

KANUNİ TEMSİLCİLERİN AMME BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU: KUSURLU SORUMLULUK v. KUSURSUZ SORUMLULUK*

THE LIABILITY OF LEGAL REPRESENTATIVES FROM PUBLIC DEBTS: FAULT LIABILITY v. STRICT LIABILITY

Ahmet Emrah GEÇER**

Özet: Bu çalışmamızda, kanuni temsilcilerin amme borçlarından sorumluluğu müessesesi ve özellikle bu sorumluluğun hukuki niteliği tartışılacaktır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla, ilk olarak, iradi temsilci-kanuni temsilci ayrımı özet şekilde ele alınacaktır. Sonrasında, ilgili kanunlar çerçevesinde kanuni temsilciler ile kanuni temsilci gibi sorumlu tutulan kişiler incelenecektir. Son olarak, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin 5. ve 6. fıkralarını iptal eden Anayasa Mahkemesi Kararı, diğer yargı kararları ve doktrin ışığında kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen hükümlerin kapsamı, hukuki nitelikleri ve şartları analiz edilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, Kanuni Temsilci, İradi Temsilci, Kusurlu Sorumluluk, Kusursuz Sorumluluk

Abstract: In this study, the concept of legal representatives' liability from public receivables and particularly legal nature of this liability are analysed. In order to clarify the issue, first of all, the distinction between contractual representative and legal representative is briefly reviewed. Afterwards, legal representatives and persons, who are liable as legal representative in consideration of the concerned statutes are examined. Last but not least, we attempt to address the scope of the articles which regulates legal representatives' liability, their legal nature and conditions in the light of Constitutional Court Decision abrogating 5. and 6. paragraphs of duplicated article 35 of the Public Receivables Collection Procedure Code No 6183, other judicial decisions and doctrine.

Keywords: Tax Law, Legal Representative, Contractual Representative, Fault Liability, Strict Liability

* Bu çalışmamız, 16.4.2016 tarihinde Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde düzenlenen 6. Genç Hukukçular Konferansında sunduğumuz "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu" isimli tebliğimiz esas alınarak hazırlanmıştır.

** Araştırma Görevlisi, İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

Giriş

Vergi ve diğer amme alacakları, kamu hizmetlerinin idamesinin sağlanmasında, demokratik rejimin finanse edilmesinde¹ ve sosyal adaletin göreceli de olsa gerçekleştirilmesinde etkin bir araç olarak kabul edilmektedir.² Kanun koyucu, zamanında ve yerinde tahsil edilmesinde üstün kamu yararı olduğu düşüncesi ile vergi ve diğer amme alacakları için ayrıcalıklı düzenlemeler öngörmüştür. Bu düzenlemelerden biri de, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmemesi-ne rağmen vergi mükellefi ile hukuki veya ekonomik ilişki içinde olan üçüncü kişilerin vergi mükellefinin vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerini yerine getirmesi bakımından vergi idaresine karşı muhatap tutulmasını sağlayan vergi sorumluluğu müessesesidir.³ Vergi sorumlusu olmak için kural olarak kanuni ehliyet diğer bir ifade ile fiil ehliyeti şart değildir. Ayrıca, yine kural olarak tüzel kişilerin vergi sorumlusu olmasında hukuki bir engel yoktur. Diğer yandan, vergi sorumluluğu kurumunun özel bir görünümü olan kanuni temsilcilerin sorumluluğunda, kanuni temsilcinin fiil ehliyetini haiz olması ve prensip olarak gerçek kişi⁴ olması gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda kanuni temsilcilerin sorumluluğunu öngören kanun maddelerinin hukuki nitelikleri, kapsamı ve koşulları uygulamada⁵ ve doktrinde yıllardan beri tartışılan ve birçok kez deği-

¹ Nami Çağan, (1982), *Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler*, Vergi Dünyası, Maliye Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:13, Eylül, s. 30; Nami Çağan, (1980), *Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 37, sayı:1-4, s. 130.

² Kişiler yönünden bakıldığında ise vergi ve diğer amme alacakları, demokrasinin bedeli ve daha açık bir ifade ile demokratik toplumda hak ve özgürlüklerin insan haklarına yaraşır şekilde kullanılması için gerekli ortamın sağlanmasına anonim katılma payı olarak nitelendirilebilir. Billur Yaltı Soydan, (2002), *İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği*, Vergi Dünyası, Sayı: 254, Ekim, s. 100.

³ Adnan Gerçek, (2015), *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 4. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa, s. 35. Vergi Sorumluluğunun hukuki niteliğine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Mustafa Akkaya, (1997), *Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:46 Sayı:1-4, s. 185-208.

⁴ İstisnası 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 359/2 fıkrası.

⁵ Hukuki meselenin ciddiyetine ilişkin olarak Danıştay Dairelerinin kararları ışığında öz bir analiz için bkz. Nihal Saban, (2013), *Vergi Usul Kanunu Madde 10: Olgü ve Dil*, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt:19 Sayı:2, s. 271-281.

şikliğe uğrayan ancak bir türlü adil ve tatmin edici sonuca ulaşılamayan hukuki bir mesele haline gelmiştir. Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen temel kanun hükümlerinden biri olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddesinin 5. ve 6. fıkralarını iptal eden Anayasa Mahkemesi⁶ bu sorumluluğun yeni bir kanun hükmü ile açık şekilde düzenlenmesine olan ihtiyaca işaret etmektedir.

Bu çalışmamızda, kanuni temsilcilerin amme borçlarından sorumluluğu ve özellikle bu sorumluluğun hukuki niteliği incelenecektir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle iradi temsilci-kanuni temsilci ayrımı öz bir biçimde ele alınacaktır. Sonrasında, kanuni temsilciler ile kanuni temsilci gibi sorumlu olanların kimler olduğu konusu irdelenecektir. Müteakiben, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin 5. ve 6. fıkralarını iptal eden Anayasa Mahkemesi kararı, diğer yargı kararları ve doktrin ışığında kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen hükümlerin kapsamı, hukuki nitelikleri ve şartları analiz edilmeye çalışılacak ve konuya ilişkin görüşlerimiz paylaşılacaktır.

1. İradi Temsilci-Kanuni Temsilci Ayrımı

Temsil, bir kimsenin, temsilci sıfatıyla diğer bir kişi adına hukuki işlem yapmasıdır.⁷ Diğer bir ifade ile temsilci, temsil ettiği kişiyi hak sahibi yapabilir ya da borçlu statüsüne sokabilir.⁸ Temsil yetkisi, bir kanun hükmünden veya doğrudan doğruya bir hukuki işlemde doğabilir.⁹ Kanunen temsil yetkisine sahip olan kişiye kanuni temsilci, temsil olunanın iradesi ile temsil yetkisine sahip olan kişiye iradi temsilci denilmektedir.¹⁰ Türk vergi hukukunda iradi temsile ilişkin açık

⁶ Anayasa Mahkemesi 2014/144E. 2015/29K. 19.3.2015 RG: 3.4.2015-29315.

⁷ Haluk N. Nomer, (2010), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 8. Bası, Beta, İstanbul, s. 67; Safa Reisoğlu, (2013), Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 24. Bası, Beta, İstanbul, s.148.

⁸ Necip Kocayusufpaşaoğlu (Hatemi, Serozan, Arpacı), (2010), Borçlar Hukuku Genel Bölüm Birinci Cilt, 5. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.622.

⁹ Kanundan doğan temsil yetkisinde temsil olunanın iradesi rol oynamamaktadır. Bu yetki kanun icabı gereği kendiliğinden, mahkeme kararıyla ya da hukuki işlemin kanuni sonucu vücut bulur. Diğer taraftan, kaynağını doğrudan doğruya hukuki işlemde alan temsil yetkisi, temsil olunanın iradesinin ürünüdür. Geniş bilgi için bkz. Sermet Akman/Atilla Altop, (1995), Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 168.

