



Bayram GÜLÇİÇEK(*)

**KANUNİ TEMSİLCİLERİN
213 SAYILI V.U.K. ve 6183
SAYILI A.A.T.U.H.K.
HÜKÜMLERİ UYARINCA
SORUMLULUKLARI**

Emre GÜLER(**)

1 - GİRİŞ

Geçmişten günümüze kamu alacakları hem devletin özel alacaklarından hem de özel hukuk normlarına dayalı alacaklardan üstün tutulmuştur. Bu doğrultuda hukuk mevzuatlarında kamu alacağının üstünlüğünü sağlamaya yönelik düzenlemelere gidilmiştir. Bu çerçevede vergi mevzuatına bakıldığında, gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda gerekse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kamu alacaklarını güvence altına alabilmek için çeşitli müesseseler ortaya konulduğu görülmektedir. Kamu alacakları ile ilgili ödevlerin eksiksiz yerine getirilmesi ve kamu alacaklarının tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak üzere düzenlenen müesseselerden biri "kanuni temsilcinin sorumluluğu" dur. Kanuni temsilcilerin sorumlulukları kamu hukuku ve özel hukukta açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Makalemizin konusunu; 213 sayılı Kanun'un 10 uncu maddesinde ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumlulukları oluşturmaktadır. Çalışmamızda yer yer özel hukuktaki düzenlemelere de değinilerek, kanuni temsilcilerin kamu alacakları ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi ve kamu alacaklarının takibi ve tahsili açısından sorumlulukları hakkındaki tespitlerimiz ve değerlendirmelerimiz ortaya konulacaktır.

2- GENEL BİLGİ

Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesinde mükellef ve vergi sorumlusunun tanımı yapılmıştır. İlgili maddeye göre mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan

(*)Vergi Müfettişi

(**)Vergi Müfettiş Yardımcısı

kişidir. Kanunun 9 uncu maddesinde ise mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı hükme bağlanmıştır. Madde gereğince bir gerçek veya tüzel kişinin mükellef ya da vergi sorumlusu olması için fiil ehliyetine sahip olması şart olarak konulmamış hak ehliyetine sahip olması yeterli görülmüştür.

Hak ehliyeti kavramı Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu Kanunun 8 inci maddesinde her insanın hak ehliyetine sahip olduğu ve bütün insanların, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşit olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 28 inci maddesinde hak ehliyetinin, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde edileceği hükme bağlanmıştır. Türk Medeni Kanunu'nda kişilerin kendi fiilleriyle hak edinebileceği ve borç altına girebileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla vergi kanunları bakımından mükellef ve vergi sorumlusu olabilmenin şartı olarak yalnızca hak ehliyetinin aranması, fiil ehliyetine sahip olmayan küçük ve kısıtlıların mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kimler tarafından yerine getirileceği sorusunu akıllara getirmektedir.

Yukarıda gerçek kişiler açısından bahsedilen konuyla ilgili benzer bir durum da tüzel kişiler ve tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde oluşmaktadır. Bahsi geçen kişi ve mal toplulukları insana özgü özelliklere sahip olmamalarından ötürü gerçek kişiler gibi eylemleri gerçekleştiremezler. Dolayısıyla vergi kanunları ve diğer kanunlarla bu kişi ve mal topluluklarına yüklenen ödev ve sorumlulukların kimler tarafından yerine getirileceği sorusu karşımıza çıkmaktadır.

Türk Medeni Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'ndaki bu düzenlemeler neticesinde fiil ehliyetine sahip olmayanların, tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen ödevlerin kimler tarafından yerine getirileceği sorularını ortadan kaldırmak üzere kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinde kanuni temsilci müessesini düzenlemiştir.

Kanun koyucu, kanuni temsilcilerin sorumluluklarını sadece vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından düzenlememiştir. Kamu alacaklarının tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak için 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemiştir.

Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Kanun'da yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin düzenlemelere çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde değinilecek olup ilk önce fiil ehliyetine sahip olmayanlar ile tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin kimler olduğu ortaya konulacaktır.

3- GERÇEK KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİ

Kişilerin tek başına hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesi için fiil ehliyetinin varlığı gerekir. Türk Medeni Kanunu'nun 10 uncu maddesinde ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyetine sahip olduğu hüküm altına alınmıştır. Bir kişinin bizzat kendi fiil ve işlemleriyle lehine haklar, aleyhine ise borçlar oluşturabilmesi, iki olumlu ve bir olumsuz şartın gerçekleşmesine bağlıdır.¹ Fiil ehliyetinin varlığı için gerekli şartlar:

- Ayırt etme gücüne sahip olma,
- Ergin olma,
- Kısıtlı olmamadır.

¹Tan Tahsin ZAPATA, "Medeni Hukuk Yardımcı Kaynak", Savaş Yayınevi, 2010.

