

**T. C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN VERGİ
BORÇLARINI ÖDEMEMESİNDEN DOLAYI KANUNİ
VE KANUNİ OLMAYAN TEMSİLCİLERİN
SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ömer AKYÜREK

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Doç.Dr. Temel GÜRDAL

HAZİRAN – 2014

T. C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN VERGİ
BORÇLARINI ÖDEMEMESİNDEN DOLAYI KANUNİ
VE KANUNİ OLMAYAN TEMSİLCİLERİN
SORUMLULUĞU


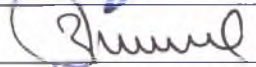

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ömer AKYÜREK

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Enstitü Bilim Dalı : Maliye

“Bu tez 02/06/2014 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Doç. Dr. Temel Gürdal	Basarılı	
Yrd. Doç. Dr. Burhanettin Zengin	Basarılı	
Doç. Dr. Mehmet Emin Altundemir	Basarılı	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ömer AKYÜREK

30.04.2014

ÖNSÖZ

“Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı tezimi; tanımlar, açıklamalar, doktrindeki farklı görüşler, Yargıtay ve Danıştay Kararları, vergi kanunları ve buna ilişkin tebliğ ve özelemler ışığında araştırdım. Şirketlerin perde arkasındaki gerçek yöneticilerinin sorumluluğuna ilişkin doktrinde çok fazla çalışma yer almadığından bu bölümde yer alan açıklamaları, uygulamada yaşanan sorunlara örnekler yardımı ile çözüm arama şeklinde değerlendirdim.

Yapmış olduğum bu çalışmanın, hazine zararını önleme, vergi kayıp ve kaçacağını azaltma adına fayda sağlayacağını diliyorum.

Ayrıca tez çalışmamı hazırlarken benden desteğini ve emeğini esirgemeyen değerli hocam sayın Doç.Dr. Temel GÜRDAL’a ve çalışmalarım sırasında bana teknik destek veren kıymetli arkadaşım Arş.Gör. Furkan BEŞEL’e teşekkürlerimi sunarım. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme, bu tezin hazırlanma aşamasında çalışmalarına sabreden eşim Hacer AKYÜREK ve kendisinin zamanından alarak daha az vakit ayırdığım kızım Hatice Beyza AKYÜREK’e şükranlarımı sunarım.

Ömer AKYÜREK

30.04.2014

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	v
ÖZET	vi
SUMMARY	vii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: VERGİ ALACAĞINDA VE VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	6
1.1. Verginin Tarafları.....	6
1.1.1. Vergi Alacaklısı	6
1.1.2. Vergi Borçlususu	7
1.2. Vergi ve Buna Bağlı Alacaklar	7
1.2.1. Vergi Alacağı	7
1.2.2. Vergiye Bağlı Fer'i Nitelikteki Alacaklar	9
1.2.2.1. Gecikme Faizi	10
1.2.2.2. Gecikme Zammı	13
1.2.2.3. Pişmanlık Zammı	16
1.2.2.4. Tecil Faizi	17
1.3. Vergi Hukukunda Sorumluluk	17
1.3.1. Mükellef (Yükümlü) Kavramı ve Nitelikleri	18
1.3.2. Vergi Sorumlusu Kavramı	19
1.3.2.1. Vergi Kesen Durumundaki Mükellefin Sorumluluğu	21
1.3.2.2. Fer'i Vergi Borçlususu Durumundaki Kişinin Sorumluluğu	21
1.3.2.3. Vergi Ödevlisi Durumundaki Kişinin Sorumluluğu	22
1.3.2.4. Muvazaa Halinde Olayın Gerçek Mahiyetinin Tespiti	22
1.4. Kanuni Temsilcinin Ödev ve Sorumlulukları	23
1.4.1. Kanuni Temsilci	23
1.4.1.1. Vergi Sorumlusu Olarak Kanuni Temsilci	23
1.4.1.2. Vergi Ödevleri Kanuni Temsilci Tarafından Yerine Getirilecekler	24
1.4.2. Kanuni Temsilcinin Ödevleri	26
1.4.2.1. Bildirimde Bulunmak	27
1.4.2.2. Defter Tutmak	27
1.4.2.3. Belge Düzenlemek ve Kayıtların Tevsiki	28
1.4.2.4. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Etmek	28
1.4.2.5. Bilgi Vermek	29
1.4.2.6. Beyanname Vermek	29
1.4.2.7. Vergi ve Cezalarının Ödenmesi	30

BÖLÜM 2: VERGİ HUKUKUNDA VE ŞİRKETLER HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ VE ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ.....	31
2.1. Vergi Hukukunda ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk.....	31
2.1.1. Şirketler Hukukunda Sorumluluğun Türleri	31
2.1.2. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Türleri	34
2.1.2.1. Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk	34
2.1.2.2. Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk.....	35
2.1.2.3. Sınırlı ve Sınırsız Sorumluluk	36
2.1.2.4. Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk	36
2.1.2.5. Rücu Edilebilen Sorumluluk	37
2.2. TTK'ya Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Görev ve Yetkileri	38
2.2.1. Yeni TTK'ya Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilci.....	38
2.2.1.1. Yönetim Kurulunun Hak ve Yükümlülükleri.....	40
2.2.1.2. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı.....	41
2.2.1.3. Yönetim Kurulu Üyelerinin Mali Hakları	41
2.2.1.4. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları	42
2.2.2. Yeni TTK'ya Göre Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci	42
BÖLÜM 3: ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKET VERGİ BORÇLARINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI	45
3.1. VUK'a Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu	45
3.2. AATUHK'a Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu.....	47
3.3. AATUHK ile VUK'taki Sorumluluğun Karşılaştırılması	48
3.4. Anonim ve Limited Şirketlerden Tahsil Olunamayan Vergisel Alacaklar Karşısında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu.....	51
3.4.1. Anonim ve Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğunda Vergi Hukukunda Uygulanacak Kanun	51
3.4.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri ve Ortakların Sorumluluğu... 54	
3.4.2.1. Ortak Sıfatıyla Sorumluluk	54
3.4.2.2. Yönetici ve Temsilci Sıfatıyla Sorumluluk.....	55
3.4.3. Limited Şirketlerde Ortak ve Yöneticilerin Sorumluluğu.....	56
3.4.3.1. Ortak Sıfatıyla Sorumluluk	56
3.4.3.2 Yönetici ve Temsilci Sıfatıyla Sorumluluk.....	57
3.4.3.3. Kanuni Temsilci ile Ortakların Sorumluluğunun Önceliği	58
3.4.4. Kanuni Temsilcilerin Vergi Borcundan Kaynaklanan Sorumluluğunun Şartları	61
3.4.4.1. AATUHK Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları	61

3.4.4.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları	66
3.4.5. Kanuni Temsilcilerin Vergi Cezaları Karşısındaki Sorumluluğu	68
BÖLÜM 4: ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKET VERGİ BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLARI	70
4.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Sınırı	70
4.1.1. Kanuni Temsilcinin Değişmesi	70
4.1.2. Temsil Sifatının Sona Ermesi	72
4.1.3. Ortaklığın Devri	73
4.1.4. Tasfiye Halinde Sorumluluk	75
4.1.5. Türkiye’de Bulunmayan Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri ve Bunların Vergisel Sorumlulukları	77
4.2. İflas İdaresinin Sorumluluğu	79
4.3. Rücu Müessesesi	79
4.4. Ödeme Emri ve İtiraz	81
4.4.1. Borcun Olmadığına İtiraz	83
4.4.2. Borcun Ödendiğine İtiraz	84
4.4.3. Borcun Zamanaşımına Uğradığına İlişkin İtiraz	84
BÖLÜM 5: ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN VERGİ BORÇLARINI ÖDEMEMESİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞUN PERDE ARKASINDAKİ GERÇEK YÖNETİCİLERE TEŞMİLİ.....	85
5.1. Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Kaçakçılığı	85
5.1.1. Vergi Kaçakçılığı	87
5.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek Veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı	89
5.2. Vergi Kaçakçılığında Sorumluluk	90
5.2.1. Gerçekten Ticaret Yapan Mükellefler Açısından VUK’un 333’üncü Maddesi	91
5.2.2. Vergi Kaçırmada Sorumluluk	93
5.3. Vergi Kaçakçılığında Perde Arkası	95
5.3.1. Perde Arkası Kişilerin Eyleminin Türü	95
5.3.2. Vergiyi Kaçıran Kişinin Özellikleri	96
5.3.3. Sahte Faturalar ile Vergi Kaçakçılığına Örnekler	98
5.3.3.1. Jet Yakıtını Piyasaya Sürmek Suretiyle Ortaya Çıkan ÖTV Kaybı	99
5.3.3.2. Deniz Araçlarına Teslim Edilmeyen Akaryakıtta ÖTV Kaybı	100
5.4. Vergi Kaçakçılığında Perde Arkasındaki Kişilerin Sorumluluğu	101
5.4.1. Gerçek Kişilerin Tespiti	101
5.4.2. Sorumluluğun Mevzuattaki Yeri	103
5.4.3. Örnek Olay	104

5.4.3.1. VUK'un 3'üncü Maddesi	105
5.4.3.2. VUK'un 11'inci Maddesinde Yer Alan Sorumluluk Hükmü	108
5.4.3.3 AATUHK'da Yer Alan İhtiyati Tahakkuk Hükmü.....	110
5.4.4. Perde Arkası Yöneticilerin Sorumluluğunda Çözüm Önerileri	113
5.4.4.1. Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Kurumsal Eşgüdüm	114
5.4.4.2. Kurumsal Eşgüdümde Belçika Örneği	118
5.4.4.3. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması.....	119
5.4.4.4. AATUHK'da Yapılması Gereken Düzenleme.....	123
5.4.4.5. Sahte Fatura Düzenleyen Kişilerden Teminat İsteme ve Bu Kişilere Ticaret Yasağı	124
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	126
KAYNAKÇA	139
ÖZGEÇMİŞ.....	155

KISALTMALAR

AATUHK	:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
DVK	:	Damga Vergisi Kanunu
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
İİK	:	İcra İflas Kanunu
İYUK	:	İdari Yargılama Usul Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
KOM	:	Kaçakçılık ve Organize Suçlar ile Mücadele
MK	:	Medeni Kanun
ÖTV	:	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TCK	:	Türk Ceza Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
VDK	:	Vergi Denetim Kurulu
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

SAÜ, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu

Tezin Yazarı: Ömer AKYÜREK **Danışman:** Doç.Dr. Temel GÜRDAL

Kabul Tarihi:02/06/2014

Sayfa Sayısı: vii (ön kısım) + 155 (tez)

Anabilimdalı: Maliye

Bilimdalı: Maliye

Vergi hukuk sistemimiz vergiyi doğuran olayı, verginin bağlandığı olayın hukuki durumunun tekemmülü ile doğacağını hüküm altına almıştır. Verginin bağlandığı olayın gerçekleşmesi manipüle veya muvazaa kabul etmez. Gerçek mahiyetin tespiti bu konuda esastır.

Vergi hukukunda temel iki kanun olan VUK ve AATUHK'da yer alan; verginin kimin adına doğacağı ve tahsil aşamasındaki amme alacağının ödenmesinde sorumluluğun kimlere ait olacağı hususları önem arz etmektedir. Bu hususlar doğrultusunda anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Kanuni temsilci olan gerçek kişilerin mali sorumluluğu, VUK ve AATUHK'da açıkça belirtilmektedir. Ancak muvazaa yolu ile üçüncü şahısları, resmiyette şirketleri sevk ve idare ediyormuş gibi gösterip arka planda şirkete ait tüm iş ve işlemleri yöneten kişilerin, amme alacağının ödenmesinden sorumlu tutulup tutulmayacağına ilişkin vergi hukukunda açık bir hüküm yer almamaktadır.

Tezimizde, kanunda yer alan bu boşluktan dolayı ortaya çıkan vergi kayıp kaçığının tahsil edilememesinin ekonomiye verdiği zarar ve önlemleri üzerinde durulmuştur. Ayrıca muvazaa yolu ile ortaya çıkan vergi kayıp kaçığı neticesinde ortaya çıkan hazine zararına ilişkin tahsilatın nasıl yapılabileceği ve buna ilişkin mevzuatımızda yer alan sorunlar ile çözüm önerileri tezimizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk, Muvazaa, Verginin Tahsili

SUMMARY

Sakarya University Institute of Social Sciences Abstract of Master's Thesis

Title Of The Thesis: Corporations and Limited Liability Companies from Tax Debts Due to non-payment of statutory and non-statutory representative Responsibility.	
Author: Ömer AKYÜREK	Supervisor: Assoc. Prof. Temel GÜRDAL
Date: 02/06/2014	Nu. of pages: vii(pre text) + (main body) 155
Department: Finance	Subfield: Finance
<p>According to Turkish Tax Law, taxable event starts with an incident that legal situation occurs. Happening of a taxable event does not accept manipulation or collusion. The most important thing for taxable event is detecting real situation for each case.</p> <p>The answer of the questions that for whom the taxable event will be born and who will be the responsible for the payment are explained in two main Turkish Tax Codes; Tax Law about Collecting and about Method. Responsibility of the representatives of incorporated and limited corporations is detailed in this study according to these regulations.</p> <p>Fiscal responsibility of the representatives is explained in Tax Law about Collecting and Method. On the other hand, there is no specific regulation about the responsibility of representatives who are the representative because of public receivables only on paper but not actually (collusion).</p> <p>Our thesis focus on the tax evasion and economic loss of this legal gap. In addition, we will explain the difficulties that the government face to collect these unpaid public receivables and suggest new solutions to the problem.</p>	
Keywords: Responsibility, Collusion, Tax Collection	

GİRİŞ

Anayasa, verginin hangi amaçlar ile alınacağını ilkesel olarak belirlemiştir. Buna göre vergi, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güce göre, genellik ve eşitliğe uygun olarak, adaletli ve dengeli dağıtılarak yasalar çerçevesinde alınacaktır. Verginin alınması şüphesiz verginin doğmasına bağlıdır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergi alacağının tayini tarh ve tebliğ neticesinde tahakkuk aşamasına gelir. Bu aşamada vergi artık gerçekleşmiş ve ödenebilecek safhaya gelmiştir.

Vergi sistemimiz genel olarak tahakkuk esasını benimsemeyi yeterli görmüştür. Buna ilişkin usulleri ise 213 sayılı VUK içerisinde değerlendirmiştir. Verginin tahsiline ilişkin süreç ise 6183 sayılı AATUHK'da hüküm altına alınmıştır. Bu kanun ile kamu alacağını ödemekle mükellef olan gerçek/tüzel kişiye amme alacağını ödemesi bakımından belirli bir süreç oluşturulmuştur. Bunun yanında amme alacağını emniyet altına alarak kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek de bu kanunun amaçları arasındadır.

Amme alacağı ve bunun tahsili hem borçlular açısından hem de alacaklı idare açısından önemlidir. Alacaklı idare, vergi borcunun tahsilini sağlamak için bir takım tedbirler almak durumundadır. Bu tedbirlerden biri de sorumluluk müessesesidir.

Tüzel kişiler gerçekleştirdiği işlemleri kanunlarda belirlenen organlar ile yerine getirir. Gerçek kişilerce temsil edilen şirketlerin kanunda yer alan ödev ve sorumlulukları yerine getirmediği takdirde sorumluluğun kime ait olduğu önemlidir.

Vergi hukukumuzda asıl mükellef tüzel kişilerdir. Tahakkuk eden vergiler, zamlar ve bunlara bağlı cezalar ve faizlerin takibi tüzel kişilik adına yapılacaktır. Ancak amme alacağının asıl borçlusundan tahsil edilememesi halinde, yönetim görevini üstlenmiş kişiler olan kanuni temsilcilerin sorumluluğu devreye girmektedir.

Kayıtdışı ekonomi ve vergi kayıp kaçığına ilişkin Doktrinde yer alan akademik çalışmalar genelde istatistiki verilerden hareketle sonuçların ekonomi, hukuk, nüfus gibi konular üzerindeki etkilerini araştırmaktadır. Bu çalışmaların ekonomi ve hazine yararına etkilerinin olduğu yadsınamazdır. Ancak biz tezimizde, doktrinde çok fazla yer

almayan, muvazaa yolu ile ortaya çıkan vergi kayıp kaçağı neticesinde ortaya çıkan hazine zararına ilişkin tahsilatın nasıl yapılabileceği ve buna ilişkin mevzuatımızda yer alan sorunlar ile çözüm önerileri üzerinde duracağız.

Çalışmamızda esas olarak amaç, verginin tahsil aşamasındaki zorlukları karşısında VUK ve AATUHK'da yer alan hükümlerin yeterli olup olmadığını irdelemektir. Bu bağlamda Anonim ve Limited Şirketteki kanuni temsilcilerin sorumluluğu derinlemesine analiz edilmeye çalışılmıştır.

Tezimizde vergi kanunları, Danıştay kararları ile birlikte analiz edilerek anonim ve limited şirket kanuni temsilcilerinin hangi aşamalardan geçerek vergilendirilmesi gerektiği, muvazaa durumunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin önemi ve vergi mevzuatımızdaki eksiklikler incelenmiştir.

Ancak çalışmamızda VUK ve AATUHK'un anonim ve limited şirketlere ilişkin hükümleri sadece kanuni temsilcilerin sorumluluğu nezdinde değerlendirilmiş ve bununla sınırlandırılmıştır. Anonim ve limited şirketlerin kuruluşu ve organları TTK açısından değerlendirilmemiştir.

Çalışmamızda kayıtdışı ekonomi, sadece vergi kaçakçılığının sahte fatura düzenlemesine ilişkin hükümleri açısından değerlendirilmiş ve bu yönüyle sınırlandırılmıştır. Kayıtdışı ekonomiye ilişkin sayısal veriler değerlendirilmemiştir. Vergi kaçakçılığında, istatistiki sonuçlara değil kaçakçılığın arka planında yer alan kişilerin vergi hukuku ve amme alacağının ödenmesi açısından sorumluluğu üzerinde durulmuştur.

Tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin perdenin aralanması teorisi ise şirket tüzel kişiliği ile hiçbir organik bağı olmayan perde arkasındaki gerçek kişiler açısından sınırlı olarak değerlendirilmiştir.