¹⁰ M. Kemal Oğuzman/Turgut Öz, (2000), Borçlar hukuku Genel Hükümler, 3. Bası,

bir hüküm bulunmamaktadır fakat iradi temsil yasaklanmış da değildir.¹¹ Burada önemli olan husus, kanun aksini öngörmediği sürece bir hukuki işlem sonucu iradi temsil yetkisini haiz olan kişinin, idareye karşı bir sorumluluğunun söz konusu olmamasıdır.¹² Bir başka anlamıyla, iradi temsilci, devlet ile kişi arasında kamu hukuku ilişkisinden doğan maddi ve şekli ödevlerin yükümlüsü haline gelmemektedir. Ancak, tarafların özel hukuk hükümleri gereğince bu konuya ilişkin yaptıkları sözleşmeler -geçerlilik şartlarını taşımaları halinde- ile bağlı olacakları ifade edilebilir.¹³

Diğer yandan, kanuni temsilci, kamu hukukundan doğan ve temsil ettiği kişiye ait olan maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden kanun gereği şahsen sorumlu tutulmuştur. Kanuni temsilci, fiil ehliyetine sahip olmalıdır.¹⁴ Ayrıca tüzel kişilerin tek bir istisnai durum haricinde kanuni temsilci sıfatı kazanmaları mümkün değildir.¹⁵ Zira kanuni temsilcinin sorumluluğunun kanunda düzenlenmesinin altında yatan temel neden, mali gücü olan ancak fiil ehliyetine sahip olmayan veya fiil ehliyeti kısıtlananlar (gerçek kişiler) ile sahip olduğu fiil ehliyetini organları aracılığıyla kişilerin (tüzel kişiler) kamu hukuku ilişkisinden doğan ödevlerinin yerine getirilmesinin etkin şekilde sağlanması ve nihayetinde ilgili vergi ve diğer amme alacaklarının tahsilidir.

Filiz Kitabevi, İstanbul, s.161; Mehmet Ayan, (2012), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, Mimoza, Konya, s. 187-188.

¹¹ Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, (2014), Vergi Hukuku, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 75.

¹² Binnur Çelik, (2000), Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 2 Sayı 1, s. 122.

¹³ İrfan Barlass, (2006), a.g.e., s. 8; Kişilerin vergiye ilişkin olarak akdettikleri özel hukuk sözleşmelerinin hukuki niteliği ve bağlayıcılığı konusunda bilgi için bkz. Mustafa Akkaya, (2000), Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu, *Yaklaşım Yıl:8, Sayı:95* Kasım, s. 145-151.

¹⁴ Adnan Gerçek, (2003), *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemleri ve Etkinliği*, Ekin Yayınevi, Bursa, s. 66. Kanuni temsilcinin aksine, temsil olunanın iradesi sonucu temsil yetkisini elde eden kişinin fiil ehliyetine sahip olması şart değildir. Bu kişi küçük ya da kısıtlı olabilir ancak ayırt etme gücüne sahip olması zorunludur. Haluk N. Nomer, a.g.e., s. 71.

¹⁵ 6102 sayılı Kanun'un 359/2 fıkrasında, tüzel kişilerin anonim şirketin yönetim kurulu üyesi olarak seçilebilmesine imkân tanımıştır. Aynı fıkra, tüzel kişi ile birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen gerçek bir kişinin tescil ve ilan edileceği ve sadece bu gerçek kişinin tüzel kişi adına toplantılara katılıp oy kullanabileceği öngörülmüştür. Burada, yönetim kurulu üyeliği sıfatı bu tüzel kişiye aittir. Dolayısıyla, bu tüzel kişi, kural olarak anonim şirketin kanuni temsilcisi sıfatını da haiz olacaktır.

2. Kanuni Temsilciler ve Kanuni Temsilci Gibi Sorumlu Olanlar

Kanuni temsilcilerin amme alacaklarından doğan sorumluluğuna ilişkin başlıca hükümler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükümlerin ortak özelliği, kamu hukuku ilişkisinin tarafı olmayan üçüncü kişileri kanuni temsilci olarak kabul etmeleri ve bu kişileri belli şartlar altında temsil ettiği kişi şahsında doğan amme borçlarından ötürü ilgili idareye karşı sorumlu tutmalarıdır. Kanun maddelerinin içeriği incelendiğinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamı ve şartlarının -net şekilde olmasa da- öngörüldüğü, ancak kanuni temsilci terimi ile kastedilenin ne olduğuna yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple, VUK ve AATUHK'nın bu hükümleri aracılığıyla sorumluluk atfedilen kanuni temsilcilerin kimler olduğuna ilişkin sorunun cevabı, Türk Medeni Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Türk Borçlar Kanunu ve diğer ilgili kanunlardaki hükümlerde aranması gerekmektedir.¹⁶

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre gerçek kişiler¹⁷ bakımından kanuni temsilci, küçükler için veli, velisi olmayan küçükler ve kısıtlılar için vasi, bazı durumlarda belirli işleri görmek ve malvarlığını yönetmek için atanan kayyımdır.¹⁸ Burada, Vergi Usul Kanunu'nun 10.

¹⁶ Sadık Kırbaş, (2015), Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 20. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara, s. 77; Seri A 1 Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nin kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen VIII. Bölümüne bakılabilir. (R.G. T:20.6.2007, S:25568).

¹⁷ Herkes sağ ve tam doğmak koşuluyla ana rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyetine sahiptir. Ancak, bir kimsenin kendi fiilleriyle hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesi için fiil ehliyetine sahip olması gerekir. Fiil ehliyetinin şartları: Ayırt etme gücüne sahip olma, ergin olma ve kısıtlı olmamaktır. Kemal Oğuzman/Özer Seliçi/Saibe Oktay Özdemir, (2013), Kişiler Hukuku, 13. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul. s. 40.

¹⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 9/1 fıkrasında mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin diğer bir deyişle fiil ehliyetinin şart olmadığını öngörmüştür. Gerçek kişinin hak ehliyetine sahip olması yeterlidir. Zira vergi hukukunda ehliyet, kişinin ödeme gücünden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla ödeme gücüne sahip küçük ya da kısıtlı da vergi mükellefi ya da sorumlusu olabilecektir. Yusuf, Karakoç, (2014), Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 211-212. Kayyım, belli bir işin yapılması veya malvarlığının yönetilmesi için görevlendirilmiş olabilir. Bu sebeple, kayyım, kanuni temsilci sıfatını haiz olur ve sonuç olarak kanuni şartların gerçekleşmesi halinde kayyım olarak atandığı kişinin amme borçlarından ötürü sorumluluğu söz konusudur. Nihal Saban, (2014), Vergi Hukuku, 6. Bası, Beta, İstanbul, s. 86. Medeni Kanun gereğince atanan yasal danışmanın temsil yetkisini haiz olmaması ve sadece sınırlı sayıda işler için görüş

maddeesinde öngörülen kanuni temsilcinin sorumluluğu, gerçek kişinin yükümlü olduğu vergi aslı ile bunun fer'ileri ile sınırlıdır. Buna karşılık, Vergi Usul Kanunu'nun 332. maddesi gereğince kanuni temsilci, vergi cezalarının muhatabıdır.¹⁹ Diğer bir ifade ile burada asıl amme borçlusu, kanuni temsilcinin bizzat kendisidir. Bunun doğal sonucu olarak, vergi cezasını gerektiren fiili işleyen kanuni temsilci, ödediği vergi cezasından ötürü temsil ettiği kişiye rücu etme hakkını haiz değildir.²⁰ Burada, kanun koyucu, evrensel olarak kabul edilen cezaların şahsiliği ilkesi ile uyumlu bir düzenleme ihdas etmiştir.²¹

Tüzel kişilerde kanuni temsilci, ilgili tüzel kişiliğe ilişkin hükümlerin bulunduğu kanunlar gereğince, tüzel kişiliği yönetim hakkına ve temsil yetkisine sahip kişi veya organlardır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre, derneklerde yönetim kurulu, vakıflarda yönetim organı kanuni temsilcidir.²² 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre, kanuni temsilci, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limitet şirkette şirketin müdürü, adi komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortaklar, kolektif şirkette ortakların her biridir.²³ 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre, kooperatiflerde kanuni temsilci, yönetim kuruludur. Vergi Usul Kanunu'nun 333. mad-

bildirme yükümlülüğü olması sebebiyle kanuni temsilci sıfatına sahip olmadığını ve dolayısıyla bu kişi açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğu hükümlerinin işletilemeyeceğini düşünmekteyiz. Aksi görüş için bkz. Turgut Candan, (2013), Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Mali Akademi Yayınları, 3. Bası, Ankara, s.28.

¹⁹ Aziz Taşdelen, (2010), Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, 1. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 80.

²⁰ Nihal Saban, a.g.e., s. 97.