Kişinin yukarıda saymış olduğumuz şartlardan herhangi birisine sahip olmaması halinde fiil ehliyetinin varlığından söz edilemez. Fiil ehliyeti bakımından kişilerin sınıflandırılmasında bu şartlara sahip olmayanlar tam ehliyetsizler ve sınırlı ehliyetsizlerdir. Tam ehliyetsizler ayırtım gücünden yoksun olan kişilerdir. Fiil ehliyetleri hiç yoktur, çünkü bunların iradeleri hukuken yoktur. Tam ehliyetsizlerin hukuki işlem ehliyetleri kural olarak yoktur. Sınırlı ehliyetsizler; ayırtım gücüne sahip küçükler ve kısıtlılardır. Bunlar kendilerini borç altına sokan işlemleri kendi başlarına yapamazlar.² Dolayısıyla fiil ehliyetine sahip olamayan bu kişilerin işlemleri kanuni temsilcileri vasıtasıyla yapılacaktır. Bu kişilerin kanuni temsilcileri ise “veli”, “vasi” ve “kayımdır”.

Veli, vasi ve kayyım müesseseleri Türk Medeni Kanunu’nda düzenlenmiştir. Bu kavramlara kısaca değinecek olursak; ‘Veli; velayet hakkına sahip bulunan anne ve/veya baba’dır. Vasi; yasanın öngördüğü durumlarda, küçüklük ve kısıtlılık nedeniyle, bu tür kişilerin yararlarını korumak üzere, sulh yargıcı tarafından atanan kanuni temsilcidir.³ Bir vesayet makamı olan kayyım ise belirli işleri görmek veya mal varlığını yönetmek için atanan vasiye göre daha sınırlı yetkilerle donatılmış temsilcidir.

Bu açıklamalar sonucunda, kendi başına hak elde edemeyen, borç altına giremeyen küçük ve kısıtlıların hukuki açıdan üzerlerine düşen sorumlulukları kanuni temsilcileri olan veli, vasi, kayyım aracılığıyla yerine getirilecektir.

4- TÜZEL KİŞİLERDE KANUNİ TEMSİLCİ

Tüzel kişiler bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal topluluklarıdır. Türk Medeni Kanunu’nun 47. ve müteakip maddelerinde tüzel kişilerle ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre; tüzel kişinin iradesi, organları aracılığıyla açıklanır. Organlar, hukukî işlemleri ve diğer bütün fiilleriyle tüzel kişiyi borç altına sokarlar. Dolayısıyla insana özgü niteliklere sahip olmayan bu tüzel kişilerin kanunlar gereğince üzerine düşen sorumlulukları kanuni temsilcileri vasıtasıyla yerine getirilecektir. Çalışmamızın bu bölümünde Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen şirketler⁴, Türk Medeni Kanunu’nda düzenlenen olan dernekler ve vakıflar ile kooperatifler açısından kanuni temsilcilerin kimler olduğu ortaya konulacaktır.

4.1- Kollektif Şirketlerde Kanuni Temsilci

Kollektif şirket, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklardan hiçbirinin sorumluluğu şirket alacaklılarına karşı sınırlanmamış olan şirkettir. Bu tür şirketlerde ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir. Şirketi temsile yetkili olan kimse, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir. Şirketi temsil yetkisini haiz olan kimseler tarafından açık veya zımni olarak şirket adına yapılmış olan işlemlerden dolayı şirket alacaklı ve borçlu olur.

4.2- Komandit Şirketlerde Kanuni Temsilci

Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı

²Tan Tahsin ZAPATA, “Medeni Hukuk Yardımcı Kaynak”, Savaş Yayınevi, 2010.

³Ejder YILMAZ, “Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü”, Yetkin Yayınları, 2006

⁴Şirket tanımlarında çalışmamızın kaleme alındığı tarih olan 15.12.2011 tarihi itibarıyla yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu esas alınmıştır.

ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirketler komandit şirketlerdir. Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olan ortaklara ise komanditer denir.

Komandit şirketlerin idare ve temsili komandite ortaklar tarafından yerine getirilir. Kollektif şirketin temsil yetkisinin kapsamı ve sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri komandit şirkete de uygulanır. Şöyle ki şirketi temsile yetkili olan kimse, şirketin işletme konusuna giren her türlü işi ve hukuki işlemleri şirket adına yapmak ve şirketin unvanını kullanmak yetkisine sahiptir.

4.3- Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Kanuni Temsilci

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılma oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.

Komanditerlerin birbirleriyle, komanditerlerin tümüyle ve üçüncü kişilerle hukuki ilişkileri, özellikle şirketin yönetimine ve temsiline ilişkin görev ve yetkileri, şirketten ayrılmalari, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir. Dolayısıyla bu tür şirketler komandite ortaklar tarafından yönetilir ve temsil edirlir. Anonim şirketlerin yönetim kurulunun görevleri ile sorumluluklarına ilişkin hükümleri yönetici olan komandite ortaklar hakkında da uygulanır.

