sup>5</sup>. Diğer bir görüş ise; kasıt ve ihmali unsurunun lafız olarak kaldırılmış olmasına rağmen vergileme ile ilgili ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmemiş olması şartı mahiyeti itibarıyla kasıt ve ihmali unsurunun bir şekilde dikkate alınmasını gerektirmektedir<sup>6</sup>.

Konuya ilişkin ikinci olarak belirtilmesi gereken husus; madde hükmünde geçen “ödev” kavramından ne anlaşılması gerektiğidir. Bilindiği üzere, VUK beş kitaptan oluşmakta olup, ikinci

<sup>5</sup>BARLASS İrfan, “Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s.56

<sup>6</sup>Oluş Yayıncılık (Yılmaz Özbalcı Başkanlığında Bir Ekip Tarafından Hazırlanmıştır), “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s.81

kitap "Mükellefin Ödevleri" başlığını taşımaktadır. VUK'un anılan kitabında mükellefin ödevleri; bildirmeler, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi ve muhafaza ve ibraz ödevleri olarak altı başlık altında düzenlenmiştir. Bu hususların kanuni temsilciler bakımından ödev olduğu tartışmasızdır. Diğer yandan beyanname verilmesi ve verginin ödenmesinin mükellefin ve dolayısıyla kanuni temsilcilerin ödevi olup olmadığı tartışmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) Vergilendirme Rehberi'nde mükellefin ödevlerinin; bildirimler, defter tutma, belge düzenleme, muhafaza ve ibraz ödevleri ve diğer ödevler başlıkları altında verilmiş, diğer ödevlerinse; vergi incelemesinde yetkililere yardım, tevsik (belgelendirme) zorunluluğu, vergi levhası, bilgi verme yükümlülüğü ve bildirim yükümlülüğü olduğu belirtilmiştir<sup>7</sup>. Görüldüğü üzere, beyanname verme ve ödeme bahsi geçen Rehberde mükellefin ödevleri içinde sayılmamıştır.

Beyanname verilmesi, VUK'un ikinci kitabında mükellefin ödevleri içinde belirtilmemiştir. Ancak VUK'un ikinci kitabında sayılan ödevler göz önünde bulundurulduğunda bunların verginin tam olarak ödenmesi ve kontrol edilmesi bakımından araçlar olduğu görülmektedir. Elbette nihai amaç, verginin zamanında ve tam olarak tahakkuk etmesi ve ödenmesidir. Bu açıdan bakıldığında, beyanname vermenin bir ödev olarak kabul edilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. VUK'un 144'üncü maddesinde yer alan; "Defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmaz." şek-

lindeki hükmü de bu görüşü desteklemektedir.

Verginin ödenmesinin ödev olup olmadığı ise teorik bağlamda daha önemli bir tartışma konusudur. Şahsi kanaatimize göre ödeme, bir istisna dışında, ödev değildir. Vergisel bağlamda tüm kanunların, diğer yasal mevzuat ve yapılanmanın esas amacı verginin tam olarak ve zamanında tahsil edilmesidir. Bu açıdan ödeme, kendi araçları tezahüründeki ödevlerden ayrı bir nitelik arz etmektedir. Öte yandan ödemenin VUK'un "Vergilendirme" başlıklı birinci kitabının altıncı kısmının birinci bölümünde düzenlenmesi bu görüşü desteklemektedir. Benzer görüşte olan Barlass'a göre; ödemenin ödev olarak değil yükümlülük olarak ele alınması gerekmektedir<sup>8</sup>. Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun 107'nci maddesi uyarınca; küçük ve kısıtlılarda bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyatta muhatap tutulur. Bu kapsamda, gelir vergisi açısından küçük ve kısıtlılarda bunların nam ve hesabına tarhiyatta muhatap tutulan kanuni temsilcileri açısından ödemenin bir ödev olarak mütalaa edilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Konuya ilişkin belirlenmesinde fayda bulunan diğer husus vergiye bağlı alacakların ne olduğudur. Konuya ilişkin VUK'un 10'uncu maddesinde özel bir belirleme yapılmadığı görülmektedir. Böylece yeni tartışma konusu ortaya çıkmaktadır. Gürgür ve Yeşilyurt; 3505 sayılı Kanun ile değişen fıkra gerekçesinde yer alan "vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi ferî amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır" ifadesinin, tüm ferî amme alacaklarının kanuni temsilcilerden aranılma-