²¹ Yusuf Karakoç, (2016), Vergi Ceza Hukuku, 1. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 139.

²² Bkz. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu madde 85/1 ve 109; 5737 sayılı Vakıflar Kanunu Madde 6.

²³ Aksi kararlaştırılmadığı sürece limitet şirketlerde ortakların hepsi şirketi kanunen temsil etme yetkisine sahiptir. Diğer bir deyişle, tüm ortaklar şirket müdürüdür ve her biri şirketin kanuni temsilcisidir. Ancak, bu yetki ortaklardan birine ya da bir kısmına bırakılabilir. Ayrıca, ortak olmayan kişiye de şirketi temsil etme yetkisi verilebilir. Bu durumda, bu ortak olmayan müdürle beraber bir ortağın daha şirketi yönetim hakkına ve temsil yetkisini haiz olması gereklidir. Anonim şirketlerde, kanuni temsilci esas olarak yönetim kuruludur. Ancak, kanuni temsil yetkisi yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına verilebilir ya da yönetim kurulu dışından bir kişiye kanuni temsil yetkisi verilebilir. Bu son durumda yönetim kurulu üyelerinden en az birinin kanuni temsilci olarak belirlenmesi zorunludur. Nurettin Bilici, (2015), Vergi Hukuku, 36. Bası, Savaş Kitabevi, Ankara, s.45.

desinin 1. fıkrasında, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı davranışlardan kaynaklanan cezaların tüzel kişi adına kesileceği öngörülmüştür.²⁴ Bu sebeple, tüzel kişiler açısından Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde öngörülen kanuni temsilcinin sorumluluğu, vergi aslı ile buna bağlı alacaklar yanında vergi kabahatlerinden doğan para cezalarını da kapsamaktadır. Şunu da belirtmek gerekir ki, kanuni temsilci, ödediği vergi ve buna bağlı alacaklar için asıl amme borçlusu tüzel kişiye rücu hakkı saklı iken ödediği vergi cezaları bakımından böyle bir imkana sahip değildir.²⁵

Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 333. maddesinin 3. fıkrasında, bu kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için öngörülen cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunacağı ifade edilmiştir. Anlaşılacağı üzere, kanun koyucu bu son hususta da cezaların şahsiliği ilkesine riayet etmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise, Vergi Usul Kanunu'ndaki gibi cezaların tüzel kişi adına kesileceğine dair bir hüküm mevcut değildir. Gümrük Kanunu'na göre, idari para cezasının muhatabı, gümrük kanunlarını ihlal eden kişi ya da kişilerdir.²⁶ Görüldüğü üzere burada da kural, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince fiili işleyen kişinin cezanın muhatabı olmasıdır.

Hem Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin 1. fıkrasında hem de

²⁴ Doktrinde, Candan, ikna edici argümanlar ile cezaların şahsiliği ilkesinden yapılan bu sapmanın hukuken isabetli olmadığını savunmaktadır. Turgut Candan, (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 31-32. Aksi görüş için bkz. M. Yasin Aslan, (2010), Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 2010/2, s. 242 ve 245. Birçok kişinin istihdam edildiği tüzel kişi nezdinde işlenen vergi kabahatinin faili her zaman ve her durumda kanuni temsilci olmayabilir. Ayrıca, kanuni temsilci, tüzel kişi şahsında işlenen vergi kabahatinde kusursuz olabilir. Bu sebeplerle, kanunun ilgili vergi cezasının tüzel kişi adına kesilmesine ilişkin emrinin hukuka uygun olduğu söylenebilir.

²⁵ Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 221. Aksi görüş için bkz. Selim Kaneti, (1989), Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 90; Doğan Şenyüz/ Mehmet Yüce/ Adnan Gerçek, (2014), Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin, 5. Bası, Bursa, s. 85.

²⁶ Türkmen Derdiyok, (2013), Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, Türkmen, Ankara, s. 78; Turgut Candan, (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 32 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 3. fıkrasında: "Gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklığıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 1. fıkrasında tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin de kanuni temsilci gibi sorumluluğunun olduğu belirtilmiştir. Tüzel kişiliği olmayan teşekküle örnek olarak adi şirketler²⁷ ve cemaatler gösterilebilir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 638. maddesinin 3. fıkrasında, *"Ortaklar, birlikte veya bir temsilci aracılığı ile, bir üçüncü kişiye karşı, ortaklık ilişkisi çerçevesinde üstlendikleri borçlardan, aksi kararlaştırılmamışsa müteselsilen sorumlu olurlar."* hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere kanun koyucu, adi şirketin borçları bakımından ortaklarının müteselsil sorumlu²⁸ olduğunu öngörmüştür. Dolayısıyla, adi ortaklardan birinin adi şirketin temsilcisi olduğu durumda bu kişi aynı zamanda adi şirketin ortağı olması sebebiyle ilgili amme borcunun tamamından aslen sorumlu olacağı için kanuni temsilcinin sorumluluğu kurumuna başvurulmasına gerek yoktur. Ancak, Türk Borçlar Kanunu'nun 625. maddesine göre, adi şirket ortakları dışında üçüncü bir kişinin adi şirkete genel temsilci olarak atanması durumunda, bu üçüncü kişi bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin hükümlerin işletilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

Cemaatler, Osmanlı İmparatorluğu döneminden kalan bir takım ayrıcalıklara sahip ancak tüzel kişiliği haiz olmayan topluluklardır. Bu toplulukların idaresi, topluluğun lideri din adamı ile dinsel niteliği olmayan topluluklarda ise meclisler aracılığıyla olmaktadır.²⁹ Anlaşılacağı üzere, burada ilgili topluluğu idare eden din adamı veya meclis, topluluğun asıl amme borçlarından ötürü kanuni temsilci gibi sorumlu sayılacaktır. Ancak, kanun, tüzel kişiliği olmayan teşekküller ile idare arasındaki vergi ilişkisinden kaynaklanan cezaların muhatabının kim olduğu konusunda açıklık getirmemiştir. Düşüncemize göre burada vergi cezalarının muhatabı, cezaların şahsiliği ilkesi gereğince doğrudan doğruya bu teşekkülleri idare edenlerin olması gerekmektedir. Zira kişiliği haiz olmayan bir teşekkülün cezai işleme tabi tu-

²⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Reha Poroy/Ünal Tekinalp/Ersin Çamoğlu, (2014), Ortaklıklar Hukuku I, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s. 39-85; Mehmet Bahtiyar, (2015), Ortaklıklar Hukuku, 10. Bası, Beta, İstanbul, s. 27-44.

²⁸ Danıştay'ın bu yöndeki kararı için bkz. Danıştay 4.D. 1983/83E. 1984/3782K. 23.10.1984T., 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir.

²⁹ Seha L. Meray, (1970), Lozan Barış Konferansı Tutanaklar ve Belgeler, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:300, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt 1 Kitap 2, aktaran Nihal Saban, a.g.e., s. 94.

tulması ceza hukukunun genel prensiplerine aykırılık teşkil edecektir. Dolayısıyla, vergi cezalarının muhatabı doğrudan bu teşekkülleri idare eden gerçek kişi veya kişiler olacağı için bu cezalar bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğunu öngören hükümlere gidilmesine gerek yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin 2. fıkrasında Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin temsilcilerine bu kanun hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Benzer bir düzenleme, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 2. fıkrasında yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilcileri için öngörülmüştür. Bu kanun hükümleri gereği, temsile ilişkin hukuki işlem ile temsilci taraf, kanuni temsilci gibi temsil ettiği kişinin amme borçlarından sorumlu tutulacaktır. Burada, taraflar arasında temsil ilişkisinin olup olmadığı Türk Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir.³⁰

3. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunu Düzenleyen Hükümlerin Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamı, vergi alacakları ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları ile sınırlıdır.³¹ Diğer yandan, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluk hükmü, aynı Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde belirtilen tüm alacakları kapsar niteliktedir. Bu sorumluluğun kapsamına, gümrük idareleri tarafından alınması öngörülen vergi ve resimler yanında Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacakları da girmektedir.