“Anonim ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu” adlı tez çalışmamızın amaç, önem ve metodolojisine ilişkin çalışmaları şöyle özetleyebiliriz.

Çalışmanın Amacı

Çalışmamızdaki amaç; anonim ve limited şirketlerden amme alacağının nasıl tahsil edildiğini, şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeği takdirde kanuni temsilcilerin nasıl ve hangi gerekçeler ile sorumlu olduğunu, bu şirketlerin hazine zararına sebebiyet verecek şekilde ticaret yapma amacının dışında kurulduğunun tespitinin nasıl yapılabileceğini ve tespiti halinde olayın gerçek mahiyeti gereği amme alacağının perde arkasındaki gerçek yöneticilerden nasıl tahsil edileceğini analiz etmektir. Bu analiz basın ve medyada yer alan güncel haberler ile desteklenmiş ve örnekleri ile ortaya konulmuştur.

Yapılan analizde AATUHK ile VUK hükümleri karşılaştırılmış; yargı kararları, tebliğ ve kanun gerekçeleri ile kanunların konuluşundaki maksat değerlendirilmiştir. Neticede amme alacağının muvazaa ile kaçırılması halinde bu kişilerin de amme alacağından sorumlu olması hususu mevcut kanunlar çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ancak vergi kayıp kaçığının önüne geçmek için kanunlarda açık bir hüküm yer almadığı için amme alacağının tehlikeye girdiği anlaşılmış, bunu önlemek için ne tür düzenlemelerin yapılması gerektiği sorun ve çözüm önerileri ile ortaya konulmuştur.

Çalışmanın Önemi

Kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmek için kamu otoritesi, kanun koyucu, meslek odaları ve sivil toplum örgütleri analizler yapmakta, kanun ve uygulamayı yönlendiren tebliğ ve sirküler yayınlamakta, bültenler oluşturmaktadır.

Vergi kaçakçılığı, kayıtdışı ekonominin sebeplerinden biridir. Vergi kaçakçılığının sonuçlarından olan hazine zararının giderilmesi için vergi kayıp ve kaçığına uğrayan bedelin tahsil edilebilmesi ve buna ilişkin kanuni düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığını önleme ve hazine zararına uğrayan bedelin tahsilini sağlayıcı bir takım önlemlerin alınması çalışmamızın amaçlarından biridir. Bunun kayıtdışı ekonominin önüne geçmek için caydırıcı bir unsur olacağı kanaatindeyiz.

Çalışmanın Metodolojisi

Anonim ve limited şirketlerde amme alacağının tüzel kişilikten nasıl tahsil edileceği, tahsil edilemediği takdirde kanuni temsilci ve ortakların amme alacağının ödenmesinden hangi hükümlere göre sorumlu olacağına ilişkin kanuni düzenlemeler üzerinde çalışılmıştır. Bu çalışma, kanun, tebliğ, Danıştay kararları, doktrindeki farklı görüşler ve mükellef ile vergi idaresi arasında yaşanan sıkıntıları içerecek şekilde çok sayıda ki literatür taraması ile ortaya konulmuştur.

Vergi kaçakçılığını amaç edinen ancak hukuki tüm prosedürleri yerine getiren bazı şirketler ve bu şirketlerin ortak ve kanuni temsilcilerinden amme alacağının tahsil edilemediği görülmüştür. Bu durumda şirketi perde arkasından yöneten kişilerin tespiti halinde bu kişilerin mal varlığı ile sorumlu olması konusu hakkında doktrinde yeterince çalışma yapılmamıştır. Bu nedenle mezkur konu hakkında yapılan değerlendirmeler ve çözüm önerileri; kanun gerekçeleri, çeşitli yargı kararları ve tüzel kişilikte sorumluluk perdesinin aralanması teorileri ile çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamız beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; vergi alacağı ve vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin temel kavramlar yer almaktadır. Verginin tanımının yapıldığı ve vergiye bağlı alacakların neler olduğunun işlendiği bu bölümde; sorumluluk kavramı olarak değerlendirilmiş, kanuni temsilciler ise tanım ve ödevleri ile ortaya konulmuştur. İkinci bölümde; vergi hukukunda ve şirketler hukukunda sorumluluk türleri ve bu şirketlerin kanuni temsilcilerinin hak ve yükümlülükleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde; anonim ve limited şirket kanuni temsilcilerinin şirket vergi borçlarından doğan sorumlulukları VUK ve AATUHK karşılaştırılarak ortaya konulmuştur. Şirketlerden tahsil olunamayan vergisel alacaklar karşısındaki kanuni temsilcilerin sorumluluğu da bu bölümde anlatılmıştır. Dördüncü bölümde; Şirketlerin vergi borçlarından doğan sorumluluğunun sınırı, ödeme emri ve rücu müesseseleri ile bunlara karşı açılacak davalardaki itirazın konusu üzerinde çalışılmıştır. Beşinci bölümde; anonim ve limited şirketlerin vergi borçlarını ödememesinden kaynaklanan sorumluluğun perde arkasındaki gerçek yöneticilere teşmili analiz edilmiştir. Bu konunun vergi kaçakçılığı içerisindeki yeri; kanun gerekçeleri, yargı kararları, konu hakkında VUK ve AATUHK'daki hükümler, olayın gerçek mahiyeti ve kanunların ruhu ile ortaya konulmuştur. Yine bu bölümde perde arkasındaki gerçek yöneticiler ve tüzel

kişilik perdesinin aralanması teorisi güncel örnekleri ile izah edilmeye çalışılmıştır. Konu hakkında yaşanan sorunlara ilişkin çözüm önerileri de bu bölümün son kısmında ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur.

BÖLÜM 1: VERGİ ALACAĞINDA VE VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUĞA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Verginin Tarafları

Vergi ve benzeri malî yükümler, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla ortaya çıkan kamusal mükellefiyetlerdir. Vergileme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür¹. Vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan bu kural Anayasamızın 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir². Günümüzde, alacaklı kamu idaresi olarak devlet, maliye hakimiyetine sahip yegane kurumdur³.

Vergi, kamu kesimi tarafından hem bir finansman kaynağı olarak hem de fonksiyonlarının icrasında bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergileme bir borç-alacak ilişkisi olup, vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu bu ilişkinin taraflarını oluşturur⁴.

Vergileme yetkisinin vergi hukukuna getirdiği iki önemli kavram olan “Vergi Alacaklısı” ve “Vergi Borçlusunu” kavramlarına aşağıda yer verilmiştir.

1.1.1. Vergi Alacaklısı

Vergi alacaklısı kavramını vergilendirme hak ve yetkisini haiz makamı ifade eder. Bu makam Devlettir. Vergileme yetkilerinin tespit ve tahdidi vergi kaynaklarının paylaşılmasına yönelik esaslar “mali tevzin” ile gerçekleştirilmektedir⁵.

Ansiklopedik bilgilerde vergi hukukunun alacaklısı, “ *Verginin alacaklısı devlettir ancak, toplama yetkisini yerel yönetimler (belediyeler, il özel idareleri) ve diğer kamu tüzel kişilerine devredebilmektedir. Emekli sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu(SSK), Bağkur gibi*⁶” tanımlanmaktadır.

Esas itibarıyla vergi alacaklısı devlet olmakla beraber, 1982 Anayasası'nın 127'nci

¹ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.3.

² Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004, s.75.

³ F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. Baskı, İstanbul: İ.Ü. Yayını No: 118, 1951, s.68.

⁴ Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı.1, 2007, s.143.

⁵ Yunus Şengöz ve Diğerleri, **Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları**, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Kurtiş Matbaacılık, 2011, s.20.

⁶ http://tr.wikipedia.org/wiki/Vergi_hukuku.(01.10.2013)

maddesinin son fıkrasında “Mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kendi aralarında bakanlar kurulunun izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanun ile düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” hükmü gereği, devletin yetkili kıldığı diğer kamu kuruluşları da vergi alacaklısı olabilmektedir⁷. Örneğin, ülkemizde emlak vergisinin tahsilatı için belediyelere yetki verildiği için bu verginin alacaklısı devlet değil belediyelerdir.

1.1.2. Vergi Borçlusu

Vergi borçlusu kavramı vergi kanunlarında, VUK ve AATUHK’unda açıklanmıştır.

Vergi mükellefi (vergi borçlusu), VUK’un 8/1. maddesinde “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Bir başka deyişle vergi mükellefi belirli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek durumunda olan gerçek veya tüzel kişidir⁸. Söz konusu kanun maddesine bakıldığında vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan “vergi borcunun ödenmesi” hususunun vurgulandığı net bir şekilde ortaya çıkmaktadır⁹.

AATUHK’un 3’üncü maddesinde anılan “kamu borçlusu” ibaresi, kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların yasal temsilcisi ya da mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlularını, kefil, yabancı kişi ve kurumların temsilcilerini ifade eder¹⁰.

1.2. Vergi ve Buna Bağlı Alacaklar

1.2.1. Vergi Alacağı

Kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devlet, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak bazı mali yükümlülükler koymaktadır. Bunlar vergi, resim, harç gibi çeşitli adlarla anılmaktadır¹¹.

⁷ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul: Kazancı Yayınları, 2004, s.40.

⁸ Mualla Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003, s.71.

⁹ Kırbaş, s.76-77.

¹⁰ Yusuf Ziya Taşkan, “Yeni Vergi Tasarısının Işığında Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:64, Nisan 1998, s.131.

¹¹ Ahmet Kumrulu, **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**, Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, 1981, s. 654.

Vergi hukuku ilkelerine uygun olarak kamu alacakları, devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri şeklinde tanımlanabilir¹². Başka bir ifade ile kamu alacakları, devletin kamu tüzel kişiliğinden ve egemenlik hakkından doğan, ayrıcalıklı ve özellik taşıyan alacaklardır¹³.

Vergi alacağı kavramı VUK'un 19'uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre vergi alacağı, “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu tariften de anlaşılacağı üzere, vergi alacağı, vergi kanunlarında açıklanmış ve sayılmış olan bir olayın meydana gelmesi veya hukuki bir durumun tekemmül etmesi halinde doğacaktır. Her vergi kanununda o verginin doğumu için gerekli bulunan olay veya hukuki durumlar ise ayrı ayrı tarif ve tespit edilmiştir¹⁴. Vergiyi doğuran olay, vergilerin çeşidine göre olaylardan oluşmaktadır. Örneğin, bir ölüm, inşaatın tamamlanması, bir sözleşmenin imzalanması, bir şirket karının dağıtılması vergiyi doğuran olay olabilmektedir¹⁵.

Yukarıda yapılan açıklamalarda vergi alacağının vergiyi doğuran olay ile tekemmül edeceği açıklanmıştır. Ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi vergi alacağının mükellef nezdinde vergi borcuna dönüşmesi için yeterli olmadığı kanaatindeyiz. VUK'un “Vergi Alacağını Tayin” başlıklı dördüncü bölümünde, vergi alacağının mükellef nezdinde vergi borcu olması için hangi süreçlerden geçmesi gerektiği belirtilmiştir. Buna göre VUK'un 19'uncu maddesindeki “Vergiyi Doğuran Olay”ın tekemmül etmesini müteakip, VUK'un 20,21,22 ve 23'üncü maddelerinde yer alan “Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil” aşamalarının neticesinde mükellef nezdinde vergi borcu doğacaktır. Aksi halde vergi alacağı hukuken doğacak ancak bu alacak vergi dairesi marifetiyle hesaplanmadan ve tebliğ edilmeden vergi borçlusu mükellef nezdinde bir şey ifade etmeyecektir. VUK'un 24'üncü maddesinde belirtilen vergi daireleri aracılığı ile bu süreç takip edilir. Böylece kanunen doğan vergi alacağı

¹² Bursa SMM Odası, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/vazarlar/makaleler/126AGE.pdf>, (05.10.2013), s.1.

¹³ Öncel ve Diğerleri, s.159.

¹⁴ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, 4. Baskı, Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2009, s.115.

¹⁵ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi,1996, s.49-50.

mükellefler açısından vergi borcu haline gelir.

1.2.2. Vergiye Bağlı Fer'i Nitelikteki Alacaklar

VUK'ta vergiye bağlı alacağın tanımı açıkça yapılmamıştır. Fakat VUK'un 10'uncu maddesinde "vergi ve buna bağlı alacak" ifadesi yer almaktadır. Bu ifade net olarak açıklanmasa da kanun gerekçesi, VUK'un 1'inci maddesindeki kanunun şümulü ve yargı kararları bize bu ifadeyi anlamamıza yardımcı olmaktadır.

VUK'un 1'nci maddesine göre bu kanun kapsamına; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunların aynı nitelikteki zamları girmektedir. Dolayısıyla vergi alacakları, VUK'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile bunların aynı nitelikteki zamları ve kanunlarında bu maddeye göndermede bulunulan diğer alacaklarından oluşmaktadır.

Konu hakkında yapılan çalışmalardan T.İrfan BARLASS'ın görüşleri aşağıdaki gibidir;

"Bir kamu alacağının salt kökü itibariyle bir vergiye dayanıyor olması 213 sayılı kanunun 10. maddesi balgamında vergiye bağlı alacak addedilmesi somucunu doğurmaz. Aksine bir düşünce, kanuni temsilcinin kanuni ödevlerini yerine getirmiş olup olmamasıyla hiçbir ilintisi bulunmayan örneğin vergi dava masraflarının da vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesini ve kanuni temsilciden VUK' un 10. maddesi hükmüyle istenebilmesini haklı kılacaktır.¹⁶"

T.İrfan BARLASS'ın konu hakkındaki görüşlerine katılmaktayız. Vergi alacağında sadece verginin doğması neticesinde ortaya çıkan tüm alacaklar şeklinde yorumlamak yanlış olacaktır.

T.İrfan BARLASS, vergi alacağının tanımlamasındaki kriteri aşağıdaki gibi ifade etmiştir;

"Başka bir deyişle bizim görüşümüze göre fer'i alacakların vergiye bağlı alacaklar olup olmadıklarının tespitinde esaslı unsur bu ferilerin verginin tarhi ile zorunlu olarak ortaya çıkıp çıkmadıklarının ortaya konulmasıdır. Verginin tarhi aşamasında bu

¹⁶ T.İrfan Barlass, "Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, 2005), s.32.

tarhiyata bağlı olarak zaten doğmak zorunda olmayan hiçbir fer'i alacak vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmemelidir . Böyle bir lt doğru kabul edildiğinde vergiye bağlı alacaklar yalnızca gecikme faizi ve pişmanlık zammından ibaret kalacaktır.

...

Vergi Usul Kanununun 10. maddesi hükümleri içersinde, kanuni temsilcinin sorumluluğunun gerektiren vergiye bağlı alacaklar, vergiyle es zamanlı doğan alacakları kapsar ve yukarıda da belirttiğimiz üzere bunlar yalnızca gecikme faizi ve pişmanlık zammıdır”

Yukarıdaki grşye kısmen katılmaktayız. Vergiye bağlı alacakların ortaya çıkmasındaki ana unsur şüphesiz verginin tarhiyatı ile ortaya çıkmasıdır. Bizce de doğumu bir verginin tahakkukuna bağlı olan ve miktarı bu vergi üzerinden hesaplanan kamu alacakları vergiye bağlı alacak olarak nitelenmelidir¹⁷.

Ancak bu ltn sadece VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesi görüşüne katılmamaktayız.

Aksi takdirde gecikme zammı gibi VUK'ta hesaplanmayan, AATUHK sayılı kanun'da hesaplaması yapılan ancak VUK'un 1'inci maddesindeki “ vergi, resim ve harçlar ile bunların aynı nitelikteki zamları girmektedir.” hükmü gereği bu hususu gözden kaçırmış oluruz. Yine VUK'un 10'uncu maddesinin kanuni gerekçesi ve yargı kararları da VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan “vergiye bağlı alacak” tanımından ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymuştur. Bu kararlar ve konuya ilişkin değerlendirmelerimizi “Gecikme Zammı” kısmında yapacağız.

1.2.2.1. Gecikme Faizi

Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre faiz, işletmek için bir yere ödünç verilen paraya karşılık alınan kr, getiri, rem, nema anlamına gelir¹⁸. Türk Hukuk Lgatine göre ise faiz, alacaklının borçlusundan istemeye hakkı olduğu bir ivazdır¹⁹.

¹⁷ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.84.

¹⁸Faiz, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.52972b3ad84199.78835290, (05.10.2013)

¹⁹ Faiz, <http://www.turkhukukkurumu.org.tr/thl/>, (08.10.2013)

VUK'un 112/3'üncü maddesine göre, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı AATUHK'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Böylece VUK'un 112'nci maddesi ile yasa koyucu tarh edilen vergilerde ödeme zamanı ile verginin tahakkukunun geciktirilmesi nedeniyle " Gecikme Faizi" hesaplanması ve alınmasına ilişkin hususları düzenlenmiştir²⁰.

VUK'un 112'inci maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanması için mükellefin kendi beyanı değil VUK'un 29 ve takip eden maddelerinde yer alan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat yapılması gerekmektedir. Bu tarhiyatların hangi gerekçeler ile kimler tarafından nasıl yapılacağı VUK'un birinci kitabının yedinci kısmının ikinci bölümünde yer alan ve 134-141'inci maddeler arasında anlatılan vergi incelemeleri neticesinde ortaya çıkmaktadır.

Kanun koyucunun gecikme faizine ilişkin düzenlemeyi yapmasındaki maksadı ve gecikme faizinin cezai niteliğinin olup olmadığına ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.1988 tarihli ve 7/27 kararı aşağıdaki gibidir;

"...Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır... Enflasyonist ortamda vergi borcunu ödemeyen ve bu parayı başka işler için kullanan bir vergi mükellefinden "gecikme faizi" adı altında ek bir ödemede bulunmasını istemek, yukarıda açıklanan ekonomik nedenlerle yerindedir.... Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin

²⁰ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, s.209.

finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır... ”²¹

Anayasa Mahkemesinin yukarıda belirtilen kararında gecikme faizinin verginin ödenmemesi aşamasında geçen süredeki zamanın maliyeti olarak tanımlanmış olup ek bir mali yaptırım olarak kabul edilmemiştir.