<sup>7</sup>Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, "Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) Vergilendirme Rehberi", Yayın No: 099, Ankara, 2009, s.15

<sup>8</sup>Bknz. BARLASS, a.g.e., s.47-53

sı için gerekli ve yeterli olduğunu belirtmektedir.<sup>9</sup>

Konunun bu noktasında resim ve harçların VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan sorumluluk kapsamına girip girmediğinin aydınlatılması icap etmektedir. Resim ve harçların, vergi veya vergiye bağlı alacak olmadığı açıktır. Mezkur Kanunun şümulünü belirleyen 1'inci maddesi uyarınca; "Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır." Diğer yandan Kanunun 3'üncü maddesine göre; bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder. Ayrıca Kanunun 333'üncü maddesi uyarınca; tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır. Bu halde yukarıda verilen kanun hükümleri birlikte değerlendirildiğinde resim ve harçların da kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamına girdiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Öte taraftan VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle kanuni temsilcilerin sadece ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin ödedikleri vergi dışında asli ve ferî kamu alacakları bakımından rücu hakları bulunmamaktadır.

Ayrıca VUK'un 10'uncu maddesi bağlamında kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK kapsamına giren ve Kanunun 1'inci maddesinde düzenlenen vergi, resim ve harçlarla sınırlıdır. Farklı bir ifadeyle VUK kapsamına girmeyen, gümrük ve tekel vergileri gibi yükümlülükler bakımından VUK'un 10'uncu maddesi dahilinde kanuni temsilcilerin sorumluluğundan söz etmek olası değildir.

Kanuni temsilcilerin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında sorumlu tutulabilmeleri için; kendilerine yüklenen vergisel ödevleri yerine getirmemeleri ve bu nedenle vergi ve buna bağlı alacağın mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gereklidir.

Çalışmanın bu bölümünde yapılan açıklama ve değerlendirmelerinden ulaşılan sonuçlar şu şekildedir:

\_VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk kusursuz sorumluluktur.

\_VUK'un 10'uncu maddesinde geçen "ödev" kavramından VUK'un ikinci kitabında yer alan bildirmeler, defter tutma, vesikalar, ekim ve sayım beyanı, vergi karnesi ve muhafaza ve ibraz ödevleri ile beyanname verilmesinin anlaşılması, ödemenin ise, bir istisna dışında, ödev kapsamında mütalaa edilmemesi gerekmektedir.

\_VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan "vergiye bağlı alacaklar" ifadesinden tüm ferî kamu alacakları anlaşılmalıdır.

\_VUK kapsamına giren resim ve harçlar bakımından da kanuni temsilcilerin sorumluluğu bulunmaktadır.

\_VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle kanuni temsilcilerin sadece ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu

<sup>9</sup>GÜRGÜR Şebnem Pınar, YEŞİLYURT Eren, a.g.m., s.131

edebilme hakkı bulunmaktadır.

\_VUK'un 10'uncu maddesi bağlamında kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK kapsamına giren ve Kanunun 1'inci maddesinde düzenlenen vergi, resim ve harçlarla sınırlıdır.

\_Kanuni temsilcilerin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında sorumlu tutulabilmeleri için; kendilerine yüklenen vergisel ödevleri yerine getirmemeleri ve bu nedenle vergi ve buna bağlı alacağın mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gereklidir.

#### 4- 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNA GÖRE KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

6183 sayılı Kanunda düzenleme "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlığı altında mükerrer 35'inci maddede yapılmıştır. Buna göre;

"(4108 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle eklenen mükerrer madde, Yürürlük: 02.06.1995) 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.

(5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.

(5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."