³⁰ Örneğin tarafların arasında akdedilen genel temsile ilişkin sözleşme, mümessile kanuni temsilci sıfatı kazandırabilir. Diğer yandan, ilgili şahsın bir davada temsil olunmak için avukat ile yaptığı vekâlet sözleşmesi, ilgili avukatı kanuni temsilci statüsüne sokmaz. Bağımlı tacir yardımcıları, ticari temsilci, ticari vekil, pazarlamacı ve bağımsız tacir yardımcıları simsar, acente, komisyoncu ve taşıma işleri komisyoncusu da olayın şartlarına göre yabancı şahıs ve kurumların kanuni temsilci sayılabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Sabih Arkan, (2014), Ticari İşletme Hukuku, 19. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, s. 241 vd. Bu noktada sözleşmenin başlığına değil özüne bakılarak kişinin Türkiye'de bulunmayan yükümlünün temsilcisi olup olmadığına karar verilmelidir.

³¹ Burada vergi ifadesinden kastettiğimiz 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamında olan vergi, resim ve harçlardır. (Vergi Usul Kanununun 1. ve 2. maddeleri gereğince, bu kanun hükümleri gümrük idareleri tarafından alınanlar hariç olmak üzere genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar için uygulanır.)

Buradan da anlaşılabacağı üzere, kanuni temsilcilerin temsil ettiği kişinin vergi borçlarından sorumluluğunu düzenleyen iki farklı hüküm mevcuttur. Bu durumda hangi kanun hükmünün uygulanacağı sorunu ortaya çıkmaktadır. 6118 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'a 4108 sayılı Kanun ile eklenmiş mükerrer 35. maddenin gerekçesinin son cümlesinde: *"...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 ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'a mükerrer 35 inci madde eklenmiştir."* ifadesi yer almaktadır. Kanun koyucu, kanuni temsilcilerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan diğer amme borçlarından da sorumlu tutulmasının sağlanması için böyle bir düzenleme ihdas etmiştir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluğa göre özel hüküm niteliği taşımaktadır. Bu sebeplerle, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ile buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması icap etmektedir. Aksi halin kabulü, hangi hükmün uygulanacağı noktasında belirsizliğe yol açacağı için hukuk devleti olmanın asli unsurlarından biri olan hukuki güvenlik ilkesinin³² ihlali anlamına gelmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, *"Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."*³³ metnini içeren 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 6. fıkrasını³⁴ aynı maddi olaya ilişkin iki farklı kanun hükmünün bulunmasının bu kanun hükümlerinden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizliğe yol

³² Anayasa Mahkemesi, hukuki belirlilik ilkesini hukuk devletinin ana yapı taşlarından biri olarak görmektedir. Bkz. Anayasa Mahkemesi 2006/61E. 2007/91K. 20.11.2007 R.G. 23.02.2008 S. 26796, Anayasa Mahkemesi 2007/21E. 2008/40K. 17.1.2008 R.G. 8.4.2008 S. 26841.

³³ Bu Kanun hükmü 2008 yılında 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddesine eklenmişti.

³⁴ 2008 tarihli 5766 sayılı Kanun ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin 6. fıkrasına eklenmişti.

açacağı gerekçesiyle Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesine aykırı görerek iptal etmiştir.³⁵ Diğer yandan, Danıştay'ın müstakar hale gelmiş kararlarında, yukarıda izah ettiğimiz hukuki gerekçeler çerçevesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu hususunda, vergi aslı ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezalarında Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi hükmünün, diğer amme alacaklarında ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi hükmünün uygulanması gerektiği belirtilmiştir.³⁶

4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Hükümlerin Hukuki Niteliği

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki niteliğinin ne olduğuna ilişkin uygulamada ve doktrinde fikir birliği mevcut değildir. Biz burada kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki niteliğini, VUK'un 10. maddesi ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi çerçevesinde iki ayrı alt başlık altında değerlendirmeye çalışacağız.

4.1. Vergi Usul Kanununun 10. Maddesi

Doktrinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde öngörülen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki niteliği konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bu hükümde yer alan sorumluluğu, kusursuz sorumluluk esasına dayandıran görüşe göre, kanuni temsilcinin sorumluluğunun doğması için kusur şart değildir.³⁷ Kanundan doğan vergi ödevlerinin yerine getirilememiş olması sorumluluğun doğması için yeterlidir.

Bu görüşü savunanların dayandığı gerekçelerden biri, 3505 sayılı Kanun değişikliği ile *"bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle"* şeklindeki

³⁵ Anayasa Mahkemesi 2014/144E. 2015/29K. 19.3.2015 R.G. 3.4.2015 S. 29315.

³⁶ Danıştay VDDGK 2000/261E. 2001/31K. 26.1.2001; Danıştay VDDGK 2001/79E. 2001/208K. 18.5.2001; Danıştay VDDGK 2006/27E. 2006/174K. 16.6.2006, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir. Haklı bir eleştiri için bkz. Nihal Saban, a.g.e., s. 101-103.

³⁷ Cevdet Okan Bahar, (2005), Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri, Vergi Dünyası, Sayı 281, s.134; Azmi Demirci, (2003), Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası, Sayı 257, s.47-48.

ifadenin madde metninden çıkarılmış olmasıdır.³⁸ Diğer taraftan, bizim de katıldığımız doktrindeki hakim görüşe göre ise, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk, kusur esasına dayanmaktadır.³⁹ Zira Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin 2. fıkrasında değişiklik öngören 3505 sayılı Kanun'un 2. maddesi, "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.*" ifadesini değiştirmemiştir. Buradan da anlaşılabileceği üzere kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi kanuni temsilcinin kusurlu⁴⁰ olmasına şart olduğunu açıkça göstermektedir.

Bu durumda, 3505 sayılı Kanun değişikliği ile "*bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle*" ifadesinin madde metninden çıkarılmasının sonucunun ne olduğu sorusu sorulabilir. Bu değişikliğin, ispat hukuku açısından sonuç doğurduğu doktrinde ileri sürülmektedir.⁴¹ 3505 sayılı Kanun değişikliğinden önce kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi, vergi idaresinin, kanuni temsilcinin kusurunu yani kastını veya ihmali ispatlamasına bağlıydı. Bu değişiklik ile birlikte kanuni temsilci, kusurunun olmadığını kendisi kanıtlamak zorundadır; diğer bir ifade ile ispat külfeti yer değiştirmiştir.⁴² Burada, kanuni temsilci, ilgili vergi borçlarının ödenmemesinde kusurlu olmadığını diğer bir ifade ile kast, ihmal veya taksirinin olmadığını ispatlayarak sorumluluktan kurtulma imkanına sahiptir.⁴³

Diğer yandan, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu öngören 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mehzazı Alman Vergi Usul Kanunu'nun

³⁸ Tuğrul Özüt, (1989), 3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler, *Vergi Dünyası*, Sayı 90, İstanbul, s. 37-38.

³⁹ İrfan Barlas, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul, s. 55-56; Candan, Açıklamalı AATUHK, s. 186; Karakoç, Genel Vergi Hukuku, s. 220; Nihal Saban, a.g.e., s. 88; Osman Saraç, (2000), Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk, Yaklaşım, Sayı 89, s. 197.

⁴⁰ Kusur, hukuka uygun olmayan, hukuk düzeninin kınadığı bir irade veya irade noksanıdır. Hukuka aykırı sonucu isteyen veya hukuka aykırı sonucu önlemek için gerekli iradeyi göstermeyen kişi kusurludur. Savaş Reisoglu, a.g.e., s.171.

⁴¹ İrfan Barlass, a.g.e., s. 61.

⁴² Yılmaz Özbacı, (2003), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, İstanbul, s. 136-144.

⁴³ Danıştay VDGKK 1994/239E. 1995/117K. 31.3.1995, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir.

(Abgabenordnung) 69. maddesinde -öz itibariyle- aynı kanunun 34. ve 35. maddesi kapsamı içinde sayılan kanuni temsilciler ve kanuni temsilci gibi sorumlu olanlar vergi ödevlerini kasten ya da ağır ihmalleri sonucu ifa edemezlerse sorumlu olacakları belirtilmiştir.⁴⁴ Görüldüğü üzere burada kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusur esasına dayandırılmıştır. Ayrıca, Birleşik Devletler, İngiltere, Kanada, Belçika, Avustralya, Çin gibi ülkelerin hukukları incelendiğinde, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusura dayalı olduğu açıkça görülmektedir.⁴⁵ Tüm bu hususlar dikkate alındığında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacakları bakımından kanuni temsilcilerin ancak ve ancak kusur esasına göre sorumlu tutulabileceklerine ilişkin görüşün hukuken isabetli olduğu sonucuna varılmaktadır.