4.4- Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilci

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Bu şirketler yönetim kurulu tarafından idare ve temsil edilirler. Esas sözleşmede idare ve temsil işlerinin yönetim kurulu üyeleri arasında paylaşılıp paylaşılmayacağı ve paylaşılacaksa bunun nasıl yapılacağı belirtilir. Yönetim kurulunun en az bir üyesine şirketi temsil yetkisi verilir. Esas sözleşme ile temsil yetkisinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını yönetim kurulu üyesi olan Murahhaslara veya pay sahibi olmaları zorunlu olmayan müdürlere bırakabilmek için genel kurula veya yönetim kuruluna yetki verilebilir. Esas sözleşmede bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde Türk Ticaret Kanunu'nun 317 inci maddesinde yer alan hüküm geçerli olur. Yani anonim şirketin kanuni temsilcisi yönetim kurulu olur.

Bu açıklamalar doğrultusunda anonim şirketin kanuni temsilcisi/temsilcilerinin tespitinde;

- Şirket esas sözleşmesinde yönetim kurulu üyelerinden birinin veya birden fazlasının şirketi temsile yetkili kılınıp kılınmadığı,
- Şirketi temsile yetkili üye esas sözleşmede belirlenmemişse sözleşmede yönetim kurulu veya genel kurula, yönetim kurulu üyesi olması şartıyla Murahhas üyeleri veya şirkette pay sahibi olamayan sorumlu müdürleri temsilci olarak belirleme konusunda yetki verilip verilmediği,
- Esas sözleşmede temsilci belirleme konusunda yetkisi bulunan organ tarafından bu yetki çerçevesinde temsil yetkisinin; yönetim kurulu üyelerinden biri veya birkaçına ya da yönetim kurulu üyelerinden en az biri ile birlikte şirketin sorumlu müdürü veya müdürlerine devredilip devredilmediği hususları göz önünde bulundurulmalıdır.⁵

⁵Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği.

Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus “*idare meclisinin en az bir üyesine şirketi temsil yetkisi verilir*” hükmüdür. Bu hüküm doğrultusunda idare ve temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerden birinin mutlak surette yönetim kurulu üyelerinden birisi olması gerekmektedir. Yani, yönetim kurulu, yönetim ve temsil yetkisini kül olarak (bütünüyle) başkasına devredemez. Buna temsil yetkisinin devredilmezliği denmektedir. Yönetim kurulu uygulamada temsil yetkisini bir üyeye de hasredebilir. Bu durumda o üye (murahhas üye) tek başına anonim şirketi temsil ve ilzam eyler.⁶

Temsile yetkili olanlar şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler. Yönetim kurulu şirketi temsile yetkili kimseleri tescil edilmek üzere ticaret siciline bildirir. Temsil yetkisine ilişkin kararın noterlikçe tasdik edilmiş suretinin de sicil memurluğuna verilmesi zorunludur.

4.5- Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci

İki veya daha fazla hakiki veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortakların mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirkete limited şirket denir.

Aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdurlar. Şirket sözleşmesi veya yönetim kurulu kararı ile şirketin idare ve temsili ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabilir. Kuruludan sonra şirkete giren ortaklar, bu hususta umumi heyetin ayrı bir kararı olmadıkça, idare ve temsile mezun ve mecbur değildirler. Limited şirketin temsilcileri arasında bir tüzel kişi bulunduğu takdirde, ancak o tüzel kişi adına limited şirketin temsil ve idaresini üzerine almış bulunan gerçek kişi limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilir.

Müdürlerin sahip oldukları temsil yetkisinin kapsamı ve sınırı hakkında, anonim şirketin idare meclisine dair Türk Ticaret Kanunu’nun 321 inci madde hükmü uygulanır. Yani temsile yetkili olanlar şirketin amaç ve konusuna dahil olan her nevi işleri ve hukuki muameleleri şirket adına yapmak ve şirket unvanını kullanmak hakkını haizdirler.

4.6- Derneklerde Kanuni Temsilci

Dernekler, en az yedi gerçek kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

Derneğin yürütme ve temsil organı yönetim kuruludur; kurul bu görevini kanuna ve dernek tüzüğüne uygun olarak yerine getirir. Yönetim kurulu, beş asıl ve beş yedek üyeden az olmamak üzere dernek tüzüğünde belirtilen sayıda üyeden oluşur. Temsil görevi, yönetim kurulunca, üyelerden birine veya bir üçüncü kişiye verilebilir.

4.7- Vakıflarda Kanuni Temsilci

Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgüllemeyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. İnsani özelliklere vakıf olmayan vakıfların kanun-

⁶Abdullah KIRAZ - Halil İbrahim ÖZDEMİR, “V.U.K. ve A.A.T.U.H.K. Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”, Vergi Sorunları, Ocak 2004.

lar dolayısıyla sahip olduğu sorumlulukları yerine getirebilmesi ancak kanuni temsilcileri aracılığıyla mümkün olabilecektir.