4108 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle Kanun hükmüne eklenerek 02.06.1995 tarihinde yürürlüğe giren madde hükmünün VUK'un 10'uncu maddesi ile paralelligi göz önünde tutulduğunda, hükümle ilgili olarak belirtilmesi gereken ilk husus konuluştaki maksattır. İlgili hükmün gerekçesi şu şekildedir;

"Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. 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 ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlığından alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu cümleden hareketle, tüzel kişiliğin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden, 6183 sayılı Kanun'un cebri tahsilata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili ci-

hetini 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 tatbikata geçilmiş, ancak Danıştayca verilen muhtelif kararlarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların tatbikinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır.*

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

Yukarıda verilen gerekçeden görüldüğü üzere; mükerrer 35'inci madde, VUK kapsamında olmayan amme alacaklarının, yargıda yaratılan ihtilafların giderilerek, kanuni temsilcilerden tahsil edilebilmesi amacını taşımaktadır. Buradan hareketle, VUK kapsamındaki amme alacaklarının VUK hükümlerine, VUK kapsamında olmayan amme alacaklarının ise 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre kanuni temsilcilerden aranacağı sonucuna varılmaktadır.

Anılan maddenin birinci fıkrası hükmünün gayet korumacı ve sert olduğu ilk anda göze çarpmaktadır. Zira hüküm uyarınca kanuni temsilcilere; mükellef veya sorumluların mal varlığından tamamen veya kısmen sadece tahsil edilemeyen değil, aynı zamanda tahsil edilemeye-

ceği anlaşılan amme alacakları için de gidilebilmektedir. Hatırlanacağı üzere, VUK'un 10'uncu maddesine göre, ancak tahsil edilememe durumunda kanuni temsilcilere gidilmesi mümkündür. Söz konusu hükmün uygulama esasları ile ilgili olarak 387 Seri Numaralı Tahsilat Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Adı geçen Tebliği uyarınca; maddede yer alan "mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları" hükmü, amme borçlusuna hakkında 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takip muameleleri sonucunda; amme borçlusunun haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade etmektedir. Amme borçlusunun mal varlığından "tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları" ifadesi ise amme borçlusunun yapılan tüm araştırmalara rağmen bulunamaması, amme borçlusunun haczedilen mal varlığına 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu tespit edilen değerlerin amme alacağını karşılamaması, borçlunun iflas etmiş olması halinde iflas idaresi ile kurulan irtibat sonucu amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerine rağmen amme alacağının amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği kanaatinin olduğu halleri kapsamaktadır.

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

lanılacaktır. Amme borçlusunun birden fazla kanuni temsilcisi bulunduğu takdirde, ilgili kanunlara göre kanuni temsilcilerin sorumluluk şekline bakılacak ve müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında tahsil edilemeyen amme alacağının tamamı için her birine ayrı ayrı ödeme emri düzenlenmek suretiyle takibe geçilecektir. Diğer taraftan, yeterli şartlar oluştuğu takdirde anılan Kanunun "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerinin amme borçlusunun yanı sıra amme borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanması cihetine gidilecektir.

Öte taraftan sorumluluk VUK'un 10'uncu maddesinde vergi ve buna bağlı alacaklar ile ifade edilirken, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde amme alacakları kanuni temsilcilerin sorumluluğuna uygulanmaktadır. 6183 sayılı Kanunun şümülünü hüküm altına alan 1'inci maddesine göre; devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur. Dolayısıyla mükerrer 35'inci maddede yer alan sorumluluk herhangi bir tereddüte mahal vermeksizin her türlü kamu alacağına uygulanabilmektedir.

Mükerrer 35'inci maddenin dördüncü fıkrası; kanuni temsilcilere, bu madde gereğince ödedik-

leri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilme hakkı tanımaktadır. Çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere, VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle kanuni temsilcilerin sadece ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilme hakkı bulunmaktadır.

Adı geçen maddenin; "amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur" şeklinde beşinci fıkrası hükmü 5766 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle eklenmiş ve 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Fıkra hükmünde geçen amme alacağının doğduğu tarih ibaresi ile neyin kast edildiğinin belli olmasının çeşitli ihtilaflara elverişli bir ortam yaratacağı ileri sürülmektedir<sup>10</sup>.

Şahsi kanaatimiz ise amme alacağının doğduğu tarih ibaresi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin kastedildiği ve bu konuda herhangi bir tereddütün bulunmadığı yönündedir. Zira VUK'un "Vergiyi Doğuran Olay" başlığını taşıyan 19'uncu maddesinin birinci fıkrası hükmü; "vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde olup konuya ilişkin ihtilafa yer bırakmamaktadır.