4.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35. Maddesi

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk esasına dayandığı doktrinde baskın olarak savunulmaktadır.⁴⁶ Bu düzenlemenin, bir

⁴⁴ Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung) 69. maddesinin resmi metni: "Die in den §§ 34 und 35 bezeichneten Personen haften, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Die Haftung umfasst auch die infolge der Pflichtverletzung zu zahlenden Säumniszuschläge." 4.1.2016 tarihinde http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_69.html adresinden erişilmiştir.

⁴⁵ Phyllis Horn Epstein, (2012), Officer and Owner Liability for Corporate Tax, Corporate Business Taxation Monthly, s. 15-22; Martha Bruce, (2016), Rights and Duties of Directors, 15. Bası, Bloomsery Professionals, İngiltere, s. 410; John Tiley/ Glen Loutzenhiser, (2012), Revenue Law, 7. Bası, Hart Publishing, Oxford, s. 87-91; Nicola Sartori, (2010), Corporate Governance Dynamics and Tax Compliance, International Trade and Business Law Review, Cilt:13, s. 273-274; Ryan Morris / Les Chalet, (2005), On the Hook: Directors Liability for Corporate Tax Transgressions, Taxation Law, Mayıs, s. 13-18; Anil Hargovan, (2015), Tax Debts and directors Liability for Insolvent Trading, Governance Directions Legal Updates Corporate Law, Haziran, s. 302-305; Bill H. Zhang, (2015), Legal Representatives, Company Supervisors and Their Roles and Responsibilities in foreign Invested Enterprises in China, Korea University Law Review, Cilt 16-17, s. 13-22.

⁴⁶ Cevdet Okan Bahar, (2005), Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri, *Vergi Dînyası*, Sayı 281, s. 134; Turgut Candan, (2006), Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 56; Şükrü Yıldız, (1999), Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin

tür kanuni kefalet müessesesi olduğu ifade edilmektedir.⁴⁷ Kanun metni göz önüne alındığında, sorumluluğun hukuki niteliğinin kusursuz sorumluluk olduğu ifade edilebilir. Zira, bu sorumluluğun doğması, yalnızca amme alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumlarından birinin gerçekleşmesi şartına bağlanmıştır. Diğer bir ifade ile AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde yer alan sorumluluk hükmüne başvurulması için kanuni temsilcinin amme alacağının asıl amme borçlusundan tahsil edilememesinde kusurunun olup olmadığı hususu önem arz etmemektedir.

Ancak, kamu hukuku ilişkisinin tarafı olmayan kanuni temsilcinin, temsil ettiği kişi, kurum veya teşekkülün amme borçlarından ötürü kanun icabı kusursuz sorumlu sayılmasının hukuki olup olmadığı konusu tartışmaya değerdir. Başlıca hukuk sistemlerinde olduğu gibi, Türk ve İsviçre hukukunda da, kural olarak sorumluluk müessesinde kusur ilkesi benimsenmiştir.⁴⁸ Bu ilkeye göre fail kusurlu değilse sorumluluğu söz konusu olmayacaktır. Kusursuz sorumluluk, diğer bir deyişle objektif sorumluluk, kanunda adalet ve hakkaniyetin gereği olan durumlar için istisnai olarak düzenlenmiştir. Kusursuz sorumluluğu öngören hükümlere dair ilginç bir ortak özellik: Kanun koyucunun istisnai olarak kusursuz sorumluluk yüklediği tüm kişiler, sorumluluğun doğumuna kaynaklık eden faaliyetin bizzat sahibi ya da yararlanıcısıdır.⁴⁹ Diğer taraftan, kanuni temsilci, teşekkülün ya da faaliyetin sahibi olmadığı gibi bunlardan doğrudan doğruya yararlanan sıfatını da haiz değildir. Bir başka önemli nokta, Türk Borçlar Kanununa bakıldığında, kusursuz sorumluluğun öngörüldüğü durumlarda, kişinin kusursuz sorumlu olup olmadığına yapılan yargılama sonucunda ulaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile burada kusursuz sorumlu olduğu iddia edilen kişi, savunma hakkını haizdir.

Kamu Borçlarından Sorumluluğu, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Armağanı, Beta, İstanbul, s. 793 Aksi görüş için bkz. İrfan Barlass, a.g.e., s. 62-63.

⁴⁷ Bu görüşe göre, kanuni temsilci kusuru olmaksızın ilgili amme borçlarından sorumludur. Diğer bir ifade ile kanuni temsilcinin şahsının dışında gelişen ve müdahale etme şansı olmayan olağanüstü ekonomik kriz, doğal afet vb. gibi olağanüstü durumlarda da sorumluluğu söz konusudur. Turgut Candan, (2006), Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, s. 8.

⁴⁸ Safa Reisoğlu, a.g.e., s.179.

⁴⁹ İrfan Barlass, a.g.e., s. 63

Bu da kişi lehine hukuki güvence tesis etmektedir. Ayrıca, kişi, Türk Borçlar Kanunu'nda öngörülen bazı kusursuz sorumluluk hallerinde, özen yükümlülüğünü yerine getirdiğini ispatlayarak sorumluluktan kurtulma imkânına sahip olmaktadır.⁵⁰ Ancak, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan kanuni temsilcinin sorumluluğu müessesesine bakıldığında bu gibi durumların olmadığı gözlemlenmektedir.

Anayasa Mahkemesi, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin *"amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekküllü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu tutulurlar."* metnini içeren beşinci fıkrasını, Anayasanın 2. maddesine aykırılığı gerekçesiyle iptal etmiştir.⁵¹ Mahkeme, bu madde hükmünün iptal gerekçesinde *"Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır."* ifadesini kullanmıştır. Anayasa Mahkemesi, burada, kanuni temsilcinin kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, görev süresi bittikten sonra başkalarının kasıt veya ihmali sonucu doğacak sorumluluğa ortak olmasını hukuka uygun bulmamış ve söz konusu düzenlemeyi iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin bu kararından sonra, Danıştay isabetli şekilde kanuni temsilcinin görevde olmadığı zamanda işlenen fiillerden sorumluluğunun olmadığı yönünde kararlar vermeye başlamıştır.⁵²

Ancak, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin halen yürürlükte olan 1. fıkrasının lafzı nazara alındığında, kanuni temsilcinin

⁵⁰ Safa Reisoğlu, a.g.e., s.186-189.

⁵¹ Anayasa Mahkemesi 2014/144E. 2015/29K. 19.3.2015 RG: 3.4.2015-29315.

⁵² Danıştay 13.D. 2013/2821E. 2015/2877K. 3.9. 2015; Danıştay 13.D. 2014/208E. 2015/2873K. 3.9.2015.

görevde olduğu süre içerisinde temsil ettiği kişi veya kurumlardan tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme borçlarından ötürü kusursuz sorumluluğunun devam ettiği kabul edilebilir. Bu konuya ilişkin olarak ilk olarak ifade etmek isteriz ki, yukarıda da açıkladığımız gibi AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde öngörülen kanuni temsilcilerin sorumluluğu müessesesinin getiriliş nedeni, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamı dışında kalan amme alacaklarının tahsilinin garanti altına alınmasını sağlamaktı. Bu sebeple, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinin, kanuni temsilcinin sorumluluğunu kusur esasına dayandıran VUK'un 10. maddesi ile tam paralellik arz etmesi gerekirdi. Ancak paralel bir düzenleme yapılmamıştır ve bunun sonucunda uygulamada ve doktrinde baskın olarak bu hükümdeki kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk esasına dayandığı belirtilmiştir.

Kamu hizmetlerinin sürdürülmesinde sarf edilen kaynaklardan en büyüğü olan amme alacaklarının kişilere tanınan temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasını olanaklı kıldığı tartışmasızdır.⁵³ Bu sebeple, amme alacaklarının tahsilinin garanti altına alınmasında üstün kamu yararının olduğu kabul edilmektedir.⁵⁴ Bu üstün kamu yararının korunması amacıyla asıl amme borçlusu olan kişilerin haricinde onlarla hukuki ya da ekonomik ilişki içerisinde olan başka kişilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler öngörülebilir. Ancak, kişilerin mülkiyet hakkına müdahale edebilme kudretine sahip bu gibi hükümlerin, hukuk devleti ilkesi⁵⁵ (*the principle of the rule of law*) çerçevesinde oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda, asıl amme borçlusunun faaliyetinden doğrudan doğruya yararlanmayan ve devlet ile kişi arasında doğan kamu hukuku ilişkisinde üçüncü kişi statüsünde olan kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğuna gidilmesi, adalet ve hakaniyet ile uyumadığından hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu düşünmekteyiz.