Ana esasları Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenen vakıfların yönetim ve temsiline yönelik hususlar 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nda⁷ düzenlenmiştir. İlgili kanunun 6 ncı maddesinde yerini bulan idare ve temsile ilişkin düzenlemelerde her bir vakıf türünün idare ve temsiline yetkili olanlar ayrı ayrı açıklanmıştır. Kanun maddesinin içeriğine göre:

- Mazbut vakıflar⁸, Genel Müdürlük tarafından yönetilir ve temsil edilir.
- Mülhak vakıflar⁹, anayasaya aykırılık teşkil etmeyen vakfiye şartlarına göre meclis tarafından atanacak yöneticiler eliyle yönetilir ve temsil edilir. Vakıf yöneticileri kendilerine yardımcı tayin edebilirler. Mülhak vakıf yöneticilerinde aranacak şartlar ile yardımcılarının nitelikleri yönetmelikle düzenlenir. Vakfiyedeki şartları taşımamaları nedeniyle kendilerine yöneticilik verilemeyenler bu şartları elde edinceye, küçükler ile kısıtlılar fiil ehliyetlerini kazanıncaya ve boş kalan yöneticilik yenisine verilinceye kadar, vakıf işleri Genel Müdürlükçe temsilen yürütülür.
- Cemaat vakıflarının yöneticileri mensuplarınca kendi aralarından seçilir. Vakıf yöneticilerinin seçim usûl ve esasları yönetmelikle düzenlenir.
- Esnaf vakıfları, mülhak vakıfların tabi olduğu hükümlere tabidir. Bu vakıflar, esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilir.
- Yeni vakıfların¹⁰ yönetim organı vakıf senedine göre oluşturulur ve bu vakıfların yönetim organlarında görev alanların çoğunluğunun, Türkiye'de yerleşik bulunması gerekir.

4.8- Kooperatiflerde Kanuni Temsilci

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.

Kooperatiflerin temsiline ilişkin hükümlere 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda¹¹ yer verilmiştir. İlgili kanuna göre kooperatifi dış ilişkilerde temsile yönetim kurulu yetkilidir. Yönetim kurulu, üyelerinden bir veya bir kaçını kooperatifi temsil yetkisini haiz murahhas üye olarak seçebilir. Bu hüküm genel bir hükümdür. Şöyle ki ana sözleşme, genel kurula veya yönetim kuruluna, kooperatifin yönetimini ve temsili kısmen veya tamamen kooperatif ortağı bulunmaları şart olmayan bir veya birkaç müdüre veya yönetim kurulu üyesine tevdi etmek yetkisini verebilir. Temsile yetkili şahıslar, kooperatif namına onun amacının gerektirdiği bütün hukuki işlemleri yapabilir.

Ayrıca söz konusu kanunda *"Bu kanunda aksine açıklama olmayan hususlarda Türk Ticaret Kanunu'ndaki Anonim şirketlere ait hükümler uygulanır."* hükmüne yer verilmiştir. Bu kapsamda kooperatif

⁷27/2/2008 Tarih ve 26800 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

⁸5737 Sayılı Kanun Uyarınca Genel Müdürlükçe Yönetilecek ve Temsil Edilecek Vakıflar İle Mülga 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin Yürürlük Tarihinden Önce Kurulmuş ve 2762 Sayılı Vakıflar Kanunu Gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce Yönetilen Vakıflardır.

⁹Mülga 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin Yürürlük Tarihinden Önce Kurulmuş ve Yönetimi Vakfedenlerin Soyundan Gelenlere Şart Edilmiş Vakıflardır.

¹⁰Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflardır.

¹¹10/05/1969 Tarih ve 13195 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

yönetim kurulu üyeleri sorumluluk yönünden anonim şirket yönetim kurulu üyeleriyle aynı statüdedirler. Buna göre, kooperatif ana sözleşmesi ile yönetim kuruluna kooperatifin yönetim ve temsilini kısmen veya tamamen tevdi etmek yetkisi verilip verilmediğinin tespiti gerekir.¹² Dolayısıyla çalışmamızın 4 .4 üncü bölümünde belirtmiş olduğumuz anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin tespitinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar kooperatifler için de geçerli olacaktır.

5- KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNA YÖNELİK YASAL MEVZUAT

5.1- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına göre üzerine düşen ödevler, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kanun metni üzerinde 3505 sayılı Kanun'un¹³ 2'nci maddesiyle değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikten önce kanuni temsilcilerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemesi durumunda; mükelleflerin ya da vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınabilmesi için kast ve ihmal şartı aranıyordu. Yani kanuni temsilcilerin kanunlar dolayısıyla üzerine düşen ödevleri yapmamasında kastı ve ihmali olması gerekliydi. Maddenin mevcut halinde ise bu şart ortadan kaldırılmıştır. Kanuni temsilcinin, kastı ve ihmali olmadan dahi üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle mükelleflerin ya da vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni temsilcilerin malvarlıklarından tahsil edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin güncel hali şöyledir: *“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.*

(3505 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değişen fıkra) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