Danıştay 9. Dairesinin, 17.03.1993, E. 1992/3881, K. 1993/126155²² sayılı kararında da gecikme faizinin cezai nitelik taşımadığı belirtilmiştir.

Ayrıca Turgut CANDAN aşağıda belirtilen gerekçelerle, gecikme faizini vergiye bağlı alacak olarak kabul etmemiştir.

“ ...Anayasa mahkemesinin anılan kararından ve verginin tanımından yola çıkarak; alacağın vergi ve vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmesini sağlayan onun kamu giderlerini karşılamaktır. Oysa burada, devlete ait verginin zamanında ödenmeyerek mükellef tarafından kullanılması sonucu enflasyon üzerinde veya en az bu oranda sağlanan yararın asıl sahibi olan devlete geri verilmesi yani bir nevi kullanım bedeli/tazminatı söz konusudur. ...Keza, vergi mükellefine karşılıksız olarak getirilen bir külfettir. Oysa gecikme faizi ve zammı ödeyen vergi mükellefi, bunun karşılığında devlete ait parayı kullanmaktadır... Mevcut bu farklılıkla gecikme faizi ve zammının üzerinden hesaplandıkları vergi ile aynı nitelikleri paylaşmadıklarını, dolayısı ile vergi veya benzeri mali yükümlülük sayılamayacaklarını göstermeye yeterlidir... ”²³.

Yukarıda belirtilen Anayasa Mahkemesi kararı ve Turgut CANDAN’ın görüşlerine kısmen katılmaktayız. Gecikme faizi ve zammını ödeyen vergi mükellefi zamanında ödemediği vergi karşılığında devlete ait parayı kullanmaktadır. Bu görüşe katılmak ile beraber gecikme faizinin mali bir ceza olmadığı görüşüne katılmamaktayız. Çünkü

²¹ Selim Kaneti, “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.123, Kasım 1991,s.105

²² Danıştay 9. Dairesi 17.03.1993, E. 1992/3881, K. 1993/1261, <http://www.kazanci.com.tr>. (21.11.2013)

²³ Candan, *Kamuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 89.

gecikme faizi oranlarını sermaye piyasasındaki diğer yatırım enstrümanlarının getirisi ile karşılaştırdığımızda gecikme faizi oranının paranın zaman bedelinin ötesinde ceza mahiyetini de içerdiğini görmekteyiz. Dolayısıyla bizce gecikme faizi vergiye bağlı olacak olarak değerlendirilmelidir.

Gecikme faizinin 2012 yılı için uygulanan gecikme faizi ve gecikme zammı oranı aylık yüzde 1,4 yıllık %16,8'dir²⁴. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2012 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %7,8'dir²⁵. Mali mevzuata ilişkin çoğu kanunda, bazı parasal tutarların yeniden değerlendirme oranına göre belirleneceği hükmü yer almaktadır.

2012 yılında Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 9,4'dür²⁶. Bu oran hazinenin devlet iç borçlanma senetleri karşılığında piyasalardan aldığı borç karşılığında ödemiş olduğu faizleri ifade eder. Yani devlet, aldığı 100 TL'lik borca karşılık anapara ile birlikte 9,4 TL faiz ödemiştir.

Yıllık %16,8 oranında gecikme faizi, %7,8 oranında yeniden değerlendirme oranı ve %9,4 oranında hazine bonusu bileşik ortalama faizi karşılaştırdığımızda en yüksek oran olan gecikme faizini sadece paranın zaman bedeli olarak yorumlamak kısır bir yorum olacaktır. Dolayısıyla ülkemiz uygulamasında gecikme faizi ve gecikme zammının paranın zaman değerinden ziyade caydırıcı fonksiyonu olan bir ceza niteliğinin ağır bastığını düşünmekteyiz.

1.2.2.2. Gecikme Zammı

Amme alacaklarının vadesinde ödenmemesi durumunda gecikme zammı uygulanır²⁷. Amme alacağı, 6183 sayılı AATUHK'un birinci maddesinde, "*Devlete, vilâyet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar*

²⁴ Pratik Bilgiler, http://www.vergisorumlari.com.tr/pratik_vko.aspx, (22.11.2013)

²⁵ Pratik Bilgiler, http://www.vergisorumlari.com.tr/pratik_vko.aspx, (22.11.2013)

²⁶ Ahmet Erol, "2012 Yılında Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilenmesi", *Lebib Yalkın Dergisi*, 2013, sayı: 110, http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik_p.asp?dicerik_id=256&dergi_id=105.

²⁷ Şaban Küçük, "Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.145, (Ocak 2005)

dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.” şeklinde tanımlanmıştır.

6183 Sayılı Kanununun 51’inci maddesinin üçüncü fıkrasında “ *Gecikme zammı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre uygulanan vergi ziyat cezalarında bu madde uyarınca belirlenen oranda, mahkemeler tarafından verilen ve ceza mahiyetinde olan amme alacaklarında ise bu oranın yarısı ölçüsünde uygulanır. Bunların dışındaki ceza mahiyetinde olan amme alacaklarına gecikme zammı tatbik edilmez. ”* hükmüne yer vermiştir.

Gecikme zammının vergi alacağına bağlı bir alacak olup olmadığı tıpkı gecikme faizi gibi tartışılmaktadır. Buna ilişkin Danıştay kararları aşağıdaki gibidir;

Danıştay 3’üncü Daire, 03.02.2000, E. 1998/4130, K. 2000/422,²⁸ “*Gecikme zammı ve gecikme faizinin müteakip yılın başından itibaren doğmalarına neden olan amme alacağı gibi addolunacağı hükme bağlanmıştır”*

Danıştay VDDGK T. 24.09.1993, E. 1993/55, K. 1993/84,²⁹ “*...Gecikme zammı, vergi alacağı ve ceza niteliği taşımadığından yasal temsilcinin sorumlu tutulması ve şahsen takibi söz konusu olamayacağı hakkında; Ödeme emri Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesine dayanılarak düzenlenmekle birlikte 1980 yılına ilişkin gecikme zammını ihtiva ettiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesiyle tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi alacakları, 333 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile vergi cezaları ile ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesine göre hesaplanan gecikme zammı; vergi alacağı ve ceza niteliğini taşımadığından ne doğrudan doğruya ve ne de dolaylı olarak Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesi kapsamına girmemektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 10 uncu maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği bu olayda, temsilci davacının sorumlu tutulması ve şahsen takibinde yukarıdaki nedenlerle yasaya uygunluk görülmemiştir. Bu nedenle temyiz isteminin reddine”*

²⁸Danıştay Kararı, <http://www.kararevi.com/karars/783583#.Uvmmz0U5nIU>, (22.11.2013)

²⁹Danıştay Kararı, http://www.kanunum.com/Danistay/199355/UYUSMAZLIK_MAHKEMESI_199355_E_199353_K_27121993_T_xxcid80526, (22.11.2013)

Konu hakkında yapılan çalışmalardan T.İrfan BARLASS'ın görüşleri aşağıdaki gibidir³⁰;

“Gecikme zammının, bir vergi alacağının tahakkuk ve tahsil dönemi arasında ki zaman dilimine yönelik uygulanmasından ötürü yukarıda da açıklamaya çalıştığımız gibi vergiye bağlı bir alacak olarak nitelendirilmemelidir. Bir baksa ifadeyle, vergi idaresince olağanüstü bir tarhiyata girişilmiş olması tarhiyatla birlikte gecikme zammının talep edilmesi anlamına gelmez. Mükellef eğer tarhiyata konu yapılmış vergiyi vadesi içerisinde öderse gecikme zammı ile doğal olarak karşılaşmayacaktır dolayısıyla bu yüzden gecikme zammının, verginin tarhiyatıyla bir illiyet bağı içerisinde olduğu düşünülse bile vergiye bağlı alacak olarak adlandırılmaz.”

Ancak VUK'un 10'uncu maddesinde vergi ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden alınması öngörülen vergi alacaklarının gecikme zammını kapsadığı hususunda Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 01.05.1992 tarih, E.1991/421, K. 1992/148 sayılı kararı³¹ aşağıdaki gibidir;

“...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinin yukarıda sözü edilen ikinci fıkrasında, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hususlar düzenlenmiş aynı kanunun 333'üncü maddesinin ikinci fıkrasında tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10 uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Fer'i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibariyle gecikme zammı bir tür vergi alacağı şeklinde düşünmek gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği göz önünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer. Vergi Usul Kanunu'nun 333 üncü maddesinde ifade edildiği gibi vergi cezalarını dahi sorumluluk kapsamına alan kanun koyucunun verginin zamanında ödenmemesine müeyyide teşkil eden gecikme zammını böyle bir sorumluluk dışında tutma iradesi taşıdığını düşünmek, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükmün getiriliş amacıyla bağdaşmayacağı gibi, mantık kurallarıyla da çelişki yaratır. Nitekim 10 uncu maddenin sözü edilen fıkrasında yer

³⁰ Barlass, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.20.

³¹ Danıştay Kararı, <http://www.kararevi.com/karars/804465#.Uymnr0U5nIU>, (23.11.2013)

alan "vergi alacakları" deyimini 3505 sayılı Kanunla "vergi ve buna bağılı alacaklar" şeklinde değıştirilmekle bu husus açıklığı kavuşturulmuş bulunaktadır."

VUK'un 10'uncu maddesinde değışiklik yapan 3505 sayılı Kanun'un gerekçesinde³² "vergi ve vergiye bağılı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır" hükmü yer almaktadır. Buradan VUK'un 10'uncu maddesindeki " vergi ve buna bağılı alacaklar" hükmünden ne anlaşılması gerektiğı açıkça ortaya konulmuştur.

VUK'un 3'üncü maddesinde "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağılantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmü yer almaktadır. Kanun gerekçesi, vergi kanunlarının konuluşundaki maksadı anlamada önemli bir yere sahiptir. Dolayısıyla gecikme zammı, tecil faizi ve gecikme faizi fer'i amme alacaklarının vergiye bağılı alacak olarak kabul etmek yerinde olacaktır.

1.2.2.3. Pişmanlık Zammı

Pişmanlık zammı, VUK'un 371'inci maddesi kapsamında düzenlenmiştir. VUK'un 371'inci maddesine göre; beyana dayanan vergilerde vergi ziyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında vergi ziyayı cezası kesilmez. Fakat bu hüküm bazı şartlara bağılanmıştır. Bu şartlar VUK'un 371'inci maddesinde belirtilmiştir.

Mezkur kanun hükmünde aranan şartlarda yer alan Pişmanlık zammı "Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiğı her ay ve kesri için, 6183 sayılı AATUHK 51'nci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi." şeklinde ifade edilmiştir.

Pişmanlık zammı VUK'nun 371'inci maddesinde öngörölmüş olan pişmanlık

³²Kanun Gerekçesi, <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0363.pdf>. (23.11.2013)

kurumuyla tam bir sebep sonuç ilişkisi içersindedir ve her kabul edilmiş pişmanlık talebi bu talebi takip edecek ödemelerin pişmanlık zammı da içermesini sonuçlar³³.

1.2.2.4. Tecil Faizi

Tecil Faizi, 6183 sayılı AATUHK'nun 48'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haciz olunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.”*

Vergi idaresi, borçları için bağlı olduğu vergi dairesine yazılı tecil talebinde bulunan borçlunun bu talebini kabul etmek zorunda değildir³⁴.

T.İrfan BARLASS, tecil faizinin sadece tecil kurumundan faydalanılması halinde ferfi nitelikte bir amme alacağı olduğunu, her tarhiyat sonrası tecil talep edilmesinin tarhiyatın doğasından gelen bir zorunluluk olmadığını bu nedenle de vergiye bağlı bir alacak olmadığını savunmuştur³⁵. Ancak tecil faizi müddetinde ödenmeyen vergilere ödenen müeyyide niteliğinde olduğundan ve tezimizin 1.2.2.2. bölümündeki kanun gerekçelerine ilişkin açıklamalarımız uyarınca vergiye bağlı alacak olarak kabul edilmesi kanaatimizce daha doğrudur.

1.3. Vergi Hukukunda Sorumluluk

Sözlük anlamıyla sorumluluk; kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi, sorum, mesuliyet³⁶ demektir.

Adnan GERÇEK'in vergi hukukunda sorumluluğa ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibidir.³⁷;

³³Barlass, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.38.

³⁴Yılmaz Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002, s. 478.

³⁵ T.İrfan Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006, s. 25.

³⁶ TDK Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?>, (11.12.2013)

³⁷Adnan Gerçek, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt.54, Sayı.3, Şubat 2005,s.159.

“Vergilendirme yetkisine dayanan devlet, belirli bir oranda ödeme gücüne gerçek ve tüzel kişileri “vergi mükellefi” olarak tanımlamış ve bunları “asıl vergi borçlusu” olarak nitelendirmiştir. Ayrıca, devlet bununla da yetinmeyerek, kimi zaman vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, kimi zaman vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, kimi zaman ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmuş; bu amaca ulaşmak için de vergi sorumlusu kavramını ve vergi sorumluluğu müessesesini ortaya koymuştur.”

1.3.1. Mükellef (Yükümlü) Kavramı ve Nitelikleri

Vergi mükellefi; 213 sayılı VUK’un 8/1’nci maddesinde *“Vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettüp eden gerçek veya tüzel kişi”* olarak tanımlanmıştır. Bir başka deyişle vergi mükellefi belirli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek durumunda olan gerçek veya tüzel kişidir³⁸. Söz konusu kanun maddesine bakıldığında vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan *“vergi borcunun ödenmesi”* hususunun vurgulandığı net bir şekilde ortaya çıkmaktadır³⁹.

Her vergi kanunu, o verginin mükellefini tanımlamakla birlikte VUK’da mükellefin gerçek veya tüzel kişi olabileceği vurgulanmaktadır⁴⁰.

İlk bakışta VUK, yükümlü kavramını yalnız maddi görev açısından tanımlıyormuş gibi algılansa da; mükellefi tanımlayan VUK’un 8/1 maddesi hükmünü, *“mükellefin ödevleri”* başlığını taşıyan İkinci kitabın biçimsel ödevlere ilişkin hükümleri (VUK-157-257) ile bir arada değerlendirmek gerekmektedir⁴¹.

Adnan GERÇEK’in verginin mükellefi hakkındaki açıklamaları aşağıdaki gibidir⁴²;

“Vergi mükellefiyeti, esas itibarıyla vergiyi doğuran olayın vergi mükellefi nezdinde gerçekleşmesi ile doğmaktadır. Bunun için vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir

³⁸ Öncel ve Diğerleri, s.159.

³⁹ Kırbaş, s.76-77.

⁴⁰ Mehmet Ali Özyer, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.31-32.

⁴¹ Öncel ve Diğerleri, s.71

⁴² Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.159.

bağın kurulması gerekmektedir. Diğer taraftan, mükellef vergi borcunu malvarlığından ödemek zorunda olduğundan, malvarlığında azalma meydana gelmektedir. Ödenmemesi durumunda ise vergi idaresi mükellefin malvarlığına karşı cebren takibat yapabilmektedir. Bu niteliklerinden dolayı mükellefe uzlaşma, düzeltme, mahsup ve iade, takas ve terkin talebinde bulunma veya zamanaşımını ileriye sürme hakkı tanınmaktadır. Benzer şekilde, malvarlığında azalmaya bağlı olarak menfaati zedelendiğinden, mükellefin yargı yoluna başvurma hakkı da vardır.”

1.3.2. Vergi Sorumlusu Kavramı

VUK'un 8/2'nci maddesinde vergi sorumlusunun kim olduğu belirtilmiştir. Buna göre, “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.”

Vergi sorumlusu ile mükellef tanım olarak birbirine benzemektedir. Ancak vergi sorumlusu verginin borçlusu değildir. Verginin asıl borçlusu mükelleftir.

Adnan GERÇEK'in verginin sorumlusu hakkındaki açıklamaları aşağıdaki gibidir⁴³;

“Vergi alacağı, esas itibariyle, asıl vergi borçlusundan alınmaktadır. Ancak, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla veya modern vergileme teknikleri gereği, asıl vergi borçlusu ile birlikte vergi alacağından dolayı birden fazla kişinin muhatap tutulması da söz konusu olabilmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda bu durumlar, genel olarak sorumluluk kavramı ile açıklanmaktadır.”

Vergi sorumlusu, VUK'un 8'inci maddesinde yer alan “*Bu kamunun müteakip maddelerinde mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*” hükmü ile mükellefe ilişkin bütün şekli ve usulü yükümlülükleri yerine getirmek durumundadır.

Mükellef ile vergi sorumlusunu birbirinden ayıran husus, mükellefin ödediği vergi borcu kendi malvarlığından ödenirken vergi sorumlusunun ödediği vergi mükelleften kestiği veya tahsil ettiği vergidir⁴⁴. Bu husus VUK'un 11'inci maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır;

⁴³ Adnan Gerçek, “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.83, (Kasım 1999), s.216.

⁴⁴ Şengöz ve Diğerleri, s.20

“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (4369 sayılı Kanunun 81/A-28 nci maddesiyle değiştirilen ibare) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

Vergi sorumluluğu müessesesinde, mükelleflerin gerçeğe aykırı bildirimde bulunup muvazaa ile vergi sorumluluğundan kurtulmak istemeleri uygulamada sıkça karşılaşılan bir sorundur. VUK’un 11’inci maddesinde bu sorun *“alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar **müteselsilen sorumludurlar.**”* hükmü ile aşılmaya çalışılmıştır. Böylece vergi kesintisi yapmak ile sorumlu olan kişiler bu sorumluluğu, muvazaa ile manipüle edemeyecektir. Ancak vergi sorumluluğu sadece vergi kesintisi yapmak zorunda olanlardan ibaret değildir. Örneğin; bir limited şirketin ödeyemediği vergi borcundan dolayı sorumlu olan mükellef kurumun tüzel kişiliğe bağlı resmi ortakları, şirketin ödeyemediği vergi borcundan sorumludurlar. Fakat günümüzde sıkça kullanılan yöntem olan başkasının üzerine şirket kurarak bu sorumluluktan kaçmak isteyen kişiler için de VUK’un 11’inci maddesindeki gibi vergi sorumluluğu müessesesi var mıdır? Bu sorunun cevabını çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde arayacağız. Ancak vergi sorumluluğu kavramını sadece vergi kesintisi yapmak zorunda olanların sorumluluğu şeklinde yorumlamak yanlış olacaktır.