⁵³ Anayasa Mahkemesi 6/42 7.11.1989 R.G. Tarihi 6.4.1990 aktaran Billur Yaltı, (2006), Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, Beta, İstanbul, s.1-2.

⁵⁴ Sıddık Sami Onar, (1966), İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt:3, 3. Bası, İ. Akgün Yayınları, s.1647-1648.

⁵⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz Aliefendioğlu, (2001), Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2, s. 29-68; Ramazan Çağlayan, (1998), Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi, *A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, s.41-54.

Diğer yandan, kamu hukuku ilişkisinde üçüncü kişi konumunda olan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinden biri olan ve diğer temel hak ve özgürlüklere renk veren mülkiyet hakkını sınırlayıcı niteliği haiz olacağından ölçülülük ilkesi⁵⁶ (*the principle of proportionality*) gereğince hukuki değerlendirilmeye tabi tutulması icap etmektedir. Ölçülülük ilkesi, sınırlamada başvuru aracın sınırlama amacını gerçekleştirmeye elverişli olmasını; bu aracın, sınırlama amacı açısından gerekli olmasını ve araçla amacın ölçüsüz bir oran içinde bulunmamasını ifade eder.⁵⁷ AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde öngörülen kusursuz sorumluluk müessesesi, amme alacaklarının tahsilinin garanti altına alınması amacının gerçekleştirilmesi için elverişlidir. Ancak bu amaç, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusur esasına dayandığının kabulünü öngören bir hüküm ile de gerçekleştirilebilir. Şöyle ki idarenin görev ve yetkileri ile kişilerin maddi ve şekli ödevleri Anayasa ve kanun sınırları içerisinde önceden öngörülmüş kurallar çerçevesinde belirlenmektedir.⁵⁸ Bu durumda, kural olarak kanuni temsilcinin temsilcilik sıfatı dolayısıyla idareye karşı sorumluluklarının neler olduğu evvelce hukuk dünyasında vücut bulmaktadır. Kanuni temsilci, önceden öngörülmüş kurallar çerçevesinde üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmesi icap etmektedir. Görüldüğü üzere böyle bir durumda kanuni temsilcinin kusursuz olduğunu ispatlayarak ilgili amme alacağından doğan sorumluluktan kurtulması çok zordur. Diğer bir ifade ile kanuni temsilcinin sorumluluğu, özü ve ruhu itibarıyla kusur sorumluluğu esasına dayanmaktadır. Zira, idari mevzuat tarafından öngörülen kurallara kanuni temsilcinin hukuken geçerli bir neden olmaksızın riayet etmemesi kusurunun varlığına işaret etmektedir. Bu sebeplerle, kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusur esasına da-

⁵⁶ Ölçülülük ilkesi hakkında geniş bilgi için bkz. Christian Rumpf, (1993), Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği, *Anayasa Yargısı Dergisi*, Cilt:10, s. 25-48; Andrew B. Serwin, (2009), *The Principle of Proportionality*, *University of Michigan Journal of Law Reform*, Cilt:42, Sayı: 4, s. 869-930; Juan Cianciordo, (2010), *The Principle of Proportionality: The Challenges of Human Rights*, *Journal of Civil Law Studies*, Cilt:3, s. 177-186; Margherita Poto, (2007), *The Principle of Proportionality in Comparative Perspective*, *German Law Journal*, Cilt:8 Sayı:9, s. 835-870.

⁵⁷ Ergun Özbudun, (2014), *Türk Anayasa Hukuku*, 15. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, s. 116-117.

⁵⁸ Turgut Tan, (2013), *İdare Hukuku*, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, s. 215.

yandığının kabulü halinde de amme alacakları için etkin bir koruma sağlanabilecektir. Böyle bir düzenleme ile ölçülülük ilkesine de riayet edilmiş olacaktır.

Düşüncemizi özetleyecek olursak, üstün kamu yararı gereği de olsa amme alacakları bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğunun kanuni kefalet niteliğinde bir kusursuz sorumluluk müessesesi olarak düzenlenmesine gerek yoktur! Aksi halin kabulü, evrensel hukuk normu haline gelen ve anayasal ilke olan hukuk devleti ilkesinin ve ölçülülük ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir. Dolayısıyla kamu hukukundan doğan ilişkide üçüncü kişi statüsünde olan kanuni temsilcinin mülkiyet hakkı meşru sınırları aşan bir müdahale ile sınırlandırılmaktadır. Sonuç olarak, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde öngörülen kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusur esasına dayandığını açıkça öngören ve kamu yararı ile kişilerin menfaati arasında hukuki denge gözeten bir hüküm konulması gerekmektedir. En azından, kanuni temsilcinin kusurlu olduğuna dair adi karine konulabilir ancak kusurunun olmadığını ispatlaması için kanuni temsilciye hukuki imkan tanınmalıdır.

5. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

Yukarıda ayrıntılı olarak ele aldığımız gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamında bir amme alacağından ötürü kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi, amme alacağının asıl amme borçlusunun malvarlığından tahsil edilememiş olmasının sebebinin kanuni temsilcinin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemiş olması şartına bağlıdır. Diğer bir söylemle, burada kanuni temsilci kusurlu olması halinde sorumluluğu söz konusu olacaktır. Ancak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinin lafzına bakıldığında -hukuken isabetsiz olduğunu düşünssek de- kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz sorumluluğa dayandığı görülmektedir. Sonuç olarak mevcut düzenleme nazara alındığında, Vergi Usul Kanunu kapsamı dışındaki amme alacakları bakımından kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusura ilişkin bir şart aranmayacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen kanuni temsilcilerin

sorumluluğu esas olarak⁵⁹ ikinci derecedendir. ⁶⁰ Diğer bir ifade ile ilgili idare, kesinleşen amme borcu için ilk olarak asıl amme borçlusuna aleyhine icra takip işlemlerini yürütmek zorundadır. Aksi halde, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmek mümkün değildir. Bu şart, her iki madde metninde de aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin 2. fıkrasında, *"Yükarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır..."* hükmü öngörülmüştür. Kanun hükmü burada tahsile ilişkin bir duruma atıf yapmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının tahsili işlemleri, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde yürütülmesi öngörülmüştür. Dolayısı ile bu kanun hükümlerine göre cebri tahsil işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir. Vergi idaresi, amme alacağının asıl amme borçlusundan tahsil edilmesi için AATUHK'nın 54. ve devamındaki maddelerde öngörülen cebri tahsile ilişkin tüm işlemleri somut olayın gerektirdiği ölçüde tüketmiş olmalıdır.⁶¹

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nun mükerrer 35. maddesinin 1. fıkrasında, *"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."* hükmü yer almaktadır. Görüldüğü üzere kanun koyucu burada ilgili amme alacağının asıl amme borçlusundan tamamen veya kısmen tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumlarından birinin gerçekleşmesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidileceğini öngörülmüştür.

Tahsil edilememiş olması durumu, ilgili idarenin asıl amme borçlusuna şartların gerekli kıldığı ölçüde AATUHK'nın 54. ve devamın-

⁵⁹ Gerçek kişilerin kanuni temsilcisi, vergi cezalarından bizzat sorumludur.

⁶⁰ Abdurrahman Akdoğan, (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esasları Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, 11. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara, s. 50.