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

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

Yukarıda yer verdiğimiz madde metninin tetkiki sonucunda kanun koyucunun, kanuni temsilcilere yüklemiş olduğu sorumluluğun iki ayağı olduğu görülmektedir. Birinci fıkrada kanuni temsilcilerin üzerine düşen sorumluluğa yer verilmiş, ikinci fıkrada ise kanuni temsilcilerin bu sorumluluğu yerine getirmemelerinin yaptırımından bahsedilmiştir. Dolayısıyla bu sorumlulukları yerine getirmemeleri neticesinde mükelleflerin ya da vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsili yoluna gidilecektir. Kanun koyucunun kanuni temsilciye sorumluluk yüklemesinin yanında, yüklenen bu sorumlulukların da yerine getirilmemesini yaptırıma bağlamasındaki amaç; 3505 sayılı Kanun'un gerekçesinde de belir-

¹²Fethi AYGÜN, “Kooperatif Temsilcilerinin Amme Alacaklarından Sorumlulukları”, Vergi Sorunları, Ağustos 2005

¹³10/12/1988 Tarih ve 20015 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

tildiği üzere mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini zamanında, eksiksiz olarak yerine getirmelerinin sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesidir.

Burada kanuni temsilcinin yerine getirmekle yükümlü kıldığı mükellefe ait ödevlerin neler olduğu üzerinde durmakta fayda var. Mükellefin ödevleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabında düzenlenmiştir. Bu ödevleri, ana başlıklar itibarıyla aşağıdaki gibi sayılabiliriz:

- Bildirime İlişkin Ödevler,
- Beyanname Verme Ödevi,
- Defter Tutma Ödevi,
- Kayıt Düzenine İlişkin Ödevler,
- Belge Düzenine İlişkin Ödevler,
- Saklama ve İbraz Ödevleri,
- Diğer Ödevler.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından kanuni temsilcinin varlığına başvurabilmek için bazı hususların gerçekleşmiş olması gerektiridir. Kanuni temsilcinin varlığına başvurmak için aranan şartlar şu şekilde sıralanabilir:

- Vergi ve vergiye bağlı alacakların mükellef ya da vergi sorumlusunun varlığından tamamen veya kısmen alınamaması,
- Vergi ve vergiye bağlı alacakların mükellef ya da vergi sorumlusunun varlığından tahsil edilememesinin kanuni temsilcinin üzerine düşen vergisel ödevleri yerine getirmemesinden kaynaklanması.

Görüldüğü gibi kanuni temsilci üzerine düşen ödevleri yerine getirmedğinde vergi ve buna bağlı alacaklar için doğrudan kanuni temsilcinin varlığına başvurmak mümkün değildir. Öncelikle asıl mükellef veya sorumludan tahsile gitmek gereklidir. Bu şekilde tahsil mümkün değilse kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulabilir.

Üzerinde durulabilecek bir husus da "vergi ve buna bağlı alacaklar" ifadesinin kapsamının ne olduğudur. Bu konu hakkında kimi yazarlara göre "Vergi Alacakları ibaresi, geniş anlamda vergiden doğan kamu alacaklarını anlatmaktadır. Bu anlamda vergi tanımına; dar anlamda vergi dışında, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların aynı nitelikteki zamları da girmektedir. Ancak; her vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm, kanuni temsilcinin sorumluluğunu doğuracak nitelikte değildir. Kanuni temsilcinin, sorumluluğunu doğuracak nitelikte vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giriyor olması ya da özel kanunlarında Vergi Usul Kanunu'nun bütününe veya 10 uncu maddesine yapılmış bir göndermenin bulunması gerekir."¹⁴

Ancak biz bu konuda farklı düşünmekteyiz. Şöyle ki; kamu gelirleri açısından baktığımızda resim ve harç, mahiyetleri bakımından vergiden farklıdır. Resim; kamu kuruluşları tarafından belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına yetki ve izin verilmesi sonucu bu işi ya da hizmeti üstlenenlerden alınan paralardır. Harç ise bazı kamu hizmetlerinin yapılması karşılığında ödenen bedeldir. Bu iki kamu geliri de karşılıklıdır. Oysa verginin tanımına baktığımızda vergi; devlet ve diğer kamu idareleri tarafından kamu giderlerini karşılamak veya ekonomik sosyal hayata müdahale etmek üzere karşılıksız, nihai

¹⁴Serdar AKIN, "213 sayılı V.U.K. ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Temmuz 2010.

ve cebri bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal bir yükümlülüktür.¹⁵ Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun kapsamının belirlendiği aynı kanunun 1 inci maddesinde yer alan *"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."* ifadesinde vergi, resim ve harç ayrı ayrı sayılmıştır. Dolayısıyla bu üç kavramın vergi kavramı altında birleştirilerek Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin resim ve harçlar açısından da uygulanabileceğini söylemek yerinde olmayacaktır. Burada vergiye bağlı alacaklardan kastedilenler ise fer'i alacaklardır. Fer'i alacaklar, alacağın aslı olmadan vukuu bulamayan alacaklardır. Bu kavram içerisinde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen gecikme faizi ile 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen gecikme zammı gibi alacaklar ele alınmalıdır.