Vergi sorumlusunu; başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden fer’i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu, başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu şeklinde

incelemek doğru olacaktır⁴⁵. Bununla birlikte muvazaa halinde olayın sorumluların tespitini de bu bağlamda değerlendirmek çalışmamızın amacına uygun düşecektir.

1.3.2.1. Vergi Kesen Durumdaki Mükellefin Sorumluluğu

Vergi sorumlusu, asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek vergi dairesine onun adına yatırmak ile sorumlu kimsedir. Vergi kesen durumdaki vergi sorumlusu, esasında “aracı ödeyici”⁴⁶ veya “maliyenin fahri tahsildarı”⁴⁷ niteliğini taşımaktadır.

Örneğin, gerçek ve tüzel kişiler, yanlarında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden veya başkalarına yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumludur. Böylece hazine, vergi alacağını kolaylıkla ve en az masrafla tahsil edebilecektir. Yani vergi dairesi binlerce mükellefin vergilendirilmesiyle uğraşmak yerine, onlarla ilişki içinde olan ve ödemede bulunan az sayıdaki kişileri muhatap alarak, verginin bunlar tarafından vergi dairesine ödenmesi imkanını elde etmektedir⁴⁸.

1.3.2.2. Fer’i Vergi Borçlusunun Durumdaki Kişinin Sorumluluğu

Üçüncü bir kişinin vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olan vergi sorumlusu, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalan kişiyi ifade etmektedir⁴⁹. Vergi hukukunda bu anlamda bir vergi sorumlusunun kullanılmasından maksat, vergi alacağını güvence altına almaktır. Şu halde, vergi dairesi asıl vergi borçlusunu olan mükelleften vergiyi alamama ihtimaline karşı, bu verginin ödenmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmuş olmaktadır⁵⁰. Örneğin VUK’un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK’un 12’nci maddesine göre mirasçılarının sorumluluğu, KVK’nın 17’nci maddesine

⁴⁵ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.160

⁴⁶ Aksoy, s.36.

⁴⁷ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt II, 6. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s. 331.

⁴⁸ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.160.

⁴⁹ Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Hukuk Bülteni,

http://212.175.131.131/eBulten/hukuk/t%C3%BCrk_verg%C4%B0_hukukunda_verg%C4%B0_sorum.htm, (13.12.2013).

⁵⁰ Musa Kocaman, “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”,

<http://www.sakarvavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf> (13.12.2013).

göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 20'nci maddesine göre işi devralanların sorumluluğu bu nitelikte bir sorumluluktur⁵¹.

1.3.2.3. Vergi Ödevlisi Durumdaki Kişinin Sorumluluğu

Başkasının şekli vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellefle ilgili bir işlem yapılması veya onun şekli ödevlerinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunları ve diğer kanunlarda belirlenen usul ve esaslara uygun hareket etmekten sorumlu tutulan kişileri ifade etmektedir⁵².

Vergi ödevlisi niteliğini taşıyan vergi sorumluları iki grupta toplanabilir; birincisi, mükellefin ödevlerinin tam ve eksiksiz olarak yerine getirildiğini kontrol etme ödevi verilenler, İkincisi 3568 sayılı kanuna⁵³ göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler⁵⁴.

Örneğin VUK'un mükerrer 227'nci maddesindeki *“mükelleflerin beyannamelerini imzalayan veya tasdik raporu düzenleyen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağı olan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.”* hükmü vergi ödevlisinin sorumluluğundandır.

1.3.2.4. Muvazaa Halinde Olayın Gerçek Mahiyetinin Tespiti

Bir mükellef kurumun resmi olmayan ancak harici çalışmalar ve yapılan soruşturmalar neticesinde tespit edilen gerçek yöneticilerinin, mükellef kurumun amme alacağını ödememesi halinde sorumlu tutulup tutulmayacağı hususunda AATUHK ve VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bu iki kanundaki bazı hükümler, konuya ilişkin yargı kararları ve uygulamadaki idarenin yaklaşımına ilişkin değerlendirmeler çalışmamızın beşinci bölümünde açıklanacaktır.

⁵¹ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.160.

⁵² Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.162.

⁵³ 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.06.1989 Tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

⁵⁴ Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf>, (13.12.2013), s.187.

1.4. Kanuni Temsilcinin Ödev ve Sorumlulukları

1.4.1. Kanuni Temsilci

Kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunun esaslarının açıklanabilmesi için öncelikle “Kanuni Temsilci” kavramının üzerinde durulması gerekir. Ancak, kanuni temsilci kavramının açıklanmasından önce “Temsil”, “Temsilci” ve “Temsil Yetkisi” kavramlarının ne anlama geldiğinin ortaya konulması gerekmektedir⁵⁵.

Temsil, bir kişinin bir başka kişi adına işlem yapabilme konusundaki yetkisidir⁵⁶. Başka bir tanımda temsilci, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi, hak sahibi veya borçlu kılabilen kişi⁵⁷ olarak tanımlanmıştır. Temsil yetkisi ise kendisinin bir hukuki işlemin yapılmasında temsil ettirmek isteyen şahsın temsilci olacak şahsa verdiği yetkidir⁵⁸.

Vergi hukukunda, medeni hakları kullanma ehliyetini haiz bulunmayanlar ile hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır⁵⁹. Kanuni temsilcilik müessesesine yer verilmesinin en önemli nedeni, fiil ehliyetine sahip olmayanların da vergi mükellefi ve sorumlusu olabilmeleri ve bu kişilerin kamu alacaklarına ilişkin kanuni ödevlerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesi için kanuni temsilcilere ihtiyaç duyulmasıdır⁶⁰.

1.4.1.1. Vergi Sorumlusu Olarak Kanuni Temsilci

Vergi kanunları bakımından kanuni temsilci, temsil ettiği vergi mükellefi veya vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerini onların nam ve hesaplarına zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi konusunda, vergi kanunlarıyla yetkili kılınan, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip, gerçek kişi olarak tanımlanabilir⁶¹. Kanuni temsilcilerin, vergi ödevlerini yerine getirmek ile ilgili sorumluluğu VUK’un 10’uncu Maddesinde

⁵⁵ Sarılı, s.51.

⁵⁶ Fatma Ozansoy, “Anonim Ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi Ve Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2008, s.10

⁵⁷ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s.89.

⁵⁸ Şener Akyol, **Türk Medeni Hukukunda Temsil**, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009, s.6.

⁵⁹ Binnur Çelik, “Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı.7, Ocak 1999, s.89.

⁶⁰ Çelik, s.53.

⁶¹ Sarılı, s.53.

yer almaktadır. Ancak bu maddede kanuni temsilcilerin kim olduklarına ilişkin bir belirleme veya açıklama yoktur. Buna karşın aynı kavramın kullanıldığı AATUHK'un mükerrer 35'inci maddesi uygulaması açısından kanuni temsilcilerin belirlenmesiyle ilgili olarak Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No:1⁶² tebliğinde açıklama yapılmıştır.

Özünde bu kişilerin kimler olduğu ve sorumlulukları konusunda Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuata atıf yapılmıştır⁶³.

VUK'da asıl olan vergi ödevlerinin mükelleflerin kendileri tarafından yerine getirilmesidir. Ancak küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişilerle toplulukların mükellef olması halinde VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilciler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olurlar.

Kanuni temsilcinin, mükellef ile vergi sorumlusundan en önemli farkı kanuni temsilcinin temsil ettiği kişinin, yani mükellef veya vergi sorumlusunun kanuni ödevlerini onların nam ve hesaplarına yerine getirdiği için alacaklı vergi dairesinin doğrudan doğruya muhatabı olmamasıdır⁶⁴.

Örneğin, vergi sorumlusu başkalarına yaptığı ödemelerden tevkif ettiği vergiyi yasal süresi içerisinde kendi adına düzenleyeceği beyanname ile alacaklı vergi dairesine bildirerek, yine aynı süre içerisinde ödenmek zorunda olmasına karşın kanuni temsilci, temsil ettiği kişinin beyannamesini onun kanuni temsilcisi sıfatı ile imzalar⁶⁵.

Bu durumda verginin doğrudan ödenmesinde kanuni temsilcinin sorumluluğu yoktur. Ancak asıl mükelleften alınamayan verginin tahsili için kanuni temsilcilere ödeme emri gönderilmesi hususu tezimizin ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak açıklanacaktır.

1.4.1.2. Vergi Ödevleri Kanuni Temsilci Tarafından Yerine Getirilecekler

VUK'un 10'uncu maddesinde tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ödevlerinin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır.

⁶² 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete.

⁶³ Sedat Abdullah Arısoy, "Anonim şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Mütessesilen Sorumlu Olma Şartları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.337,Eylül 2009.

⁶⁴ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 9.

⁶⁵ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 9.

Görüldüğü üzere vergi ile ilgili ödevleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilenler, tüzel kişilerle medeni hakları kullanma ehliyetleri olmayan ya da bu hakları kısıtlı bulunan gerçek kişilerdir⁶⁶.

1.4.1.2.1. Gerçek Kişiler

Tüm gerçek kişiler, hak ehliyetine sahip buldukları halde, bu hakları kullanma ehliyetine (fiil ehliyetine) her zaman sahip değildirler⁶⁷.

Gerçek kişileri, medeni hakları kullanma yetkilerine göre dörde ayırmak olanaklıdır⁶⁸.

1- Tam Ehliyetliler: Vergi ile ilgili ödevlerini bizzat yerine getirebilecek temyiz kudretine sahip reşit kişilerdir. Anılan nedenle bunlar için kanuni temsilci tayin edilmez⁶⁹.

2- Tam Ehliyetsizler: Vergiyle ilgili ödevlerini veli veya vasi aracılığıyla gerçekleştirilen ve temyiz kudretine sahip olmayan küçük ve kısıtlıları ifade eder.

Tam ehliyetsizler, kanuni temsilcileri aracılığıyla leh ve aleyhlerine hak ve borçlar yaratabilirler⁷⁰.

3- Sınırlı Ehliyetsizler: Vergiyle ilgili ödevlerini veli veya vasi aracılığıyla gerçekleştirebilen ancak temyiz kudretine sahip küçük ve kısıtlılardan oluşmaktadır.

4- Sınırlı Ehliyetliler: Tam ehliyete sahip olmakla birlikte korunmaları amacıyla fiil ehliyetinin sınırlandırılması gerekli görülen ergin kişiler bu sınıfa dahildirler.

1.4.1.2.2. Tüzel Kişiler

Gerçek kişilerin aksine tüzel kişiler, fiziki varlığa sahip değildirler⁷¹. Bu yüzden tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, kazandıkları fiil ehliyetini, organları vasıtasıyla kullanırlar, kanuni temsilci adı verilen bu organlar aracılığıyla irade açıklamasında bulunurlar, organların hukuki işlemleri ve bütün

⁶⁶ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s.11.

⁶⁷ Mine Nur Bozdoğan, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.269, Ocak2004,s.172.

⁶⁸ Bozdoğan, s.172

⁶⁹ Sarılı, s.66.

⁷⁰ Sarılı, s.66.

⁷¹ Süleyman Göç, “Kollektif Şirketlerde Kuruluş, Temsil Ve Ortakların Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:87, Aralık 1995

filleriyle borç altına girerler⁷².

1.4.1.2.3. Tüzel Kişiliği Olmayanlar

VUK'un 10'uncu maddesinde, mükellef ya da vergi sorumlusu olmasına karşın tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşların vergiyle ilgili ödevlerinin tüzel kişiliği idare edenler tarafından yerine getirileceği belirtilerek, bu kuruluşların da kanuni temsilci tarafından temsil edileceği yasal hüküm altına alınmıştır⁷³.

1.4.2. Kanuni Temsilcinin Ödevleri

Kanuni temsilcilerin ödevlerinin asıl amacı vergi idaresinin vergilendirmeyi “doğru” yapmasını sağlamaktır⁷⁴. Ayrıca bu ödevlere uyulduğu takdirde işletmeler ile ilgili sağlam bilgiler edinilmesine yardım, firmaların işletme ve muhasebe yöntemlerini geliştirme, ekonominin bütünü hakkında değerlendirme yapacak kamusal ve özel kuruluşlara doğru bilgi sağlam gibi yan yararlar da sağlayacaktır⁷⁵.

VUK'un 10'uncu maddesinde mükellef ve vergi sorumlularına düşen ödevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceği belirtilmiştir. Ancak bu ödevlerin neler olduğu konusuna madde içinde bir açıklık getirmez.

Mükellefin ödevleri, VUK'un ikinci kitabında yer almaktadır. VUK'un mükellefin ödevleri başlığını taşıyan ikinci kitabı 153 ile 257'nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu ödevler; bildirimde bulunma, defter tutma, kayıtların tevsiki, kayıtların düzeni, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, mükellefin incelenmesini kolaylaştıracak nitelikteki ödevler olarak kanun koyucu tarafından sıralanmıştır.

Doktrinde T.İrfan BARLASS, VUK'un ikinci kitabında sayılan ödevler dışında beyanname vermeyi ve kaynakta kesinti yapmayı da ödev olarak kabul etmektedir⁷⁶.

BARLASS'ın görüşlerine katılmakla birlikte vergi, ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının ödenmesi, bilgi verme, Form Ba-Bs ,Ödeme Kaydedici cihaz kullanımı gibi VUK'un ikinci kitabında yer almayan ancak kanun ve tebliğler ile mükellefin yerine

⁷² Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s.12.

⁷³ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s.28.

⁷⁴ Şengöz ve Diğerleri, s.33.

⁷⁵ Özhan Uluatam-Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*,5. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001,s.183.

⁷⁶ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.52.

getirmesi zorunlu kılınan bazı ödevlerin de mükellefin ödevleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

1.4.2.1. Bildirimde Bulunmak

VUK tarafından düzenlenen bildirimde bulunma ödevi; işe başlama bildirimi, adres değişikliği bildirimi, iş ve işletmede değişikliklere ilişkin bildirim ve işi bırakma ile ilgili bildirim alt başlıkları içinde düzenlenmiştir.

Bir iş veya teşebbüs ile servet unsurları dolayısıyla mükellefiyeti olan yükümlüler; yükümlülüğe giriş ve mükellefiyetle ilgili değişiklikleri veya yükümlülüğün çıkışı nedeniyle bildirimde bulunmak zorunda olduğundan bildirim vergi kanunlarının mükellefe yüklediği ilk ve önemli bir ödevdir⁷⁷.

1.4.2.2. Defter Tutmak

Kanun koyucunun defter tutulmasını bir ödev olarak tespit etmesindeki amaç mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek ve hesap kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını görebilmektir⁷⁸.

Mükelleflerin yaptığı iş ve işlemleri, tutacakları defterde kayıt altına almadaki amaç VUK'un "Maksat" başlıklı 171'inci Maddesinde aşağıdaki gibi tadadi olarak belirtilmiştir;

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. (Değişik bent: 30/12/1980 - 2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemektir.

⁷⁷ Ahmet Şanlı, "Mükellefin Vergisel İlk Ödevi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 157, Ekim 2001, s.63.

⁷⁸ Kemal Berkem, **Vergi Usul Kanunu**, Ankara: Ak Büro Yayınları, 1966, s.267-268.

1.4.2.3. Belge Düzenlemek ve Kayıtların Tevsiki

VUK' un 227' nci maddesi hükmünce, aksine hüküm olmadıkça VUK'a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişkilere ve işlemlere ilişkin kayıtlar belgelendirilmelidir. Bir bakışa ifade ile anonim ve limited ortaklıkların muhatabı oldukları vergilerin doğrusunun bağlandığı olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü muamelelerin kural olarak belgeye bağlanması gereklidir⁷⁹.

Mükellefler tarafından tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların belgelendirilmesi zorunludur⁸⁰.

Mükellefiyetin şekline göre değişen belgeler VUK'un 227 ve takip eden maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, perakende satış vesikası, irsaliyeler gibi belgeler ispat edici vesikalardandır. Bu belgelerin düzenlenmesi VUK'da bir takım şartlara bağlanmıştır. VUK'un 215'inci Maddesinde yer alan Türkçe lisan kullanma zorunluluğu VUK'un 227' nci Maddesindeki kayıtların tevsik zorunluluğu bu şartlardandır.

Mükelleflere kayıt düzenine ilişkin çeşitli ödevler verilmesinin temelinde, bir yandan mükelleflerin vergilemeye daha duyarlı yaklaşmalarını sağlama, diğer yandan da belirli standartları oluşturarak denetimde etkinliğin sağlanmasına katkıda bulunmak yatmaktadır⁸¹.

1.4.2.4. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Etmek

Mükellefler, VUK'un 253'üncü maddesi hükmü gereğince tuttuğu defterleri ve VUK'un 227' nci maddesi ve müteakip maddeler hükmü gereğince düzenlemeye veya almaya mecbur oldukları vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Bu belgeler; fatura, kasa, satış fişleri, müstahsil ve serbest meslek makbuzları ile ücret bordroları, nakliyat irsaliyeleri, haberleşme evrakları sözleşme ve taahhütnamelerdir.

⁷⁹ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007,s.509.

⁸⁰ Şengöz ve Diğerleri, s.47.

⁸¹ Fatma Taş, "Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri", **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak-Haziran 2007, s.120.

Defter ve belgelerin muhafazası hakkında Gürol ÜREL'in değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir⁸²;

“Kamunda düzenlenen beş yıllık muhafaza süresi zamanaşımı süresiyle paralellik arz etmektedir. Burada önem arz eden husus “ilgili bulunduğu yıl” ibaresidir. Burada ilgili bulunduğu yıl denilerek kesin bir zamandan bahsedilmemektedir. Kamun koyucu TTK'da yer alan ve yukarıda bahsedilen saklama mecburiyetinde kesin bir tarihten bahsetmiştir ve “son kayıt tarihinden itibaren” ibaresini kullanmıştır. Bu nedenle kesin bir tarih belirtme yolunu seçme imkanı olan kamun koyucu bu yola gitmeyerek “ilgili bulunduğu yıl” ifadesini kullanmıştır. Burada kamun koyucu bu ifade ile defter kayıtlarının veya belgelerinin sonuçlarını ilgilendirdiği yılları ifade etmektedir. Çünkü özellikle özel hesap dönemi uygulamalarında ve birden fazla yıla sirayet eden işlerde vergiyi doğuran olay açısından bu önemlilik arz etmektedir⁸³. Yıllara sair inşaat işlerinde, amortisman kayıtlarının gider unsuru olarak gösterilmesinde, geçmiş yıl zararlarının mahsubu halinde saklama ve ibraz ödevi kimi hallerde beş yıllık süre ile sınırlı değildir.”