6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin son fıkrasında yer alan; "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." şeklindeki hüküm her iki Kanunda yer alan düzenle-

<sup>10</sup>İLERİ Yusuf, "Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar", Yaklaşım, Sayı:188, 2008, s.124



menin kendine özgü bir uygulaması olduğunu göstermek bakımından hususiyet arz etmektedir. Bunun yanında bir görüşe göre; 213 sayılı VUK'un 10'uncu maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, VUK kapsamındaki kamu alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecek olup, VUK kapsamına girenler de dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35'inci maddeye göre takip yapılmasının önü net biçimde açılmıştır<sup>11</sup>.

Öte taraftan mükerrer 35'inci maddede düzenlenen sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu hakim görüştür. Şahsi kanaatimizde bu yönde olup, mükerrer 35'inci maddede düzenlenen sorumluluğun herhangi bir kusur aranmaksızın sadece kanuni temsilcilik sıfatına dayandığı temelindedir. Zira kanuni temsilcilerin vergisel ödevleri yerine getirip getirmemeleri sorumluluk açısından önem arz etmemektedir. Aynı yönde görüş bildiren Candan'a göre; mükerrer 35'inci madde kapsamında kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmaları tek bir şarta bağlanmış olup, bu şart kamu alacağının asıl borçlusuna olan temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır<sup>12</sup>. Ancak bahis konusu sorumluluğun kusurlu sorumluluk olduğu yönünde görüşler de mevcuttur.

Çalışmanın bu bölümünde yapılan açıklama ve değerlendirmelerinden ulaşılan sonuçlar şu şekildedir:

\_6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen sorumluluk esas itibariyle, VUK kapsamında olmayan amme alacaklarının kanuni temsilcilerden tahsil edilebilmesi amacını taşımaktadır.

\_6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi uyarınca kanuni temsilcilere; mükellef veya sorumluların mal varlığından tamamen veya kısmen sadece tahsil edilemeyen değil, aynı zamanda tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları için de gidilebilmektedir.

\_6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen sorumluluk mezkur Kanunun 1 ve 2'nci maddelerinde belirtilen amme alacaklarına uygulanmaktadır.

\_6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi kanuni temsilcilere, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilme hakkı tanımaktadır.

\_6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi "amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur" şeklinde beşinci fıkrası hükmü ile müteselsil sorumluluk öngörmektedir. Böylece kanuni temsilcilerin sorumluluğunda zaman kısıdı bir ölçüde genişletilmiştir.

\_6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen sorumluluk, kusursuz sorumluluktur. Zira sorumluluk sadece kanuni temsilci olma sıfatına dayanmakta ve kanuni temsilcilerin vergisel ödevleri yerine getirip getirmemeleri sorumluluk açısından önem arz etmemektedir

<sup>11</sup>BAKMAZ Zübeyir, "Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Genişletildi", e-Yaklaşım, 2008, Sayı: 63, www.yaklasim.com, e.t:14/11/2010

<sup>12</sup>CANDAN Turgut, "Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu", Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2006, s.51

**5- VUK'UN 10'UNCU MADDESİ İLE 6183 SAYILI KANUNUN MÜKERRER 35'İNCİ MADDESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI**

Kanuni temsilciler için VUK'un 10 ve 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddelerinde düzenlenen sorumluluk arasında kapsamı, dayanakları, koşulları ve sınırları bakımından farklılıklar mevcuttur<sup>13</sup>. Bunlara ek olarak asıl borçluya rücu bakımından da farklılık bulunmakta olup, aşağıda yer alan tabloda bu farklılıklara karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