Peki vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket etmenin yaptırımı olan vergi cezaları kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamı dahilinde midir? Kanuni temsilcilerin vergi cezaları karşısındaki sorumluluğuna ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu'nda açık düzenlemelere yer verilmiştir. İlgili kanunun 332'nci maddesinde yer alan *"Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır."* hükmü ile vergi kanunlarına aykırı fiiller dolayısıyla kesilecek cezaların muhatabı doğrudan doğruya kanuni temsilci olmuştur. Yani ceza kanuni temsilci adına kesilecektir. Tüzel kişilerde ise durum biraz farklıdır. Kanuni temsilcinin vergi cezaları karşısındaki sorumluluğu ikincil niteliktedir. Şöyle ki kanuni temsilcinin vergi kanunlarına aykırı hareket etmesi neticesinde cezalar tüzel kişilik adına kesilir. Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü maddesinde yer alan *"... Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır."* hükmü ile tüzel kişiler adına kesilen vergi cezalarını da kanuni temsilcinin sorumluluğuna dahil etmiştir. Bu hüküm doğrultusunda tüzel kişilikten tahsil edilemeyen vergi cezası için kanuni temsilcinin malvarlığından tahsil yoluna gidilecektir.

Diğer taraftan madde içeriğine göre tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları durumunda da sona ermeyecektir. Şöyle ki tasfiye sürecinin tamamlanması ile birlikte şirket tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinerek, hukuk aleminden yok olmaktadır. Söz konusu bu "yokluk" devleti de vergi alacağını güvence altına almaya yönelik önlemler almaya zorlamaktadır.¹⁶ Dolayısıyla kanun koyucu, vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak amacıyla madde içeriğinde *"Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."* hükmüne yer vermiştir.

Nihayetinde ise kanun koyucu, kanuni temsilcilere yüklemiş olduğu sorumluluklar dolayısıyla kanuni temsilcilerin ödemiş olduğu vergiler için asıl mükellefe rücu edebileceğini düzenlemiştir. Bu düzenlemeyle birlikte kanuni temsilcilerin ödemiş oldukları meblağlardan ötürü malvarlıklarındaki azalma da giderilebilecektir.

5.2- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yer Alan Düzenlemeler

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yer verilen diğer bir kanun da 6183 sayılı Kanun'dur. Bu ka-

¹⁵ Cengiz DOĞRUYOL, "Altın Seri", Savaş Yayınevi, Kasım 2006.

¹⁶ Elif HARATA, "Tasfiye Öncesi Dönemler İçin Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", Vergi Sorunları, Ekim 2009.

nunun mükerrer 35 inci maddesinde “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlığı altında kanuni temsilcilere yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 6183 sayılı Kanun’a 4108 sayılı Kanun’un¹⁷ 11 inci maddesiyle eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeyle getirilen sorumluluk, amme alacaklarının asıl borçludan tahsil edilememesi karşısında kanuni temsilcinin sorumluluğuna yöneliktir. Bu madde, yürürlüğe girdiği günden günümüze geçen süre zarfında birtakım değişikliklere uğramıştır. 5766 sayılı Kanun¹⁸ ile maddeye iki yeni fıkra eklenmiştir.

Değişiklikler sonucunda 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35 inci maddesindeki düzenlemenin son hali şöyledir: “**(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, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından 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, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

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

(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.

Yukarıdaki madde metninin birinci fıkrasında belirtildiği üzere asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları için kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsili yoluna gidilecektir. Maddede düzenlenen sorumluluk kusuraşsız sorumluluktur. Yani kanuni temsilci kanunların kendisine yüklediği vazifeleri zamanında yerine getirmiş olsa dahi temsilcisi olduğu asıl borçludan tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının ödenmesinden sorumlu tutulmuştur.

Burada dikkati çeken nokta “Tahsil Edilemeyen Amme Alacağı” ve “Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Amme Alacağı” ifadeleriyle ne anlatılmak istenildiğidir. Kanun koyucu uygulamada sorunlara mahal vermemek için 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun’un 3 üncü maddesine iki yeni fıkra ekleyerek söz konusu ifadelerin ne anlama geldiğini belirtmiştir. İlgili maddede “Tahsil Edilemeyen Amme Alacağı” teriminin “Amme borçlusunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını”, “Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Amme Alacağı” teriminin ise; “Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını

¹⁷02/06/1995 Tarih ve 22301 Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

¹⁸06/06/2008 Tarih ve 26898(mükerrer) Sayılı Resmi Gazete’de Yayınlanmıştır.

karşılayamayacağına veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını” ifade ettiği belirtilmiştir.

Dikkati çeken diğer nokta ise 5766 sayılı Kanun ile eklenen son iki fıkradır. Maddenin 5 inci fıkrasındaki hüküm ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunun genişletilmesi yoluna gidilmiştir. Kanuni temsilcinin temsil yetkisinin sona ermesi, temsilcisi olduğu tüzel kişi ya da gerçek kişi ile ilgili sorumluluklarının sona erdiği anlamına gelmemektedir. Aynı şekilde temsil ile yeni görevlendirilen kanuni temsilcinin göreve başlama tarihinden önceki dönemlere ait amme borcundan sorumsuzluğu da söz konusu değildir. Şöyle ki; kanuni temsilci, temsile yetkili olduğu dönemlerle ilgili olarak temsil yetkisi olmadığı bir zamanda amme borcu vukuu bulduğu takdirde bu borcun ödenmesinden mevcut kanuni temsilci ile birlikte sorumlu olacaktır. Getirilen düzenleme ile 5766 sayılı Kanun’un gerekçesinde de belirtildiği üzere kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması, amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkân verilmesi amaçlanmaktadır.

Üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise 5766 sayılı Kanun ile mükerrer 35 inci maddeye eklenen son iki fıkranın yürürlük tarihi dikkate alındığında hangi alacaklara uygulanacağına ilişkindir. 6183 sayılı Kanun’a eklenen fıkraların uygulama tarihi ile ilgili olarak 5766 sayılı kanunun geçici 1 inci maddesinde “*Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.*” hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin usul hükümlerine yönelik olması ve 5766 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükmü gereğince, dönemine bakılmaksızın 5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacaktır.

İlgili maddeye eklenen 6’ncı fıkra ile borçludan tahsil edilemeyen, dolayısıyla 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35 inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklık getirilmektedir. İlgili düzenlemeyle vergi ve vergiye bağlı alacaklar dahil 6183 sayılı Kanun’un 1 inci ve 2 inci maddelerine giren alacaklar için mükerrer 35. maddeye göre tahsilat yapılacaktır. Söz konusu fıkra maddeye eklenmeden önce vergi ve buna bağlı alacaklarda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından öncelikli olarak Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesinin mi yoksa 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35 inci maddesinin mi uygulanacağı hususunda sorunlar vardı. İdare sıklıkla, vergisel ve vergisel olmayan amme alacakları gibi bir ayrıma gitmeksizin tüm kamu alacaklarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğuna 6183 Sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesine göre yönelirdi.¹⁹ İdarenin bu yöndeki tutumu mükelleflerce sık sık yargıya götürülmüş, yargı vergi ve buna bağlı alacakların tahsilinde özel nitelikli bir norm olan Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesinin uygulanması gerektiği yönünde kararlar vermiştir. Yapılan düzenlemeyle 5766 sayılı Kanun gerekçesinde belirtildiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçludan tahsilinin mümkün olmaması halinde Vergi Usul Kanunu 10 uncu maddesi yanında 6183 sayılı Kanunun mük. 35 inci maddesinin de uygulanabilmesi mümkün hale gelmiştir.

¹⁹İrfan BARLAS, “5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi”, Vergi Sorunları, Ocak 2009

**6- VERGİ USUL KANUNU İLE 6183 SAYILI KANUN'DAKİ DÜZENLEMELER
ARASINDAKİ FARKLILIKLAR**

İlk bakışta birbirinin benzeri düzenlemeler gibi görünen iki düzenlemenin detaylı incelemesi yapıldığında birçok yönden farklılıkları olduğu ortaya çıkmaktadır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıkladığımız iki kanun maddesinin temel farklılıkları şöyle sıralanabilir:

- Her şeyden önce iki düzenlemenin getiriliş amaçları bakımından farklılık söz konusudur. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenleme vergisel ödevlerin yerine getirilmesine ve bu ödevlerin yerine getirilmemesinin yaptırımına yöneliktir. 6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenleme ise tamamen amme alacaklarının tahsilatına yöneliktir. Yani asıl borçludan tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı karşısında kanuni temsilcinin sorumluluğunu ortaya koymaktadır.

- İki düzenlemenin kapsadıkları alacaklar açısından bakıldığında da farklılık olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemenin kapsamına vergi ve buna bağlı alacaklar girmektedir. Ancak 6183 sayılı Kanun dahilinde yapılan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik düzenleme kapsadığı alacaklar bakımından daha geniştir. Söz konusu maddeye 5766 sayılı Kanun ile eklenen *"Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."* hükmü ile vergi alacakları da dahil olmak üzere 6183 sayılı Kanun'un 1 inci ve 2 nci maddelerinde yer alan alacaklar için yapılacak takibat mükerrer 35 inci madde kapsamında yapılacaktır.

- Hem Vergi Usul Kanunu hem de 6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerde kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derecede bir sorumluluktur. Şöyle ki vergi ve diğer amme alacakları için kanuni temsilcinin varlığına başvurabilmek için ilk önce asıl borçludan tahsil yoluna gidilmesi gerekmektedir. Asıl borçludan tahsil imkansızlığının söz konusu olması halinde kanuni temsilciden tahsil yoluna gidilebilir. Kanuni temsilcilerin ikinci derece olan sorumluluğuna başvurmadan önce aranan şartlar bakımından iki yasal düzenleme birbirinden ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre vergi ve buna bağlı alacağın kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilebilmesi için söz konusu alacakların mükellef veya vergi sorumlusundan **tahsil edilememesi** koşulu aranırken, 6183 sayılı Kanun'daki düzenlemeye göre amme alacağının asıl borçludan **tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması** koşulu aranmaktadır. Yani 6183 sayılı Kanun'da yer alan düzenleme dahilinde idare tahsil aşamasında amme alacağının tahsil edilemeyeceği kanaatine vardığı zaman kanuni temsilcinin varlığından tahsil yoluna başvurabilecektir. Ancak bu farklılık sadece madde metni üzerinde kalmıştır. Zira 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine eklenen son fıkra sonrası V.U.K. 10 uncu maddesinin içerisinde yer alan *"...Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan..."* şeklindeki düzenlemenin artık tahsile ilişkin kanun olan 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin ilk fıkrasının *"... varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları..."* hükmü doğrultusunda yorumlanması gerekmektedir.²⁰