1.4.2.5. Bilgi Vermek

Kanuni temsilcilerin bilgi verme ödevi VUK'un 148-151 maddelerinde işlenmiştir. Buna göre; Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığı'nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.

Mükelleflerin bu bilgileri vermektan imtina etmesi söz konusu olamaz. Ancak VUK'un 151'inci Maddesinde bunun istisnaları belirtilmiştir.

1.4.2.6. Beyanname Vermek

VUK'un “*Mükellefin Ödevleri*” Başlıklı ikinci kitabında beyanname vermek ödevler arasında sayılmamış ise de aynı kanunun birinci kitabının İncelemede Usul kenar başlığını taşıyan 144'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası “*Defter ve vesikaların muhafaza*

⁸² Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu**, İstanbul: Yaklaşım Yayınları, 2002, s.361- 362.

⁸³ Yüksel Duman, “Muhafaza ve İbraz Ödevinde Özellik Arz eden Husular”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:260, Mayıs 2010,s.22.

altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamesi ödevini kaldırmaz” hükmündedir ve açık olarak beyanname verilmesinin bir ödev olduğunu ortaya koymaktadır⁸⁴.

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyana dayanan tarhta, yükümlü ya da sorumlu, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan ve beyanname denilen yazılı bir bildirimde bulunur⁸⁵.

1.4.2.7. Vergi ve Cezalarının Ödenmesi

VUK’un 23’üncü maddesinde anlamını bulan ödeme, vergi borcunun yükümlü tarafından kanuna uygun biçimde yerine getirilmesidir. Ödeme, vergi alacağı borcu ilişkisinin en doğal olan sona erme nedenidir⁸⁶.

Ödemenin mükellefin ödevi olup olmadığı tartışma konusudur. Doktrinde Helvacı, *“yerine getirilmesi gereken en önemli kamuni ödevin, vergi borcunun doğmasına engel olmak, bir başka deyişle vergiyi ödemek olduğunu, ancak vergiyi ödemek için, kamuni temsilcinin böyle bir borcun varlığını bilmesi ve bunu ödeyebilme olanağını elde bulundurmasının icap ettiğini.”* belirtmiştir⁸⁷.

Anayasamızın *“Vergi Ödevi”* başlığını taşıyan 73’üncü maddesinin birinci fıkrasında *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”* hükmü yer almaktadır. Maddenin başlığının *“Vergi Ödevi”* olduğu düşünüldüğünde, verginin ödenmesini bir ödev olarak kabul etmek gerekir.

Danıştay VDDGK’nun 31.03.1995 tarih E. 1994/239, K. 1995/17 sayılı kararında, beyana dayalı vergilerde yükümlülerin vergi matrahlarını kendilerinin belirleyip beyan etmeleri ve bu matraha denk düşen vergiyi, vergi yasalarında belirlenmiş sürelerde ödemelerinin yükümlülere düşen temel ödevlerden olduğunu hüküm altına almıştır⁸⁸. Bu hüküm de bize vergiyi ödemenin kamuni temsilcinin ödevi olduğunu ortaya koymaktadır.

⁸⁴ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kamuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.110.

⁸⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi,1989,s.75.

⁸⁶ Öncel ve Diğerleri, s.123.

⁸⁷ Mehmet Helvacı, **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2001, s.104.

⁸⁸ Danıştay Kararı, <http://www.kazanci.com.tr>.(18.12.2013)

BÖLÜM 2: VERGİ HUKUKUNDA VE ŞİRKETLER HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ VE ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİ

2.1. Vergi Hukukunda Ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk

2.1.1. Şirketler Hukukunda Sorumluluğun Türleri

Sözlük anlamı ile sorumluluk, mesuliyet, uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma, islenmiş olunan bir suçun gerektirdiği cezayı çekme olarak karşımıza çıkar⁸⁹.

Hukuki anlamda ise, alacaklının hakkını elde edebilmek için el koyacağı malvarlığının hukuki durumu olarak tanımlanmaktadır⁹⁰.

İslam Safa KAYA'nın sorumluluk türlerine ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibidir⁹¹;

“Sorumluluğun, şahıs ve malvarlığı olmak üzere iki türü mevcuttur. Şahıs ile sorumlulukta alacaklı, alacağına karşı borçlunun şahsının mal varlığına el koyabilir. Bu tür bir sorumluluk, hukukumuzda mevcut değildir.”

Malvarlığı ile sorumluk, borçlunun alacaklıya karşı tüm malvarlığı ile sorumlu olmasıdır. Malvarlığı ile sorumluluk kendi içinde sınırsız ve sınırlı olmak üzere ikiye ayrılır. Hukukumuzda kural sınırsız sorumluluktur.”

Şirketler, borçlarından ötürü malvarlıklarıyla sorumludurlar. Şirket borçlarından dolayı ortakların üçüncü kişilere karşı ne şekilde sorumlu olacakları hususu dikkate alınarak, şirketlerin sorumluluk açısından tasnifi yapılır⁹².

Şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı, sınırlı-sınırsız, doğrudan doğruya (birinci derecede)-dolayısıyla (ikinci derecede) ve adi-müteselsil borçlu sıfatıyla sorumlulukları söz konusu olmaktadır⁹³.

⁸⁹ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s. 978.

⁹⁰ Kenan Tunçomağ, **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 6.Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası,1976,s.36.

⁹¹İslam Safa Kaya, “Limited Şirket Ortaklarının Borçları Ve Sorumluluklarının Kapsamı”, **Yüksek Lisans Tezi**, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık 2009,s.40.

⁹² Rıza Ayhan, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, İstanbul: Kazancı Yayınları,1992, s.55.

⁹³ Ayhan, s.55.

2.1.1.1. Sınırlı-Sınırsız Sorumluluk

Borçlunun bütün malvarlığı ile sorumlu olmasına sınırsız sorumluluk denilmektedir. Bu tür sorumluluğa öğretilde, “şahsi sorumluluk” veya “sınırsız şahsi sorumluluk” ismi de verilmektedir⁹⁴.

Sınırsız sorumluluk durumunda, ortak bütün malvarlığı ile sorumludur⁹⁵. Alacaklı alacağını elde edemez ise, borçlunun mesleğini ve hayatını devam ettirmesi için zorunlu sayılan malların dışında geri kalan tüm malvarlığına el koyabilir⁹⁶.

Örneğin, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklar tüm mal varlıkları ile sınırsız sorumludur ve payın devri zordur⁹⁷.

Sınırlı sorumluluk, sorumlu kişinin malvarlığının sadece sınırlı bir kısmıyla sorumlu olmasıdır. Sınırlı sorumluluk da, kendi içinde konu itibariyle sınırlı sorumluluk veya miktar itibariyle sınırlı sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır⁹⁸. Konu itibariyle sınırlı sorumlulukta borçlu belirli bir konuda sorumludur. Miktar itibariyle sınırlı sorumlulukta ise, sorumluluk borcun miktarı ile sınırlıdır⁹⁹.

Şirketler hukukunda ortakların sınırlı sorumluluğu kavramı ile iki farklı husus anlatılmaktadır¹⁰⁰.

1) Şirket işlemlerinden dolayı, şirket ortaklarının koymayı taahhüt ettikleri pay ile sınırlı sorumlu olmaları: İç ilişki ile ilgili olan bu sorumlulukta, ortağın şirkete koymayı taahhüt ettiği sermaye payı, şirketin malvarlığına dahil olduğundan, şirket alacaklıları, ödenmemiş sermaye payının tahsil edilmesini, şirket yönetiminden veya tasfiye memurundan isteyebilirler¹⁰¹.

2) Şirket alacaklılarına karşı, şirket ortaklarının koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı dışında belli bir miktara kadar sorumlu olmaları: Dış ilişki ile ilgili olan bu sorumluluk türüne örnek verecek olursak, Kooperatifler Kanunu'nun 31/I.

⁹⁴ Sefa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006,s.33.

⁹⁵ Tunçomağ, s.36.

⁹⁶ Reisoğlu, s.34.

⁹⁷ Hasan Pulashı, **Şirketler Hukuku Temel Esaslar**, Adana: Karahan Yayınları, 2004, s.429.

⁹⁸ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2003, s.7.

⁹⁹ Eren, s.8.

¹⁰⁰ Ayhan,s.55.

¹⁰¹ Ayhan,s.55.

maddesi gereğince, kooperatiflerde ana sözleşmeye konulacak özel bir hüküm ile her ortağın kendi payı dışında, belli bir miktara kadar şirket alacaklılarına karşı sorumlu olacağı belirtilebilir¹⁰².

2.1.1.2. Doğrudan-Dolaylı Sorumluluk

Birinci derecede yani doğrudan sorumlulukta, şirket alacaklısı doğrudan şirket malvarlığını veya ortaklara dava ve takip edebilmektedir¹⁰³.

İkinci derece yani dolaylı sorumlulukta ise, şirket alacaklısı alacağı için önce şirkete müracaat eder, şirkete karşı yapılan takip sonuçsuz kalmış ise veya şirket sona ermiş ise ortaklara yönelir¹⁰⁴.

Örneğin kolektif şirkette ortaklar, komandit şirkette komandit ve komanditer ortaklar, şirket alacaklılarına karşı alacaklıların şirket takibinden sonuç almamaları karşısında dolaylı olarak sorumludurlar¹⁰⁵.

2.1.1.3. Adi-Müteselsil Sorumluluk

Şahıs şirketlerinde şirket alacaklılarına tam ve güvenilir bir hukuki takip olanağı sağlamak amacı ile ortaklar, şirket borçlarından dolayı alacaklılara karşı müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır¹⁰⁶.

Bireysel sorumluluk ise, sınırlı sorumluluğun şirkete karşı olduğu durumlarda geçerlidir¹⁰⁷.

Birden çok kimsenin birlikte neden oldukları zarardan sorumluluklarını düzenleyen Borçlar Kanunu'nun 50'nci maddesi (tam müteselsil sorumluluk) ya da birden çok kimsenin değişik nedenlerle meydana getirdikleri aynı zarardan sorumluluklarını düzenleyen Borçlar Kanunu'nun 51'inci maddesi (eksik müteselsil sorumluluk) uyarınca ve aynı yasanın 142'nci maddesi hükmüne dayanarak alacaklı, zararının tümünü müteselsil sorumlulardan biri aleyhine açacağı bir dava ile isteyebileceği gibi,

¹⁰² Ayhan,s.55.

¹⁰³ Ayhan,s.56.

¹⁰⁴ Buket Sayın Önal, **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008,s.67.

¹⁰⁵ Osman Kiper, **Uygulamada Ticaret Şirketleri**, İstanbul: Beta Yayıncılık,1988, s.179.

¹⁰⁶ http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_680.htm, (20.12.2013)

¹⁰⁷ Önal, s.69.

sorumluların hepsi aleyhine açacağı tek bir dava ile de talep edebilir¹⁰⁸.

2.1.2. Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Türleri

2.1.2.1. Müsterek ve Müteselsil Sorumluluk

Müsterek (Ortaklaşa) ve müteselsil (zincirleme) sorumluluk kavramları birbirlerinden farklı kavramlar olup; hukuksal sonuçları arasında da farklılık bulunmaktadır¹⁰⁹.

Müsterek sorumlulukta, asıl vergi borçlusu mükellef yanında bir de borcun ödenmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu bulunmaktadır¹¹⁰.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin Vahit Yaşar AKIN, Salih ER, İsmail ÖZCAN'ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Müteselsil sorumluluk halinde ise birden fazla kişi aynı borcun borçlusu durumundadır. Bir başka deyişle Müteselsil sorumluluk, bir vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kişinin sorumlu olması anlamına gelmektedir. Bu gibi durumlarda vergi idaresi alacağının bir kısmını veya tamamını borçluların herhangi birinden isteme hakkına sahip olmaktadır”

Vergi mevzuatında esasında müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı; amme alacağını güvence altına almaktır. Özellikle kayıtdışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmakta olup; Bu şekilde amme alacağının ödenmesinden vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulanlar ilgili amme alacağının ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadırlar.”¹¹¹

Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34. Maddesine göre tasfiye memurları kurumun ödemesi gereken vergilerini ödemedikleri takdirde bu vergilerin asıl ve zamlarından ve cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumludurlar.

¹⁰⁸ Reisoğlu, s.341.

¹⁰⁹ http://212.175.131.131/eBulten/hukuk/t%C3%BCrk_vergide_m%C3%BCsteselsil_sorumluluk_ve_uygulamada_sıkça_rastlanılan_örnek_olaylar, (20.12.2013)

¹¹⁰ Kırbaş, s.86.

¹¹¹ Vahit Yaşar Akın ve Diğerleri, “Vergide Müteselsil Sorumluluk ve Uygulamada Sıkça Rastlanılan Örnek Olaylar”, www.muhasabenet.net/07_vergide%20muteselsil%20sorumluluk.doc, (05.12.2013)

Damga Vergisi Kanunu'nun 24/2 maddesinde, Kanunda belirtilen kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi yada eksik ödenmesi halinde vergi ve cezanın tümünden kişilerle birlikte kurumların da müteselsil sorumlu olacakları hükme bağlanmıştır.

2.1.2.2. Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Vergi hukukumuzda kanun ve sözleşmeden kaynaklanan sorumluluk istisnai hallerde olacaktır.

Kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluğa ilişkin Musa KOCAMAN'ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Vergi kanunlarında hangi istisnai hallerde vergi sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmelerin geçerli olacağı da belirtilmiştir. İstisnai olarak, vergi kanunlarıyla kabul edilen sözleşmeden doğan sorumluluk hallerinden birisi AATUHK'nın 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, AATUHK'nin 10'uncu maddesine göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler. Dolayısıyla, kefil olmayı kabul eden kişi, mükellefle yaptığı kefalet sözleşmesine bağlı olarak vergi sorumlusu olmakta ve teminat istenmesine konu olan borçlardan dolayı aynen asıl borçlu konumundaki mükellefin tabi tutulduğu usullere göre takip edilmektedir¹¹².”

Konu hakkında Adnan GERÇEK'in açıklamaları ise aşağıdaki gibidir;

“Sözleşmeden doğan sorumluluk hallerinden bir diğerine KVK'nın 18-20'nci maddelerinde düzenlenen işi devralanların sorumluluğunda rastlanmaktadır. Birleşme, devir, şekil değiştirme veya bölünme işlemleri kurumlar arasında yapılan bir sözleşme ile gerçekleşmektedir. Yapılan bu sözleşmeye istinaden, yeni kurulan tüzel kişi eski kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi ve diğer ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt etmektedir. Bu durumda işi devralan yeni kurum, vergi kanunlarında açıkça düzenlenen hükümlere uygun olarak yapılan bir sözleşmeye bağlı sorumluluğu üstlenmiş olmaktadır¹¹³.”

¹¹² <http://www.sakarvavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf> , (05.12.2013)

¹¹³ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.11. (11.12.2013)

2.1.2.3. Sınırlı ve Sınırsız Sorumluluk

Vergi hukukunda vergi sorumlusuna yüklenen sorumluluklar, sınırlı ve sınırsız sorumluluk olarak düzenlenmiştir. Bazı hallerde, vergi sorumlusunun sorumluluğu vergi borcunun belirli bir payı ile veya belirli zaman aralığı ile sınırlandırılabilir fakat genel olarak vergi sorumlusunun vergi aslı ve cezaların tamamından tüm malvarlığı ile sınırsız sorumlu tutulduğu görülmektedir¹¹⁴.

Örneğin, AATUHK'nın 35'inci maddesinde düzenlenen limited şirket ortaklarının sorumluluğu, VUK'un 12. Maddesindeki mirası reddetmemiş mirasçılarının ölenin vergi borçlarından miras payları oranında sorumluluğu, KDVK'nın 9/1'inci maddesine göre; inşaat, taahhüt, temizlik, özel güvenlik, bakım onarım, yemek servisi, danışmanlık hizmetleri alımında ve akaryakıt teslimlerinde KDV'nin sadece belirli bir kısmını ödeme sorumluluğu ödenmesi gereken verginin belirli bir oranı ile sorumluluğu sınırlı tutmuştur.

Bunun yanında kanuni temsilcilerin, işi devralanların, kefillerin, tasfiye memurlarının, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumlulukları, KDVK'nın 9/2'nci maddesi, ÖTVK'nın 13'üncü maddesi, DVK'nın 24 ve 25'inci maddeleri ile VUK'un mükerrer 227'nci maddesi ve 3568 sayılı SMM ve YMM Kanunu'nun 12/4'üncü maddesinde düzenlenen meslek mensuplarının sorumluluğu da sınırsız ve tüm malvarlığı ile sorumluluk olarak düzenlenmiştir.

2.1.2.4. Kusurlu ve Kusursuz Sorumluluk

Vergi hukukunda sorumluluğun bir diğer ayrımı vergi sorumlusunun kusuruna dairdir. Konu hakkında Ahmet KILIÇOĞLU'nun açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Sorumluluk hukuku açısından, kusurlu ve kusursuz sorumluluk şeklindeki sınıflandırma biçimi vergi hukuku açısından da kullanılabilir. Bir kimsenin hukuk düzeni tarafından tasvip edilmeyen ve uygun bulunmayan davranış biçimine “kusur” denilmektedir. Kişinin fiili; hukuk düzeni tarafından “davranışının bu şekilde

¹¹⁴ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.11. (11.12.2013)

olmaması” beklendiği için kusurlu sayılmaktadır¹¹⁵.