<b>Farklılık/ Hüküm</b>	<b>VUK Madde 10</b>	<b>6183 Sayılı Kanun Mükerrer Madde 35</b>
<b>Kapsamları Açısından</b>	VUK kapsamındaki vergi ve vergiye bağlı alacakları kapsar. Dolayısıyla sorumluluk nispeten sınırlıdır.	6183 sayılı Kanunun 1 ve 2'inci maddelerinde yazılı amme alacaklarını kapsar. Dolayısıyla daha geniş bir sorumluluk öngörür.
<b>Dayanakları Açısından</b>	Kanuni temsilcilere sorumluluk atfedilebilmesi için kendilerine yüklenen vergisel ödevleri yerine getirmemiş olmaları gerekmektedir.	Kanuni temsilcilere yüklenen sorumluluk sadece kanuni temsilci olma sıfatından kaynaklanmaktadır. Vergisel ödevleri yerine getirip getirmemeleri önem arz etmemektedir.
<b>Koşulları Açısından</b>	Kanuni temsilciye yönelebilmek için; kamu alacağının mükellef veya vergi sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen alınamaması gerekmektedir.	Kanuni temsilciye yönelebilmek için; amme alacağının mükellef veya vergi sorumlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.
<b>Sınırları Açısından</b>	Sorumluluk, kanuni temsilci sıfatının devamı zarfında mevcuttur. Kanuni temsilci sıfatının sona ermesiyle birlikte sorumluluk da ortadan kalkar.	Sorumluluk, kanuni temsilci sıfatının taşındığı süre ile sınırlı değildir. Örneğin, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.
<b>Rücu Etme Açısından</b>	Sorumluluk nedeniyle kanuni temsilcilerin sadece ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilme hakkı bulunmaktadır.	Sorumluluk nedeniyle kanuni temsilcilerin ödedikleri tüm tutarlar için asıl mükelleflere rücu edebilme hakkı bulunmaktadır.

<sup>13</sup>CANDAN Turgut, a.g.e., s.53

Diğer yandan her iki hüküm amaçları, nitelikleri ve koşulları bakımından benzerlikler taşımaktadır. İlk olarak her iki hüküm de; kamu alacağının tahsil edilebilmesi amacını taşımaktadır. Öte taraftan nitelikleri bakımından kusursuz sorumluluğu öngörmektedir. Koşulları açısından bakıldığında ise kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için kamu alacağının öncelikle mükellef veya vergi sorumlusundan tahsil edilmesi yoluna gidilmelidir.

### 6- SONUÇ

Çalışmada kanuni temsilcilerin sorumluluğuna uygulanacak norm açıklanmaya çalışılmıştır. Yapılan açıklamalar, çakışmaları nedeniyle çatışma halinde oldukları düşünülen, ancak esasında birbirini tamamlar nitelik gösteren VUK'un 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi temelinde verilmiştir.

Buna göre, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için; kamu alacağının mükellef veya vergi sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen alınamaması, alacağın VUK kapsamındaki vergi ve vergiye bağlı alacaklar olması ve alacağın tahsil edilememe sebebinin kanuni temsilcilere yüklenen vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olmasından kaynaklanması gerekmektedir. Bu üç şart birlikte gerçekleşmediği sürece VUK'un 10'uncu maddesi bağlamında kanuni temsilcilerin sorumluluğundan bahsedilemeyecektir.

Öte taraftan 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde düzenlenen sorumluluğun işletilmesi için öncelikle VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında düzenlenen sorumluluğun uygulanamaması gereklidir. Zira mükerrer 35'inci maddenin konuluş amacı, VUK kapsamında olmayan amme alacaklarının kanuni temsilcilerden tahsil edilebilmesidir. 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin uygulanabilmesi için bu şartın yanında; amme alacağının 6183 sayılı Kanu-

nun 1 ve 2'inci maddelerinde yazılı alacaklardan olması ve mükellef veya vergi sorumlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememe veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Amme alacağının tahsil edilememe sebebinin, kanuni temsilcilere yüklenen vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olmasından kaynaklanıp kaynaklanmadığının önemli değildir.

### KAYNAKÇA

BAHAR Cevdet Okan, "Kanuni Temsilciler", Yaklaşım, Sayı:124, 2003

BAKMAZ Zübeyir, "Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Genişletildi", e-Yaklaşım, 2008, Sayı:63 www.yaklasim.com, e.t:14/11/2010

BARLASS İrfan, "Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006

CANDAN Turgut, "Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu", Maliye ve Hukuk Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara, 2006

ÇELEN Mustafa, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", Vergi Dün-yası, Sayı:273, 2004

Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, "Küçük ve Orta Büyüklükte İşletme (KOBİ) Vergilendirme Rehberi", Yayın No: 099, Ankara, 2009

GÜRGÜR Şebnem Pınar, YEŞİLYURT Eren, "Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-I", Yaklaşım, Sayı:130, 2003

İLERİ Yusuf, "Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar", Yaklaşım, Sayı:188, 2008

Oluş Yayıncılık (Yılmaz Özbalcı Başkanlığında Bir Ekibin Tarafından Hazırlanmıştır), "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007

Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, e.t.09/11/2010