²⁰İrfan BARLAS, "5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Ocak 2009

• Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılan düzenlemede kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi ve buna bağlı alacağın(Vergi Usul Kanunu’nun 333 üncü maddesi gereği cezaların) tahsil edilememesinin nedeni kanuni temsilcinin kanunlarla üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesinden kaynaklanmalıdır. Aksi takdirde söz konusu alacaklar için kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurmak mümkün olmayacaktır. 6183 sayılı kanun kapsamındaki düzenlemede ise böyle bir şartın gerçekleşmesine gerek yoktur. Kanuni temsilci kanunlarla yapmakla yükümlü kılınmış olduğu ödevleri yerine getirirse dahi asıl borçludan tahsil edilemeyen amme alacağının ödenmesinden sorumlu olacaktır.

• İki hukuki düzenleme arasında bir fark da sorumluluğun sınırları bakımındandır. Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemede kanuni temsilci bu temsil yetkisi kendisinde olduğu dönemlerdeki alacaklardan sorumlu tutulmuştur. Ancak 6183 sayılı kanunda yer alan *“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.”* hükmü ile kanuni temsilci temsil yetkisinin başladığı tarihten önceki dönemlere ya da yetkisinin bittiği tarihten sonraki dönemlere ait amme borcunun ödenmesinden de sorumlu olacaktır.

7- SONUÇ

Kamu alacaklarının korunmasına yönelik düzenlemelerden biri olan kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler öteden beri vergi mevzuatımızda yer almıştır. Söz konusu müesseseye 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı A. A.T.U.H.K.’da yer verilmiştir. Kanuni temsilcilerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi durumundaki sorumluluğu Vergi Usul Kanununda, amme alacaklarının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halindeki sorumluluğu ise 6183 sayılı Kanun’da düzenlenmiştir. Her iki düzenleme de kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik olmakta birlikte kendi içerisinde bazı farklılıkları da barındırmaktadır. Bu doğrultuda çalışmamızda kanuni temsilcilerin kimler olduğuna, her iki hukuki düzenlemenin muhteviyatına ve bu iki düzenleme arasındaki benzerliklere/farklılıklara değinilmiş olup bu konulardaki görüş ve değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.
- 5737 sayılı Vakıflar Kanunu.
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu.
- Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.
- AKIN Serdar, “213 sayılı V.U.K. ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları”, Vergi Sorunları, Temmuz 2010.
- ARISOY Sedat Abdullah, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları”, Vergi Dünyası, Eylül 2009.
- AYGÜN Fethi, “Kooperatif Temsilcilerinin Amme Alacaklarından Sorumlulukları”, Vergi Sorunları, Ağustos 2005

- BARLAS İrfan, "5766 sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Ocak 2009.
- BAŞTUĞ Ayşe GEZER, "Kamu Alacağı Açısından Limited Şirket Ortakları ve Kanuni Temsilci Kimdir? Nasıl Tespit Edilir?", Vergi Sorunları, Ağustos 2011.
- DOĞRUYOL Cengiz, "Altın Seri", Savaş Yayınevi, Kasım 2006.
- GÜMÜŞKAYA Gamze, "Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı", Vergi Dünyası, Mart 2010.
- HARATA Elif, "Tasfiye Öncesi Dönemler İçin Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", Vergi Sorunları, Ekim 2009.
- KIZILOĞLU Şükrü, "Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi", Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009.
- KIRAZ Abdullah - ÖZDEMİR Halil İbrahim, "V.U.K. ve A.A.T.U.H.K. Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Ocak 2004.
- SERİM Nilgün , "Hakkında İflasın Ertelenmesi Kararı Verilen Bir Limited Şirkette Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacağına İlişkin Sorumluluğu" Vergi Sorunları, Ağustos 2008.
- ŞENTÜRK Akın Gencer, "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Kanuni Düzenlemelerin Hukukiliği Sorunu" Vergi Dünyası, Ekim 2008.
- UÇAR Serkan , "Verginin Kanuniliği İlkesi ve Vergi Hukukunda Yorum", Vergi Dünyası, Şubat 2008.
- YILMAZ Ejder, "Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü", Yetkin Yayınları, 2006
- YILMAZ Sezgin, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları", Vergi Dünyası, Eylül 2006
- YÜCEL Burak, "Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı", Vergi Sorunları, Nisan 2010.
- ZAPATA Tan Tahsin, "Medeni Hukuk Yardımcı Kaynak", Savaş Yayınevi, 2010.