Konuyu Ahmet KILIÇOĞLU, kişinin fiili ve hukuk düzeni açısından değerlendirirken, Adnan GERÇEK vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilip getirilmemesi açısından değerlendirmiştir. Adnan GERÇEK’in söz konusu değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir;

“Vergi sorumlusuna, mükellefle olan ilişkisinden dolayı yüklenen ödevlerin tam olarak yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutulması söz konusuysa, vergi hukukunda kusurlu sorumluluktan söz edilebilmektedir. Örneğin, VUK’ un 11/1’inci maddesine göre vergi kesenler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu iken, bu ödevi yerine getirmezlerse vergi ve buna bağlı alacaklar kendilerinden alınmaktadır. Bu durumda vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergiler için asıl mükellefe rücu hakkı saklı iken, vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler vergi sorumlularının şahsi kusurundan kaynaklandığından, bunlar kendi üzerlerinde kalmaktadır.

Vergi mevzuatımızda, mükellefin borcu ile ilgili olarak vergi sorumlusunun kusursuz sorumlu tutulduğu haller de bulunmaktadır. Örneğin, VUK’un 12’nci maddesindeki mirasçıların sorumluluğu, KVK’ nin 20’nci maddesindeki işi devralanların sorumluluğu, AATUHK’nın 35’inci maddesindeki limited şirketler ortaklarının sorumluluğunda, verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmemesinde aslında mükellefin kusuru vardır. Fakat, bu sorumluluk hallerinde vergi sorumlusu konumundaki kişilerin herhangi bir kusuru olup olmadığına bakılmadan, bunlar da vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır¹¹⁶.

2.1.2.5. Rücu Edilebilen Sorumluluk

Sorumluluk müessesesinde genellikle bir kişinin borcunun başka bir kişi tarafından ödenmesi durumu ortaya çıktığında, özel hukuk hükümlerine göre borcu ödeyen kişinin asıl borçluya rücu edebilmesi gerekmektedir¹¹⁷. Bu anlamda vergi sorumluluğunda mükellefin vergi borcunun, sorumlular tarafından ödenmesi durumunda, genellikle ödenen borçlar için asıl mükellefe rücu edilebileceği düzenlenmiş bulunmaktadır¹¹⁸.

¹¹⁵ Kılıçoğlu, s.199.

¹¹⁶ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.12.

¹¹⁷ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.12.

¹¹⁸ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.13.

Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğu, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi birçok sorumluluk halinde vergi borcunun aslı ile ilgili olarak “...rücu edebilirler...”, “...asıl mükelleflere rücu edebilirler...”, ve “...yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere...” gibi hükümlere yer verilerek bunların rücu hakkı açıkça belirtilmiş durumdadır¹¹⁹. Bu durumlarda rücu etme imkanına yer verilmemiştir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, kefillerin sorumluluğu, limited şirket ortaklarının sorumluluğu, meslek mensuplarının sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi hallerde ise vergi sorumlusu tarafından ödenen vergi aslı, gecikme zammı ve faizleriyle cezaların tamamı için asıl mükellefe rücu etme imkanı verilmiştir¹²⁰.

2.2. TTK’ya Göre Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Görev ve Yetkileri

01/01/1957 tarihinde yürürlüğe girip yaklaşık elli yıldır uygulanan, 6762 sayılı eski TTK, hazırlandığı ve kabul edildiği dönemin öğretileri ile kuram ve yaklaşımlarını iyi bir şekilde yansıtan, sorunlara çağdaş, güvenilir ve işleyebilir çözümler getiren, bu alanda Türkiye’nin gereksinimlerini büyük ölçüde karşılayan, menfaatler dengesini hak ve adalete uygun bir tarzda kuran, modern hukuk yöntemlerinin ve kanun tekniklerinin başarıyla kullanıldığı bir Kanundur¹²¹. Ancak, 6762 sayılı eski TTK’nın, dünyanın geldiğimiz bugünkü konumuna yeterince uyum sağlayamadığı görülmüştür. Bundan dolayı 13 Ocak 2011 tarihli TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilip 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Yeni TTK ile 6102 sayılı TTK sadece içerik olarak değil aynı zamanda sistematik olarak da birçok açıdan yenilenmiştir.

2.2.1. Yeni TTK’ya Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilci

6102 sayılı yeni TTK’nın 329’uncu maddesine göre anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Bu durumda pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile

¹¹⁹ <http://www.sakarvavdb.gov.tr/DOCUMENT/VERG%C4%B0%20KANUNLARINDA%20SORUMLULUK.pdf> , (11.12.2013)

¹²⁰ http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/ab_komisyonu_web.birlesim_baslangic_ab2?P4=20275&P5=B&page1=85&page2=85 , (11.12.2013)

¹²¹ <http://www.ticaretkanunu.net/konu/6102-savili-kanun-gerekcesi/> , (11.12.2013)

ve şirkete karşı sorumludur. Yine yeni TTK'nın 359'uncu maddesinde anonim şirketlerinin esas sözleşme ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunacağı, 365'inci maddesinde de anonim şirketlerin, kanundaki istisnalar dışında yönetim kurulu tarafından yönetileceği ve temsil edileceği hüküm altına alınmıştır¹²².

Yine yeni TTK'nın 359'uncu maddesinde anonim şirketlerinin esas sözleşme ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunacağı, 365'inci maddesinde de anonim şirketlerin, kanundaki istisnalar dışında yönetim kurulu tarafından yönetileceği ve temsil edileceği hüküm altına alınmıştır. Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir. Ancak yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin temsil yetkisini haiz olması şarttır.

Yeni TTK'nın 370'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ise; *“Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisi çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir.”*denilmektedir. Yani tek kişilik yönetim kuruluna sahip anonim şirketlerde, temsil yetkisi tek imza ile kullanılabilir¹²³.

Yani birlikte temsil anonim şirketlerde genel kuraldır. Ancak ana sözleşmede bunun aksi öngörülebilir.¹²⁴

Kanunun 370'inci maddesine göre, temsil yetkisinin yönetim kurulunca bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredilmesi halinde bu yetkiyi devralanlar kanuni temsilci sıfatını haiz olacaktır.

Yönetim kurulunun kanuni temsilci olmasına ilişkin Recep KAPLAN'ın değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir;

“Yönetim kurulu üyelerinden en az birisinin temsil yetkisini haiz olması şartıdır. Dolayısıyla üçüncü kişilerin şirkete temsile yetkili kılınması durumunda yönetim kurulu üyelerinden en az birisine de bu yetki verilmelidir. VUK açısından anonim şirketlerde,

¹²² Selçuk Tekin, “Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:286, Temmuz 2012, s.47.

¹²³ Tekin, s.47.

¹²⁴ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s.386.

duruma göre, aşağıdaki kişilerin kanuni temsilci olabilmesi mümkündür:

-En az birisi yerleşim yeri Türkiye’de bulunan bir Türk vatandaşı olmak kaydıyla bir bütün olarak yönetim kurulu,

-En az birisi yerleşim yeri Türkiye’de bulunan bir Türk vatandaşı olmak kaydıyla, yönetim kurulunun bir veya birkaç üyesi.

-En az birisi yerleşim yeri Türkiye’de bulunan bir Türk vatandaşı olan yönetim kurulu üye ya da üyeleri ile üçüncü kişi ya da kişiler.”¹²⁵

Yönetim kurulunun, hem yapısal hem de işlevsel yönden kurumsal yönetim kuralları da gözetilerek, yeni hükümlerle düzenlenmiş olması bu düzenlemelerin profesyonel yönetim ve tam şeffaflık üzerine kurgulandığını göstermektedir¹²⁶.

2.2.1.1. Yönetim Kurulunun Hak ve Yükümlülükleri

Yeni TTK 374’ e göre “*yönetim kurulu ve kendisine bırakılan alanda yönetim, kanun ve esas sözleşme uyarınca genel kurulun yetkisine bırakılmış bulunanlar dışında, şirketin işletme konusunun gerçekleştirilmesi için gerekli olan her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yetkilidir.*”

Anonim şirketlerdeki Yönetim Kurulunun yetkilerine dair Ender DEDEAĞAÇ’ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“ Genel kurulun devredilemez yetkileri ise yeni TTK 408/2’de düzenlenmiştir. Buna göre: a) Esas sözleşmenin değiştirilmesi, b) Yönetim Kurulu üyelerinin seçimi, süreleri, ücretleri ile huzur hakkı, ikramiye ve prim gibi haklarının belirlenmesi, ibraları hakkında karar verilmesi ve görevden alınmaları, c) Kamunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin ve işlem denetçilerinin seçimi ile görevden alınmaları, ç) Kamunda öngörülen istisnalar dışında denetçinin seçimi ile görevden alınması, d) Finansal tablolara, yönetim kurulunun yıllık raporuna, yıllık kâr üzerinde tasarrufa, kâr payları ile kazanç paylarının belirlenmesine, yedek akçenin sermayeye veya dağıtılacak kâra

¹²⁵ Recep Kaplan, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri Ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:285, (Haziran 2012),s.90.

¹²⁶ Tekin, s.47.

katılması dâhil, kullanılmasına dair kararların alınması, e) Kanunda öngörülen istisnalar dışında şirketin feshi, f) Önemli miktarda şirket varlığının toptan satışı genel kurula mahsus yetkilerdendir. İşte bunların ve esas sözleşmenin öngördüğü durumlar dışındaki her çeşit iş ve işlemler hakkında karar almaya yönetim kurulu yetkilidir”¹²⁷

2.2.1.2. Bilgi Alma ve İnceleme Hakkı

Anonim şirketlerdeki Yönetim Kurulunun bilgi alma ve inceleme hakkına ilişkin Ender DEDEAĞAÇ’ın açıklamaları aşağıdaki gibidir

“Yeni TTK 392/1 ve 392/3’ün mefhumu muhalifinden anlaşıldığı gibi yönetim kurulu üyesinin bilgi alma hakkı kural olarak yönetim kurulu toplantılarında yerine getirilir. Üstelik Yeni TTK 392/1 bu hakkın sınırlandırılmayacağını da açıkça hüküm altına almıştır. Söz konusu maddeye göre “Her yönetim kurulu üyesi şirketin tüm iş ve işlemleri hakkında bilgi isteyebilir, soru sorabilir, inceleme yapabilir. Bir üyenin istediği, herhangi bir defter, defter kaydı, sözleşme, yazışma veya belgenin yönetim kuruluna getirilmesi, kurulca veya üyeler tarafından incelenmesi ve tartışılması ya da herhangi bir konu ile ilgili yöneticiden veya çalışandan bilgi alınması reddedilemez.

Yeni TTK 392/1’de bir hak olarak tanınan bilgi alma hakkını yetine getirmek yeni TTK 392/2 doğrultusunda yönetim kurulu toplantılarında kullanılmak şartıyla diğer yönetim kurulu üyeleri, şirket yönetiminde görevlendirilen kişiler ve komiteler için ise bir yükümlülüktür. Bu nedenle yönetim kurulu üyesinin bu hakkını engelleyecek şekilde bir ret söz konusu olamayacağı gibi, yönetim kurulu üyesinin sormuş olduğu sorular cevapsız da bırakılamaz¹²⁸.

2.2.1.3. Yönetim Kurulu Üyelerinin Mali Hakları

Yeni TTK’nın 394’üncü maddesinde Yönetim Kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği hüküm altına alınmıştır.

¹²⁷ Ünal Tekinalp, **Yeni Limited ve Anonim Ortaklıklar Hukuku ile Tek Kişi Ortaklığının Esasları**, 2. Baskı, İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012, s.127.

¹²⁸ Ender Dedeoğaç, **Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu**, Ankara Barosu Başkanlığı, Ankara: Arcs Ofset Matbaacılık, 2013,s.43.

Mustafa YAVUZ'un, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyelerinin mali haklarına ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Yönetim kurulu üyelerine ödenecek mali haklar, makul ölçülerde ve dürüstlük (iyi niyet) kuralına uygun olarak, ayrıca şirket ile yönetim kurulu üyeleri arasında menfaatler dengesi göz önünde bulundurularak ve söz konusu hak kötüye kullanılmadan belirlenmelidir. Bu belirleme şirketin mali durumu, günün koşulları, yönetim kurulu üyelerinin görev, yetki ve sorumlulukları ile dengeli ve uyumlu bir şekilde yapılmalıdır. Ayrıca (varsa) bağımsız yönetim kurulu üyelerinin ücretleri, bağımsızlıklarını koruyacak düzeyde olmalıdır. Genel kurulun bu esaslara aykırı bir tutarı belirlemesi halinde ise pay sahipleri Yeni TTK'nın 445'inci ve devamı maddelerine göre ilgili kararın iptali için dava açabilecektir.”¹²⁹

2.2.1.4. Yönetim Kurulunun Sorumlulukları

Yeni TTK, yönetim kurulunun sorumluluklarına ilişkin hükmü kanunun 369'uncu maddesinde belirtmiştir. Kanun, bu sorumlulukları; özen ve bağlılık yükümlülüğü, yönetim kurulu üyeleri ve yönetimle görevli üçüncü kişiler, görevlerini tedbirli bir yöneticinin özeniyle yerine getirmek ve şirketin menfaatlerini dürüstlük kurallarına uyarak gözetmek yükümlülüğü olarak tanımlanmıştır¹³⁰.

2.2.2. Yeni TTK'ya Göre Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci

6102 sayılı TTK'nin 5732'ncü maddesine göre, limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olan ve bu sermayesi esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirkettir.

Kanunun 623'üncü maddesine göre, limited şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Recep KAPLAN'ın bu kanun maddesine ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla

¹²⁹ Mustafa Yavuz, “Yeni TTK'ya Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Mali Hakları”, *E-Yaklaşım*, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20145/>. (24.12.2013)

¹³⁰ Dedeğaç, s.44.

ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Ancak ortaklardan en az birisinin şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler. Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.”¹³¹

Yeni TTK ile ortaklar artık eskisi gibi şirketin kanuni temsilcisi olmak zorunda değildir. Bundan sonra limited şirketlerin kanuni temsilcileri şirket sözleşmesinde yazılmak durumunda olacaktır. Ancak yine de ortaklardan en az birinde temsil yetkisinin bulunmasına devam edilecektir¹³².

Limited şirketlerde kanuni temsilci, şirket sözleşmesinde şirketi temsile yetkili kılınmış kişilerdir. Bu yetki şirket ortaklarına verilebileceği gibi şirket ortağı olmayan kişilere de verilebilir. Ancak her halükarda ortaklardan en az birisinin şirketi temsil yetkisinin bulunması gerekir. Dolayısıyla üçüncü kişilerin şirketi temsile yetkili kılınması durumunda ortaklardan en az birisine de bu yetki verilmelidir¹³³.

Yeni TTK’da şirket müdürleri için öngörülen düzenlemeler şu şekilde özetlenebilir¹³⁴:

- Bir veya birden fazla ortak müdür olabilir, ancak müdürlerden en az biri şirket ortağı olmalıdır.
- Tüzel kişi ortaklar da müdür olabilir, bu durumda onların tayin edeceği gerçek kişi müdür olarak görev yapacaktır.
- Kanun veya esas sözleşme ile genel kurula ait olan yetkilerin dışındaki bütün konularda müdürler yetkilidir.
- Birden fazla müdür olması halinde bunlardan biri genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır. (Ortak olmayan kişi de başkan olabilir.)

¹³¹ Kaplan, s.90.

¹³² Tekin, s.50.

¹³³ Kaplan, s.91.

¹³⁴ Noyan Alper Ünal, “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Limited Şirket”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.367, (Mart 2012), s.70.

- Başkan veya tek müdür her türlü konuda tüm açıklama ve ilanları yapmaya yetkilidir.
- Birden fazla müdür olması halinde kararlar çoğunlukla alınır, eşitlik halinde başkanın oyu üstün sayılır.
- Yabancı ortaklı şirketlerde şirket müdürlerinden en az birinin Türkiye’de bulunması ve bu müdürün şirketi tek başına temsile yetkili olması gereklidir.
- Müdürlerin temsil yetkisi sınırlandırılabilir, tek ortaklı şirketlerde, bu ortakla şirket arasında yapılacak sözleşmeler yazılı olmalıdır.
- Genel kurul, müdürleri görevden alabilir, yönetim ve temsil yetkisini sınırlandırılabilir.
- Her ortak müdürlerin yetkisinin sınırlandırılması için mahkemeye başvurulabilir.
- Görevden alınan yöneticinin tazminat hakları saklıdır.

BÖLÜM 3: ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKET VERGİ BORÇLARINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

3.1.VUK'a Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK'un 10'uncu maddesinde tüzel kişilerin vergisel yükümlülüklerinin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini hükme bağlamıştır. Maddenin ikinci fıkrasına göre temsilcilerin bu görevleri yerine getirmemeleri yüzünden yükümlünün veya vergi sorumlularının mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, yasal temsilcilerin şahsi varlıklarından alınır¹³⁵.

Vergi idaresi vergi borcunu kısmen ya da tamamen tüzel kişilikten tahsil edememesi halinde; kanuni temsilcinin tüzel kişilikte sahip olduğu hisse oranını dikkate almadan tüm mal varlığından vergi borcunun tahsiline çalışmaktadır¹³⁶.

VUK 10'uncu madde lafzına bakıldığında kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz olduğudur anlaşılmaktadır¹³⁷.

3505 sayılı Kanunla 1.1.1989 tarihinden geçerli olmak üzere kasıt ve ihmal ibaresi kanun metninden çıkarılmıştır. Böylelikle kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından vergi hukukumuzda kusursuz sorumluluk esasına geçilmiştir¹³⁸.

Ancak doktrinde konu hakkında farklı düşünceler de mevcuttur. BARLASS, eserinde VUK'un 10'uncu maddesinde yer alan düzenlemenin kusur sorumluluğu olduğunu ve bu neticeye ulaşmasındaki gerekçesini şöyle izah etmiştir.

“...Bu durumda, VUK 3'üncü maddesinde de belirtildiği gibi lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanmalı ve sistematik yorum yapılarak sözün açık olmadığı yerde öze bakarak¹³⁹, 3505 sayılı

¹³⁵ Çiğdem Özmen, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu”, **YDK Dergisi**, Sayı.3,Eylül 2002, http://www.vdk.gov.tr/savi_3_4.htm, (25.12.2013)

¹³⁶Erkan Ateşli, “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.94, Ekim 2000, s. 168

¹³⁷T. Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s. 55

¹³⁸ Özyer, s.56.