⁶¹ Örnek olarak bu karara bakılabilir. Danıştay VDDGK 2014/144E. 2014/307K. 30.4.2014, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir.

daki maddelerde öngörülen cebri tahsil yollarının kullanılmasına rağmen amme alacağının tam olarak tatmin edilmemesidir. İdare, asıl amme borçlusunun ekonomik veya hukuki bağı olan işletmelerden, bankalardan ve diğer resmi ve özel kurum ve kuruluşlardan amme borçlusunun haczi kabil mal veya alacağı olup olmadığını sormalı, amme borçlusuna ait olan kendi veya 3. kişiler nezdindeki tüm haczi mümkün mal ve alacaklara haciz işlemi yapmalı ve onları nakde çevirmelidir. Buna rağmen, ilgili amme alacağı tamamen tatmin edilemez ise idare, amme alacağının tahsil edilememiş olduğunu, yaptığı bu araştırmalara dayanarak düzenleyeceği AATUHK'nın 75. maddesinde öngörülen aciz fişi ve İcra İflas Kanununa göre düzenlenecek aciz belgeleri ile ispatlayabilir ve sonuç olarak tatmin edilmeyen amme alacağı için kanuni temsilcinin sorumluluğuna gitmesi gerekir.⁶²

Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması durumu için ise AATUHK'nın 54. ve devamındaki maddelerde öngörülen cebri tahsil yollarının tümünün kullanılmış olması gerekmemektedir. Örneğin, asıl amme borçlusunun tüm aramalara rağmen bulunamaması ya da haczedilen mal ve alacakların ilgili görevlilerce yapacağı tespit sonucunda amme alacağını karşılamayacağı anlaşıldığı durumlarda ilgili amme alacağının tahsil edilemeyeceği anlaşılmış sayılır.⁶³

Buna karşılık, AATUHK'da öngörülen koruma önlemlerine başvurulabilmesi için asıl amme borçlusunun malvarlığına yönelik takip yollarının tüketilmesine ve ilgili amme alacağının kesinleşmesine gerek yoktur.⁶⁴ Örneğin, koruma önlemlerinden biri olan ihtiyati haciz, ileride doğacak amme alacağının tahsilini garanti altına almak amacıyla kanunda öngörülen şartların gerçekleşmesi halinde kanuni temsilcinin mal varlığına uygulanması zorunludur. Fakat, kanuni temsilcinin malvarlığına ihtiyati haciz uygulanabilmesi için, kanunda öngörülen ihtiyati haciz sebeplerinden birinin ilgili kanuni temsilcinin şahsında gerçekleşmesi ve idarenin de bu gerçekleşen ihtiyati haciz sebebine dayanarak karar alması gerekmektedir.⁶⁵ Somutlaştırmak

⁶² Candan, Açıklamalı AATUHK, s. 199.

⁶³ Candan, Açıklamalı AATUHK, s. 200.

⁶⁴ Danıştay 3.D. 2008/1135 2010/1035 5.4.2010; Danıştay 4.D. 2002/1086 2002/3906 17.12.2002; Danıştay 4.D. 2008/3635E. 2011/7432K. 13.10.2011, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir.

⁶⁵ Danıştay 4.D. 2007/4821E. 2008/1577K. 28.4.2008; Danıştay 7.D. 2000/6450

gerekirse, şirket adına alınmış ihtiyati haciz kararı ile kanuni temsilcinin mal varlığına ihtiyati haciz uygulanması hukuka aykırı olacaktır.⁶⁶

6. Kanuni Temsilcilerin Asıl Amme Borçlusuna Rücu Hakkı

Vergiye doğuran olay şahsında gerçekleşmeyen kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin amme borcunu kanununun öngördüğü şartlar çerçevesinde ilgili idareye ödemektedir.⁶⁷ Bu yönü ile kanuni temsilciye, fer'i borçlu da denmektedir.⁶⁸ Kanuni temsilcinin amme alacaklarından sorumluluğunu öngören yukarıda ele aldığımız her iki düzenlemede de, kanuni temsilcilerin ve kanuni temsilci gibi sorumlu olan kişilerin, ödedikleri miktar için asıl amme borçlusuna olan temsil edilene rücu imkanı getirilmiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi gereğince bu kişiler sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile sınırlı olarak asıl amme borçlusuna rücu edebilme olanağına sahiptir.⁶⁹ 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 4. fıkrasına göre ise, kanuni temsilci ve kanuni temsilci gibi sorumlu olanlar ödedikleri hem asıl amme alacakları hem de cezai niteliğe sahip amme alacakları için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler. Burada önemli olan nokta, bu amme alacaklarının tüzel kişi adına kesilmiş olmasıdır. Dolayısıyla, kanuni temsilcinin bizzat muhatabı olduğu idari cezalardan ötürü rücu hakkı söz konusu değildir.

Diğer taraftan, her iki düzenlemede de, kanuni temsilciye ve kanuni temsilci gibi sorumlu olanlara rücu hakkı sadece asıl borçluya yönelik verilmiştir. Ancak, kanuni temsilcinin birden fazla olduğu durumlarda asıl amme borçlusunun borcunu ödeyen temsilci, kendi payından fazlasını ödediği takdirde özel hukuk hükümleri çerçevesinde diğer kanuni temsilcilere karşı rücu hakkını kullanabilmesi gerekmektedir.⁷⁰

2002/574K. 13.2.2002, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir.

⁶⁶ Danıştay 1988/234E. 1988/1381K. 4.5.1988; Danıştay 3.D. 1989/2593E. 1990/939K. 20.3.1990, 10.12.2015 tarihinde www.kazanci.com adresinden erişilmiştir.

⁶⁷ Selim Kaneti, (1989), Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s. 80.

⁶⁸ Adnan Gerçek, (2005), Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, *Ankara Üniversitesi Hukuku Fakültesi Dergisi*, Cilt:54 Sayı:3, s. 161.

⁶⁹ Nihal Saban, a.g.e., s. 97.

⁷⁰ Candan, Açıklamalı AATUHK, s. 210.

Sonuç

Günümüz demokratik ülkelerin vergi hukuku incelendiğinde, vergi ve diğer amme alacaklarının tahsilinde üstün kamu yararı olduğu temel prensip olarak kabul edildiği görülmektedir. Bu sebeple, amme alacakları için, özel hukuktan doğan alacaklara göre daha ayrıcalıklı hükümlerin ihdas edilmesi için doğası gereği olduğu düşünülmektedir.

Vergi ve diğer amme alacaklarının tahsilinin sağlanması için getirilmiş hukuki müesseselerden biri de, devlet ile kişi arasındaki kamu hukuku ilişkisinin tarafı olmayan üçüncü kişilerin bu ilişkiden kaynaklanan ödevlerin ifa edilmesinden bizzat sorumlu tutulmasıdır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu kurumu, bu kamu hukukundan doğan sorumluluğun özel bir hali olarak kanunda yerini almıştır.

Kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin şahsında doğan maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinden kanun gereği sorumlu tutulan fiil ehliyetine sahip kişidir. Türk vergi hukukunda, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen iki temel hüküm vardır. Yukarıda açıkladığımız gibi bu hükümlerden ilki olan Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde öngörülen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamı vergi alacakları ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları ile sınırlıdır; 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluk hükmü, VUK kapsamı dışında kalan amme alacaklarını kapsamaktadır.

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun hukuki niteliği hususunda uygulamada ve doktrinde tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusur esasına dayandığı baskın olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan, doktrinde 6118 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yer alan kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki niteliğinin kanuni kefalet müessesesi olduğu zira bu sorumluluğun kanun hükmünün lafzı gereği kusursuz sorumluluğa dayandığı belirtilmektedir. Yukarıdaki açıklamalarımız ışığında, bize göre asıl amme borçlusunun faaliyetinden doğrudan doğruya yararlanmayan ve devlet ile kişi arasında doğan kamu hukuku ilişkisinde üçüncü kişi statüsünde olan kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğuna gidilmesi, adalet ve hakkaniyet ile uyumadığından hukuk devleti ilkesine

aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca, Amme alacağının tahsilinin garanti altına alınması için kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğuna gidilmesine gerek yoktur çünkü bu amaç kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusur esasına dayandığının kabulünü öngören bir hüküm ile de gerçekleştirilebilir. Bu sebeple, ilgili kanun hükmü, ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Sonuç olarak, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde ve ölçülülük ilkesine uygun şekilde kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusur esasına dayandığının ilgili hükümde açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.

Kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin ilk şart sorumluluğun hukuki niteliğinden kaynaklanmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre kanuni temsilcinin sorumluluğunun işletilebilmesi için, amme alacağının asıl amme borçlusunun malvarlığından tahsil edilememiş olmasının sebebinin kanuni temsilcinin vergiye ilişkin ödevlerini yerine getirmemiş olması şarttır. Diğer yandan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinin lafzına bakıldığında -hukuken isabetsiz olduğunu düşünsek de- kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için kusurunun varlığına gerek yoktur. Kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için ikinci şart, kesinleşen amme alacağının ilk önce asıl amme borçlusundan alınması için icra takip işlemlerinin yürütülmesidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun kapsamındaki amme alacakları için AATUHK'nın 54. ve devamındaki maddelerde öngörülen cebri tahsile ilişkin tüm işlemleri somut olayın gerektirdiği ölçüde tüketilmiş olmalıdır. Ancak, 6183 sayılı Kanun kapsamında olan diğer amme alacakları için ilgili amme alacağının asıl amme borçlusundan tamamen veya kısmen tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumlarından birinin gerçekleşmesini yeterli bulmuştur.