¹³⁹ Nevzat Saygılıoğlu, Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.70, Haziran 1987.

kanunla yapılan değişiklik ile yasa koyucunun VUK'un 10 uncu maddesi hükmü ile TTK ile uyumlu bir düzenlemeyi hükme bağladığını düşünmek ve kusur sorumluluğunun varlığını kabul etmek, VUK'un hükümleriyle tamamen çelişen, kanuni temsilcilere yönelik kusursuz sorumluluk ilkesi getirdiği varsayımından daha anlamlı bir görüntü çizmektedir... ”¹⁴⁰

Bunun yanı sıra kanun koyucu yaptığı bu düzenleme ile amacının temsilcinin sorumluluğunu kusura dayalı olmaktan çıkarmak değil, alacaklı tahsil dairesini, temsil edilenin vergi borcundan dolayı kanuni temsilcisini takip edebilmek için, öncelikle onun kasıt ve ihmalinin varlığını kanıtlama külfetinden kurtarmak olduğunu söyleyebiliriz¹⁴¹. Hal böyle olunca, yeni düzenleme ile ispat yükü yer değiştirmiş ve kanuni temsilci, temsil edilenin vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesinin kendi kusur veya ihmalden kaynaklanmadığını ödeme emrine karşı açılacak idari davada ispatlamakla yükümlü hale getirilmiştir¹⁴².

3505 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin kanuni temsilciye kusursuz sorumluluk yüklediğini kabul eden görüşlerin temel gerekçelerden biri de maddenin 3505 Sayılı Kanunun ile değişmeden önceki halinde “...bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri” şeklindeki ifadenin yer almasıdır¹⁴³. Bu görüşlere göre kasıt ve ihmalden birinin varlığı kusurun oluşabilmesi için hukuken mevcudiyeti zorunlu unsur olduğu için bunların varlığını aramayan madde lafzı hala bir sorumluluk öngörüyorsa bu kusursuz sorumluluk olmalıdır¹⁴⁴. Esas itibariyle VUK'un 10. maddesinde değişiklik yapan 3505 Sayılı Kanunun gerekçesi de kanuni temsilcilere yönelik kusursuz sorumluluk halini işaret etmektedir¹⁴⁵.

BARLASS'ın görüşüne kısmen katılmaktayız. VUK'un 10'uncu maddesi, kusur unsuru kaldırılarak kanuni temsilciyi, ödenmeyen vergi borcundan sorumlu tutmuştur. Bu husus vergi muamelelerinde mükellefleri bağladığı gibi vergi idaresini de

¹⁴⁰Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s. 59.

¹⁴¹Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 108.

¹⁴²Turan Yücel, “Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları”, (**Yüksek Lisans Tezi** İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, 2010), s.54.

¹⁴³Özyer, s.45

¹⁴⁴Özyer, s.45

¹⁴⁵Osman Selim Kocahanoğlu, **Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları**, 13.Baskı, İstanbul: Temel, 1998, s.298-299.

bağlamaktadır. Dolayısıyla vergi inceleme elemanları ve vergi dairesi borcun takibinde VUK'un 10. Maddesini uygularken, kusur unsuruna bakmaksızın kanuni temsilciyi sorumlu tutmaktadır. Ancak kanunun eski hükmünün mükellefler açısından, vergi borcunun takibinde hukuktaki "iyiniyet" karinesinin bir gereği olduğunu düşünmekteyiz. Bilmeden ve istemeden kusuru olmaksızın mükelleflerin borcunun kanuni temsilciden tahsil yoluna gidilmesi esasen VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat müessesesinde ispat külfetinin taraflarını da değiştirmektedir.

Kusura bağlı sorumluluk VUK'un 10'uncu maddesinde kaldırılmış ancak VUK'un 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçlarında, sahte fatura veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler için VUK'un 306 Nolu Tebliği sorumluluğu mükellefin kusuruna bağlamıştır. Tebliğde, "*sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgeleri bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi suçu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344'üncü maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.*" hükmüne yer verilerek vergi kaçakçılık suçunun oluşumu ve neticesinde 3 kat kesilecek vergi ziyai cezası, sahte belgelerin bilerek veya isteyerek kullanıldığının tespit edilmesine bağlamıştır. Yani vergi idaresi VUK'da sorumlulukta kusur aramazken, kaçakçılık suçlarında düzenlediği tebliğ ile kusur unsurunu aramıştır.

3.2. AATUHK'a Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

6183 sayılı AATUHK'un "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı Mükerrer 35'inci maddesinde;

" 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 teşekküllü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında

da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kamunî 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 Kanun ile eklenen fıkra, 06.06.2008) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kamuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilin sorumlu tutulur.

(5766 sayılı Kanun ile eklenen fıkra, 06.06.2008) Kamuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” hükmü yer almaktadır.

Kanuni temsilci, kendi iradesi dışında oluşan kimi nedenleri ileri sürerek yani kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilme olanağına sahip değildir¹⁴⁶.

3.3. AATUHK ile VUK'taki Sorumluluğun Karşılaştırılması

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesinde getirilen sorumluluk ile VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluklar birbirinin benzeri gibi gözükse de birtakım farklılıklar vardır.

VUK 10'uncu maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu düzenlenmişken, konunun ayrıca AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesinde de düzenlenmiş olması zaman zaman duraksamalara neden olmaktadır¹⁴⁷.

Buna karşın Danıştay konuya ilişkin pek çok kararında VUK kapsamına giren vergi resim ve harçlar için AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesini değil VUK'un 10'uncu maddesinin uygulanması gerektiğini belirtmiştir¹⁴⁸. Çünkü VUK'un 10'uncu maddesi

¹⁴⁶ Candan, *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 56.

¹⁴⁷ Ali Egemen, "Limited Şirketlerin Vergi Borcunu Sorumlu Müdürler Ödeyecek", **Mali Yönetim Gazetesi**, http://www.kobifmans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02050301/9836/2. (26.12.2013)

¹⁴⁸ Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s. 48.

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesine nispetle özel hüküm niteliği taşımaktadır¹⁴⁹. Aynı konuyu düzenleyen bir genel hüküm bir de özel hüküm bulunduğu, özel hükmün uygulanması gerektiği çok bilinen temel bir hukuk prensibidir¹⁵⁰.

Konu hakkında başka bir Danıştay kararı¹⁵¹, “ 6183 sayılı Kanun, 1. maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35. madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulanma olanağı yoktur. Nitekim Kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35. Maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırımı gidilmiş olmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kamuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10. maddesi olup, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. Maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir.” şeklindedir.

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesi ile getirilen düzenleme ile VUK 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluk arasında kapsam, koşul ve nitelikleri bakımından farklar bulunmaktadır¹⁵². Serdar AKIN bu farkları; kapsamaları bakımından farklılıklar, dayanakları bakımından farklılıklar, koşulları bakımından farklılıklar, nitelikleri bakımından farklılıklar, sınırları bakımından farklılıklar olmak üzere beş başlıkta incelemiştir. AKIN'ın söz konusu değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir;¹⁵³

“Kapsamları Bakımından Farklılıklar

VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluk, VUK'un kapsamına giren vergi, resim ve harçlar ile bunların, aynı nitelikteki zamları ve kanunların bu maddeye

¹⁴⁹ Dönmez,s.42-43.

¹⁵⁰ Dönmez,s.42-43.

¹⁵¹Nihat Ceylan, “Limited Şirketlerin Amme Borçları”, **Muhasebe Rehberi**,

http://www.muhasabenet.net/makale/nihat_cevlan_vergi%20denetmeni_limited%20sirketlerde%20amme%20borclar_i.html, (26.12.2013)

¹⁵² Hamza Sivrikaya, Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Tahsilinde ve Ceza Kesilmesinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, <http://www.bilgidenetim.com/limited-ve-anonim-sirket-ortaklarinin-amme-borclarindan-dolavi-sorumluluklari.html>, (26.12.2013).

¹⁵³ Serdar Akın, “ 213 Sayılı V.U.K. Ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler Ve Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.262, Temmuz 2010.

göndermede bulunulan diğer alacaklarıdır. Gümrük ve Tekel İdarelerince alınan vergi, resim ve harçlar, VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında değildir. Bu alacaklar dolayısıyla anılan maddeye dayanılarak asıl borçluların kamuni temsilcilerinin takip edilmelerine olanak yoktur.

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesi ile getirilen sorumluluk daha geniş kapsamlıdır. Mükerrer 35'inci madde VUK kapsamına girmeyen gümrük ve tekel idarelerine ait vergi ve resimler de dahil olmak üzere AATUHK'un 1 ve 2'nci maddelerinde yer alan amme alacaklarının tamamını içermektedir.

Dayanakları Bakımından Farklılıklar

VUK'un 10'uncu maddesinde kamuni temsilcilere getirilen sorumluluk, kamuni temsilcilere yüklenen görevin gereği gibi yerine getirilmemiş olmasının sonucudur. Buna karşılık; Mükerrer 35'inci maddede öngörülen sorumluluk, kamuni temsilcilere yüklenen bir görevin sonucu değildir; salt, kamuni temsilci sıfatından kaynaklanmaktadır.

Koşulları Bakımından Farklılıklar

VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluk, kamuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri ve vergi ve buna bağlı alacakların mükellef veya vergi sorumlusunun malvarlığından alınamamış olması durumunda ortaya çıkan bir sorumluluk iken, AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesi ile getirilen sorumluluk amme alacaklarının mükellef veya vergi sorumlusunun (amme borçlusunun) mal varlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde ortaya çıkan bir sorumluluktur.

Nitelikleri Bakımından Farklılıklar

Her ne kadar VUK'un 10'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle fıkradan, "... kasıt ve ihmalleriyle..." ibaresi çıkarılmış olsa da, anılan madde kapsamında öngörülen sorumluluk kusura dayalıdır. Temsil edilenin vergi borcundan dolayı takip edilen kamuni temsilci, kendisine tebliğ olunan ödeme emrine karşı süresi içerisinde açacağı idari davada, kusursuzluğunu kanıtlayarak, sorumluluktan kurtulma olanağına sahiptir.

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesinde öngörülen sorumluluk ise kanuni temsilcinin kusurlu olup olmadığına bakmaksızın hüküm ifade eder. Burada yer alan sorumlulukta, amme alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması yeterlidir.

Sınırları Bakımından Farklılıklar

VUK'un 10'uncu maddesinde öngörülen sorumluluk, kanuni temsilci sıfatının devamı süresince söz konusudur; bu sıfatın kazanıldığı tarih ile yitirildiği tarih arasında kalan vergilendirme dönemlerini kapsar. Kanuni temsilcilik sıfatının kazanıldığı tarihten önce veya kanuni temsilcilik sıfatının kaybedildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemine ait olup, yerine getirilmeyen vergi ödevlerinden kanuni temsilcinin sorumlu tutulması mümkün değildir. Kanuni temsilciliğin başlangıç ve bitiş tarihleri sorumluluğun da sınırını oluşturmaktadır.”

3.4. Anonim ve Limited Şirketlerden Tahsil Olunamayan Vergisel Alacaklar Karşısında Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

3.4.1. Anonim ve Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğunda Vergi Hukukunda Uygulanacak Kanun

Anonim ve limitet şirketlerden tahsil olunamayan vergisel alacaklar karşısında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin birbirinin benzeri gibi görünen iki temel düzenleme mevcuttur. Bunlardan bir tanesi VUK'un 10'uncu maddesi diğeri ise AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesidir.

Uygulamada aynı tür alacaklar için güvence oluşturan iki kanun hükmünün varlığı hangisinin uygulanacağı yönünde tereddütlere yol açmıştır¹⁵⁴.

4108 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle mevzuatımıza giren Mükerrer 35'inci maddenin gerekçesinde, AATUHK'da VUK' un 10'ncu maddesindekine benzer bir düzenlemenin olmadığından bahisle, bu konudaki noksanlığın giderilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir¹⁵⁵.

¹⁵⁴ Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007,s.184-185.

¹⁵⁵ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun*, s. 172.

Mükerrer 35'inci maddede kanuni temsilciler için getirilen sorumluluğun kapsamı, "amme alacakları" dır. VUK'un 10'uncu maddesinde kanuni temsilciler için getirilen sorumluluğun kapsamı ise, vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile vergi cezalarıdır.

VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk temsilci için kusura dayanan sorumluluk iken Mükerrer 35'inci madde kanuni temsilcilere getirilen sorumluluğun kanuni temsilcinin kusurundan kaynaklanan sorumluluk olmaması nedeni ile Mükerrer 35'inci maddedeki düzenlemenin, temsil edilenlerin söz konusu borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin takip edilmelerini kolaylaştırıcı nitelikte olduğundan, alacaklı kamu idaresi bakımından da öncelikli tercih edilmektedir¹⁵⁶.

Danıştay 4 üncü Dairesinin 29.04.1997 tarih, E. 1996/3659, K. 1997/1325, sayılı kararında konu hakkındaki açıklamaları aşağıdaki gibidir;

"Vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin 6183 sayılı kanunun mükerrer 35.maddesine göre takip edilemeyecekleri hakkında; Uyuşmazlık, davacının kanuni temsilcisi olduğu anonim Şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35inci maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrinin yerinde olup, olmadığı hususuna ilişkindir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35 inci maddesinde "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından 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 mevcuttur. Anılan madde mevzuatımıza 4108 sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle girmiş olup, maddenin gerekçesinde; "Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesiyle, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı Şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği,

¹⁵⁶ Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun, s.173.

yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümden hareketle, tüzel kişilerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların tüzel kişiliğin kanuni temsilcilerinden 6183 sayılı Kanun'un cebri takibata ilişkin hükümlerine göre takip ve tahsili cihetine gidilmektedir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkur maddenin tatbik imkanı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamayacaktır.

Bu itibarla, amme borçlusunun malvarlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve 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'un mükerrer 35 inci madde eklenmiştir." denilmektedir. Söz konusu gerekçeden de anlaşılacağı üzere, 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci maddenin eklenmesiyle, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de bu esaslara göre sorumlu olmaları amaçlanmıştır. 6183 sayılı Kanun, 1 inci maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35 inci maddenin

uygulanma olanağı yoktur. Nitekim Kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35 inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiğı belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırımı gidilmiş olmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağılı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir. Bu durumda, vergi ve buna bağılı alacaklar için kanuni temsilci olan davacı, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35 inci maddesine göre düzenlenen ödeme emri ile takip edilemeyeceğinden davanın reddine ilişkin mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Bu nedenle, İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 13.5.1996 günlü ve 1996/832 sayılı kararının bozulmasına karar verildi”¹⁵⁷

Gerekçe ve kanun metninden de anlaşılacağı üzere; VUK'un 10'uncu maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, VUK kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35'inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir¹⁵⁸. Dolayısıyla VUK kapsamına giren amme alacakları dahil olmak üzere tüm amme alacakları için Mükerrer 35'inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktadır¹⁵⁹.

3.4.2. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri ve Ortakların Sorumluluğı

3.4.2.1. Ortak Sıfatıyla Sorumluluk

Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi olmayan ortakları, 6102 sayılı TTK'nın 329 maddesinde yer alan;

- 1) Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.
- 2) Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.

tanım gereğı, sadece taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olarak sorumlu olur, bunun

¹⁵⁷ <http://www.danistay.gov.tr/Erisim>, (30.12.2013)

¹⁵⁸ Tahir Erdem, Limited şirket Ortakları ile Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.58, (30.12.2013)

¹⁵⁹ Erdem, *Limited şirket Ortakları ile Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar*,

ötesinde bir sorumlulukları söz konusu değildir.

3.4.2.2. Yönetici ve Temsilci Sıfatıyla Sorumluluk

Anonim Şirketlerde ortaklar açısından taahhüt edilen sermaye payı ile sınırlandırılmış olan sorumluluk, AATUHK'nun Mükerrer 35'inci Maddesi uyarınca yönetici ve temsilciler açısından şirket borcunun tamamını kapsayacak şekilde müşterek müteselsil sorumluluk esasına göre belirlenmiştir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 365'inci maddesinde istisnai hükümler saklı olmak kaydıyla Anonim şirketin, yönetim kurulu tarafından yönetilip temsil olunacağı belirtilmiştir.

Temsil Yetkisi başlığını taşıyan 370'inci maddede;

- Esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim kurulu tek kişiden oluşmuyorsa temsil yetkisinin çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna ait olduğu,
- Yönetim kurulunun, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredilebileceği, bu durumda da en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması gerektiği belirtilmiştir.

TTK'nın 359'uncu maddesi gereğince anonim şirket yönetim kurulunun; esas sözleşme ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla kişiden oluşması gerektiği hükme bağlandığından, anonim şirketin yönetim kurulunun tek kişiden oluşması halinde, şirketin temsilinde her hal ve takdirde bu kişinin bulunması gerektiği belirtilmiştir.

Yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilir¹⁶⁰. Kanunun 370 ve müteakip maddelerine göre; temsil yetkisi murahhas azalara veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmamış ise tüm yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatını taşıdığı kabul edilecektir.

Kanunun ilgili hükümleri değerlendirildiğinde vergi hukuku açısından anonim şirketlerde kanuni temsil yetkisi, esas sözleşmede aksi öngörülmemiş veya yönetim

¹⁶⁰ Kaplan, s.91.

kurulu tek kişiden oluşmuyorsa çift imza ile kullanılmak üzere yönetim kuruluna aittir¹⁶¹.

Ayrıca, Kanunun 370'inci maddesine göre, temsil yetkisinin yönetim kurulunca bir veya daha fazla Murahhas üyeye veya Müdür olarak üçüncü kişilere devredilmesi halinde bu yetkiyi devralanlar kanuni temsilci sıfatını haiz olacak ve VUK'un 10'uncu maddesi gereğince sorumlu tutulabileceklerdir¹⁶².

Bu açıdan öncelikli olarak şirket esas sözleşmesinde bu şekilde bir görevlendirmeye ilişkin herhangi bir kayıt bulunup bulunmadığına bakılacak olup, böyle bir kayıt bulunmuyor ise yönetimde bulunan tüm üyelerin müşterek ve müteselsil sorumlulukları dikkate alınarak haklarında AATUHK'nun Mükerrer 35'inci maddesi uyarınca işlem yapılması yoluna gidilecektir¹⁶³.