Diğer taraftan, kanun koyucu, kanuni temsilci sıfatıyla amme borçlarını ödeyen kişiye asıl amme borçlusuna rücu hakkı sağlamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi gereğince, bu kişiler sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile sınırlı olarak asıl amme borçlusuna rücu edebilme olanağına sahiptir. Diğer bir ifade ile kanuni temsilciye ödediği vergi cezaları bakımından rücu hakkı tanınmamıştır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin 4. fıkrasına göre ise, kanuni temsilci ve kanuni temsilci gibi sorumlu olanların ödedikleri hem asıl amme borçları hem de cezalar için asıl amme borçlusuna rücu edebil-

me imkanına sahiptirler. Burada dikkat edilmesi icap eden husus, bu amme alacaklarının tüzel kişi adına kesilmiş olmasıdır. Zira kanun icabı kanuni temsilci adına kesilen cezaların asıl muhatabı kendileri olduklarından rücu mekanizmasının işletilmesi mümkün değildir.

Kaynakça

- Akkaya Mustafa, (1997), Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:46 Sayı:1-4, s. 185-208.
- Akkaya Mustafa, (2000), Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu, *Yaklaşım* Yıl:8, Sayı:95 Kasım, s. 145-151.
- Akman Sermet/Burcuoğlu, Haluk/Altıparmak, Atilla, (1995), Tekinay Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Akdoğan Abdurrahman, (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi Temel İlke ve Esasları Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri, 11. Bası, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Aliefendioğlu Yılmaz, (2001), Hukuk-Hukukun Üstünlüğü-Hukuk Devleti, Ankara Barosu Dergisi, Sayı 2.
- Arkan Sabih, (2014), Ticari İşletme Hukuku, 19. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara.
- Aslan M. Yasin, (2010), Türk Hukukunda Tüzel Kişilerin Sorumluluğu, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 2010/2.
- Ayan Mehmet, (2012), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, Mimoza, Konya.
- Bahar Cevdet Okan, (2005), Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri, *Vergi Dünyası*, Sayı 281.
- Bahtiyar, Mehmet, (2015), Ortaklıklar Hukuku, 10. Bası, Beta, İstanbul.
- Barlass İrfan, (2006), Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Bilici Nurettin, (2015), Vergi Hukuku, 36. Bası, Savaş Kitabevi, Ankara.
- Bruce Martha, (2016), Rights and Duties of Directors, 15. Bası, Bloomsbury Professionals, İngiltere.
- Candan Turgut, (2006), Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan Turgut, (2010), Vergi Suçları ve Cezaları, 3. Bası, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Candan Turgut, (2013), Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Mali Akademi Yayınları, 3. Bası, Ankara.
- Candan Turgut, (2015), Cezaların Şahsiliği İlkesi ve Tüzel Kişilerin Vergi Cezalarından Sorumluluğu, <http://turgutcandan.com/2015/06/18/cezalarin-sahsiliigi-ilkesi-ve-tuzel-kisilerin-vergi-cezalarindan-sorumlulugu/> 2.3.2016 tarihinde erişilmiştir.

- Cianciordo Juan, (2010), The Principle of Proportionality: The Challenges of Human Rights, *Journal of Civil Law Studies*, Cilt:3, s. 177-186.
- Çağan Nami, (1982), Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Yükümlülükler, Vergi Dünyası, Maliye Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:13, Eylül.
- Çağan Nami, (1980), Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, sayı:1-4.
- Çağlayan Ramazan, (1998), Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi, *A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, s.41-54.
- Çelik Binnur, (2000), Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 2 Sayı 1.
- Demirci Azmi, (2003), Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu, *Vergi Dünyası*, Sayı 257.
- Derdiyok Türkmen, (2013), Dış Ticarete Vergi ve Mali Yükümlülükler, Türkmen, Ankara.
- Epstein Phyllis Horn, (2012), Officer and Owner Liability for Corporate Tax, *Corporate Business Taxation Monthly*, s. 15-22.
- Gerçek Adnan, (2003), Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemleri ve Etkinliği, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Gerçek Adnan, (2005), Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:54 Sayı:3.
- Gerçek Adnan, (2015), Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Bası, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Hargovan Anil, (2015), Tax Debts and directors Liability for Insolvent Trading, *Governance Directions Legal Updates Corporate Law*, Haziran, s. 302-305.
- Kaneti Selim, (1989), Vergi Hukuku, 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Karakoç Yusuf, (2014), Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karakoç Yusuf, (2016), Vergi Ceza Hukuku, 1. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Kırbaş Sadık, (2015), Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 20. Bası, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kocayusufpaşaoğlu Necip (Hatemi, Serozan, Arpacı), (2010), Borçlar Hukuku Genel Bölüm Birinci Cilt, 5. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Meray Seha L., (1970), Lozan Barış Konferansı Tutanaklar ve Belgeler, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:300, Cilt 1 Kitap 2, Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Morris Ryan/Chalet, Les, (2005), On the Hook: Directors Liability for Corporate Tax Transgressions, *Taxation Law*, Mayıs, s. 13-18.
- Nomer Haluk N., (2010), Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 8. Bası, Beta, İstanbul.
- Oğuzman M. Kemal; Öz, Turgut, (2000), Borçlar hukuku Genel Hükümler, 3. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Oğuzman Kemal/Seliçi, Özer/Oktay Özdemir, Saibe, (2013), Kişiler Hukuku, 13. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Onar Sıddık Sami, (1966), İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt:3, 3. Bası, İ. Akgün Yayınları.

- Öncel Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami, (2014), Vergi Hukuku, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özbalcı Yılmaz, (2003), Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, İstanbul.
- Özbudun Ergun, (2014), Türk Anayasa Hukuku, 15. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Özsüt Tuğrul, (1989), 3505 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası, Sayı 90, İstanbul.
- Poroy Reha/Tekinalp, Ünal/Çamoglu, Ersin, (2014), Ortaklıklar Hukuku I, 13. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul.
- Poto Margherita, (2007), The Principle of Proportionality in Comparative Perspective, German Law Journal, Cilt:8 Sayı:9, s. 835-870.
- Reisoğlu Safa, (2013), Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 24. Bası, Beta, İstanbul.
- Rumpf Christian, (1993), Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt:10, s. 25-48.
- Saban Nihal, (2013), Vergi Usul Kanunu Madde 10: Olgu ve Dil, Prof. Dr. Nur Centel'e Armağan, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt:19 Sayı:2, s. 271-281.
- Saban Nihal, (2014), Vergi Hukuku, 6. Bası, Beta, İstanbul.
- Saraç Osman, (2000), Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk, Yaklaşım, Sayı 89.
- Sartori Nicola, (2010), Corporate Governance Dynamics and Tax Compliance, International Trade and Business Law Review, Cilt:13, s. 264-286.
- Serwin Andrew B., (2009), The Principle of Proportionality, University of Michigan Journal of Law Reform, Cilt:42, Sayı: 4, s. 869-930.
- Şenyüz Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan, (2014), Vergi Hukuku Genel Hükümler, Ekin, 5. Bası, Bursa, s. 85.
- Tan Turgut, (2013), İdare Hukuku, 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Taşdelen Aziz, (2010), Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergi Kabahatleri, 1. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Tiley John/Loutzenhiser, Glen, (2012), Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax, 7. Bası, Hart Publishing, Oxford
- Yaltı Soydan Billur, (2002), İnsan Haklarının Vergi Hukuku Pratiği: Adil Yargılanma Hakkının Vergi Davalarında Uygulanabilirliği, Vergi Dünyası, Sayı: 254, Ekim, s. 100.
- Yaltı Billur, (2006), Vergi Yükümlüsünün Hakları, 1. Bası, Beta, İstanbul.
- Yıldız Şükrü, (1999), Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Armağanı, Beta, İstanbul.
- Zhang Bill H., (2015), Legal Representatives, Company Supervisors and Their Roles and Responsibilities in foreign Invested Enterprises in China, Korea University Law Review, Cilt 16-17, s. 13-22.