3.4.3. Limited Şirketlerde Ortak ve Yöneticilerin Sorumluluğu

3.4.3.1. Ortak Sıfatıyla Sorumluluk

AATUHK'nun 35'inci Maddesinde;

“Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.” hükümleri yer almaktadır.

Ortaklar kanuni temsilci vasfı taşıdığına ise haklarında AATUHK uyarınca yapılacak takip 35'inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında değil VUK'un

¹⁶¹ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku**, 5.Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011, s.386.

¹⁶² Kaplan, s.95.

¹⁶³ <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2013-102.aspx>. (30.12.2013)

10'uncu ve AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddelerine göre amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Konu hakkında Danıştay 4. Dairesi'nin, 13.04.2009, E. 2008/5383, K. 2009/1912, aşağıdaki kararı da bu yöndedir. “...213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile 6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesinin birlikte değerlendirilmesinden; limited Şirketin vergi borcunun öncelikle Şirketinin malvarlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun Şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın, bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerekmekte, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurulurak takip edilmesi mümkündür. İncelenen dosyada, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiği belirtilerek, ortak olan davacı adına ödeme emirleri düzenlenmiş ise de; Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanan ortaklar kurulu kararı ile Türk Ticaret Kanununun 540'ıncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca şirket ortaklarından Er'in şirketi temsile yetkili kılındığı anlaşıldığından öncelikle kanuni temsilci olan bu şahıs hakkında takip yapılmak suretiyle şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, bu usule uyulmaksızın doğrudan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır...”¹⁶⁴

3.4.3.2 Yönetici ve Temsilci Sıfatıyla Sorumluluk

Yönetici ve temsilciler açısından sorumluluk, AATUHK'nun Mükerrer 35'inci Maddesi uyarınca şirket borcunun tamamını kapsayacak şekilde müşterek müteselsil sorumluluk esasına göre belirlenmiştir.

Kanuni düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, kanuni temsilciler ödenemeyen borcun tamamından sorumlu iken, ortaklar hisseleri nispetinde sorumludur. Bu anlamda limited şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğu ortaklara göre daha ağırdır¹⁶⁵.

6102 Sayılı TTK'nın limitet şirketler de yönetim ve temsili açıklayan 623'üncü

¹⁶⁴ <http://www.kazanci.com.tr>, (14.01.2014)

¹⁶⁵ Ekrem Öncü, “Limited şirket borçları için öncelikle kanuni temsilciye mi, yoksa ortağa mı gidilecektir?”, www.muhasabenetwork.com, (14.01.2014)

Maddesinde;

- Şirket yönetimi ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği,
- Şirket sözleşmesi ile yönetimi ve temsilin, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği, üçüncü kişilere yönetim hakkının devrinde de en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği,
- Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, tüzel kişiliğin bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirleyeceği,
- Müdürlerin, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkili olduğu, düzenlemeleri yer almaktadır.

Bu durumda, hem ortak hem de kanuni temsilci olan bir ortak kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamının ödenmesinden sorumlu olacaktır. Halbuki, kanuni temsilci olmayan bir ortak sadece hissesi oranında ödenemeyen vergi borcundan dolayı sorumlu tutulacaktır.

Örneğin, %1 hisseye sahip ortak aynı zamanda kanuni temsilci ise ödenemeyen borcun %1'inden değil tamamından dolayı tüm mal varlığı ile sorumlu olacaktır. Eğer ki, %1 hisseye sahip ortak kanuni temsilci olmasa idi ödenemeyen borcun %1'inden sorumlu tutulabilecektir¹⁶⁶.

3.4.3.3. Kanuni Temsilci ile Ortakların Sorumluluğunun Önceliği

Limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği aleyhine takibat yapılması gerekmekte ve vergi alacağının şirket malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, limited şirketin kanuni temsilcilerine veya ortaklarına gidilebilmektedir¹⁶⁷. Limited şirketin tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmadan doğrudan doğruya kanuni temsilcilere

¹⁶⁶ Öncü, www.muhasabenetwork.com.

¹⁶⁷ Erhan Gümüş, "Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk", **E-Yaklaşım**, Sayı.187, Temmuz 2008.

veya ortaklara başvurulması mümkün değildir¹⁶⁸.

Amme borçlarının ödenmesi konusunda limited şirketler birinci dereceden sorumludurlar. Peki amme alacağının şirket malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda takip sırası kime geçmektedir? Kanuni temsilcilere mi yoksa ortaklara mı?

Amme alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi durumunda; VUK'un 10'uncu ve AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesi, amme alacağının kanuni temsilcilerden ve ortaklardan aranması gerektiğini hüküm altına almıştır.

Bu durumda kanuni temsilciler ve ortaklardan hangisine öncelik verileceği hakkında Ekrem ÖNCÜ'nün açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Ancak kamunda, ortak ve kamuni temsilciler için yapılacak takibin sıralaması hakkında belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle de şirketten tahsil edilemeyen amme borçlarında borcun tamamı için şirketin kamuni temsilcisine gidilebileceği gibi, hisseleri oranında da ortaklara gidilebilecektir. Alacaklı kamu kurumu ister kamuni temsilciye, ister ortağa, isterse de her ikisine birden aynı anda gidebilecektir”¹⁶⁹.

Konuyu Caner ATİK, Tahsilat Genel Tebliği ve Yargı kararları çerçevesinde aşağıdaki gibi analiz etmiştir;

“A1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nin, A2 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği¹⁷⁰ ile değişen “VIII Kamuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı bölümde “6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35'inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kamuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kamuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir.” hükmü yer almaktadır.

¹⁶⁸ Metin Taş, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.76,Nisan 1999.

¹⁶⁹ Öncü, www.muhasabenetwork.com.

¹⁷⁰ 29.06.2008 tarih ve 26921 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ancak Danıştay konu hakkında aksi yönde kararlar vermiştir. Danıştay Dokuzuncu Dairesi verdiği bir kararda¹⁷¹ “..... 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi, Türk Ticaret Kanunu'nun 540'uncü maddesi ile 6183 sayılı Yasanın 35'inci maddesi hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdürden) aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceği somucuna ulaşıldığı” bir başka kararında¹⁷² “..... Ancak, limited şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı ortağın takip edilebilmesi için öncelikle söz konusu kamu alacağının sırası ile şirketten ve kanuni temsilciden tahsilinin imkansız hale geldiğinin ortaya konulması gerekmektedir.“ ve diğer bir kararında¹⁷³ “Limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan vergi alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdürden) aranılması, kanuni temsilciden tahsil edilememesi halinde konulan sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlıklarından tahsili cihetine gidileceği” şeklinde görüş bildirmiştir.

Danıştay Onbirinci Dairesi de benzer ifadeler ile aynı görüşü savunmuştur¹⁷⁴. Benzer şekilde Danıştay Dördüncü Dairesi de bir kararında¹⁷⁵ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncü maddesi ile 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin mal varlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın, bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerekmekte, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesi mümkündür.” ve bir başka

¹⁷¹Danıştay 9. Dairesi 19.03.2002 tarihli, E. 2001/1869, K. 2002/863 sayılı Kararı, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9Eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-veSorumluluklar%C4%B1.pdf>

¹⁷²Danıştay 9. Dairesi 04.02.2009 tarihli, E. 2007/5859, K. 2009/530 sayılı Kararı, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/vazarlar/makaleler/125AGE.pdf>

¹⁷³Danıştay 9. Dairesi 22.01.2009 tarihli, E. 2007/4131, K. 2009/136 sayılı Kararı, <http://www.ozdogrular.com/content/view/15094/>

¹⁷⁴Danıştay 11. Dairesi 02.04.1998 tarihli, E. 1998/2473, K. 1998/3849 sayılı Kararı, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9Eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-veSorumluluklar%C4%B1.pdf>

¹⁷⁵Danıştay 4. Dairesi 09.08.2009 tarihli, E. 2008/5380, K. 2009/1913 sayılı Kararı, <http://www.svk.com.tr/detay.asp?id=11722>

kararında¹⁷⁶ “Limited şirketten tahsil olanağının kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcinin mal varlığından tahsili yoluna gidilmesi, buna rağmen tahsil edilememesi halinde konulan sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsiline çalışılması gerekir.” kanaatine varmıştır.

Danıştay’ın yukarıda yer alan kararlarına karşın A1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği’ndeki “ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması” hususu, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 2010/184 Esas Nolu ve 2012/97 Karar Nolu Kararında vurgulanmıştır. Kamunda açıkça yer almamasına rağmen uygulamaya yön vermek amacıyla tebliğ ile düzenleme yapılmıştır. Bizim görüşümüze göre tahsilatın hızlı bir şekilde yapılabilmesi için ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında takibin aynı anda başlaması daha uygundur. Danıştay’da zaten farklı zamanlarda verdiği kararların yanı sıra Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun kararı ile bu konuyu açıklığa kavuşturmuştur.”¹⁷⁷

Yargı kararları ve kanuni düzenlemelerin değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere; sorumluluk nedeniyle yapılacak amme alacağı takibinde ortak ve kanuni temsilcilerin öncelik sıralaması olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılmasına hukuki bir engel yoktur.

3.4.4. Kanuni Temsilcilerin Vergi Borcundan Kaynaklanan Sorumluluğunun Şartları

3.4.4.1. AATUHK Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

AATUHK’nun Mükerrer 35’inci Maddesinde; “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.

Kanun maddelerinde geçen “tahsil edilemeyen amme alacağı” ve “tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı” ifadelerinden ne anlaşılması gerektiği AATUHK’nun 3’üncü

¹⁷⁶Danıştay 4. Dairesi 23.03.2009 tarihli, E. 2007/2421, K. 2009/1335 sayılı Kararı, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9Eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-veSorumluluklar%C4%B1.pdf>

¹⁷⁷ Atik, s.189.

maddesinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

“Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi: Amme borçlusunun bu Kanun hükiımlerine 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 alacakları”

“Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi: Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükiımlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütölen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacakları”

Buna göre, amme borçlusu nezdinde sürdürölen takip işlemleri sonucunda yukarıda belirtilen hallerden herhangi birinin varlığı halinde amme alacağının takibine, kanuni temsilciler adına AATUHK'nun 55'inci Maddesi uyarınca tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacaktır.

Alacağın, ortaklığın mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş sayılabilmesi için AATUHK'nun 54'üncü maddesinde sayılan cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılması ya da tüketilmesinin gerekli olmadığını, asıl borçlunun bulunmaması, haczedilen mal, alacak ve hakların aynı kanunun 81'inci maddesi uyarınca haczi yapan memur ya da bilirkişi tarafından değerlendirilmesi sonucu bu mal, alacak ve hakların alacağı karşılamayacağının ortaya çıkmış olması durumunda alacağın asıl borçlunun mal varlığından karşılanamayacağı anlaşılmış olacağını ve bu halde kanuni temsilcinin mal varlığına müracaat için haczedilerek değerlemesi yapılan mal, alacak ve haklarının satışını beklemenin gerekmeyeceğini belirtmiřtir¹⁷⁸.

Bu bilgiler ışığında Mükerrer 35'inci Madde hükmünce kanuni temsilcilerin sorumluluğunun işletebilmesi için tek bir koşul vardır o da kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil

¹⁷⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarını Tahsili Hakkında Kanun*, s.188.

edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır¹⁷⁹.

Vergi alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumları uygulamada aşağıdaki şekillerde ortaya çıkmaktadır:¹⁸⁰

- Şirketin haczedilen mal varlığının AATUHK'a göre belirlenen değerinin kamu alacağını karşılamaması ya da söz konusu malvarlığının satışının yapılmış olmasına rağmen kamu alacağının tamamının tahsil edilememesi,
- Şirketin haczedilebilir nitelikte her hangi bir değerinin bulunmaması,
- Şirketin iflasının istenmiş ya da iflasının açılmış olması durumlarında kamu alacağının iflas yoluyla tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,
- Yapılan araştırmalara rağmen borçlu şirketin bulunamamış olması,
- Yukarıdaki durumlara benzer olup, alacaklı tahsil dairesinin takdir ve tespitine dayalı diğer haller.

Ancak dikkat edilmesi gereken önemli nokta, asıl borçlunun mal varlığı araştırmasının etraflıca yapılmasının, tapu kayıtları, trafik sicili, banka hesapları gibi kaynaklardan hiç birinin atlanılmadan araştırılmasının, bilinen tüm adreslerde gerekli araştırmaların yapılmasının büyük önem taşıdığıdır¹⁸¹.

3.4.4.1.1. Anonim Şirketlerde

Anonim şirketlerin kamu borçlarına ilişkin yükümlülükleri kanuni temsilcileri aracılığıyla yerine getirilmektedir¹⁸². Dolayısıyla kanuni temsilciler görevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle doğan ve şirketlerin varlıkları ile karşılayamadığı borçlardan sorumludur¹⁸³.

Anonim şirket malvarlığından alınmayan kamu borçlarından dolayı sorumluluk, yönetim kurulu üyelerine aittir¹⁸⁴. Dolayısıyla yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu

¹⁷⁹ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.77.

¹⁸⁰ Gümüş, *Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk*

¹⁸¹ Atik, s.191.

¹⁸² Ozan Uslu, "Limited Ve Anonim Şirket Ortaklarıyla, Kanuni Temsilcilerin Şirketlerin Kamu Ve Özel Borçlarından Doğan Sorumlulukları", **E-Yaklaşım Dergisi**, Kasım 2005, Sayı:28

¹⁸³ Uslu,

¹⁸⁴ A.Bumin Doğrusöz, "Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.139, Temmuz 2004, s.23.

borçları dolayısıyla ikinci derecede, bir başka deyişle şirket mal varlığından tahsil edilememesi kaydıyla, şahsi mal varlıklarıyla da sınırsız ve müteselsil olarak sorumludurlar¹⁸⁵.

Kamu alacağının anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğinin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsil cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin incelenmesi, temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekir¹⁸⁶.

Anonim şirketin idare ve temsil yetkisinin yönetim kurulunun bir ya da birden fazla üyesine ya da şirkette pay sahibi olmayan murahhas müdürlere verilmesi durumunda anonim şirketin vergi hukuku açısından kanuni temsilcisi idare ve temsil yetkisi verilen yönetim kurulu üyeleri ya da şirkette pay sahibi olmayan murahhas müdürler olacaktır¹⁸⁷.

Anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri, vergi ve buna bağlı alacaklardan, vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde “kasıt” ve “ihmal” şartı aranmaksızın ikinci derecede kusursuz, müteselsil ve şahsi malvarlıklarıyla sınırsız olarak sorumludurlar¹⁸⁸.

Ortakların sorumluluğu ise şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlıdır. Ortaklar şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarında şirketin borçlarından tüm mal varlıkları ile sorumludur¹⁸⁹.

3.4.4.1.2. Limited Şirketlerde

AATUHK'nun 35'inci maddesine göre; “*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri*

¹⁸⁵Doğrusöz, s.23

¹⁸⁶ Özyer, s.53.

¹⁸⁷ Erhan Gümüş, “Şahıs Ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, **İSMM Odası Mali Çözüm**, Sayı.77, İstanbul 2006.

¹⁸⁸ Gümüş, *Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk*

¹⁸⁹ Uslu,

gereğince takibe tabi tutulurlar.”

Limited şirket ortaklarının aynı zamanda yasal temsilci sıfatını taşıdıkları durumlarda ortakların şirketten tahsil edilemeyen vergi alacakları için AATUHK'nun 35'inci maddesine göre değil, VUK'un yasal temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin 10'uncu maddesine göre takip edilmeleri gerekir¹⁹⁰. Bu durumda ortaklar şirketteki sermaye paylarına bakılmaksızın, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tamamından zincirleme olarak sorumlu tutulacaklardır¹⁹¹.

AATUHK'nun 35'inci maddesi uyarınca limited şirket ortağı aleyhinde takibat yapılabilmesi için aşağıda yer alan koşulların gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

-Limited şirkete ait bir amme borcunun mevcut olması

-Amme alacağının tahsil edilememesi veya tahsil imkânının bulunmaması

-Ortaklar adına ödeme emrinin düzenlenmiş olması.

Amme alacağının şirketten tahsil imkanı bulunmaması aşağıdaki durumlarda söz konusu olabilmektedir¹⁹².

-Şirketin haczedilen mal varlığının, AATUHK hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucu, tespit edilen değerlerinin amme alacağını karşılamaması veya satış yapılmasına rağmen amme alacağının tamamen tahsil edilememiş olması,

- Şirketin haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması,

- Şirketin iflasının istenmiş veya iflasının açılmış olması hallerinde amme alacağının iflas yoluyla takip sonucunda da tahsil edilemeyeceği kanaatinin oluşması,

- Borçlu şirketin yapılan araştırmalara rağmen bulunamaması.

Limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte öncelikle şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri; şirket ana sözleşmesi, ana

¹⁹⁰ Dönmez, s.53.

¹⁹¹ Dönmez, s.53.

¹⁹² Fethi Aygün, “Ödenmeyen Vergi Borcunun Limited Şirket Müdür ve Ortağından Nasıl Aranacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.160, Nisan 2006,s 73.

sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir¹⁹³.

Birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, kanuni temsilcilerin sorumluluk şekli belirlenerek, müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında, tahsil edilemeyen amme alacağının tamamı için her bir temsilciye ayrı ayrı ödeme emri düzenlenerek takip yapılacaktır¹⁹⁴.

Şirketin borcuyla ilgili ödeme emrinin tüzel kişi işletmenin yöneticisine, başkanına veya müdürüne tebliğ edilmiş olması, temsilci adına yeni bir ödeme emri düzenlenmesi gereğini ortadan kaldırmamaktadır¹⁹⁵.

Amme alacağının şirketten tahsili sorunuyla karşılaşıldığında, şirket adına düzenlenmiş olan ödeme emrine dayanılarak yönetici ve kanuni temsilci kişi hakkında işlem tesis edilemez¹⁹⁶.

Konuyla ilgili olarak Danıştay VDDGK kararı aşağıdaki gibidir;

*“... kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için, kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağı kalmadığının saptanması, bunun için de önce asıl kamu borçlusu şirketin takip edilmesi gerekmektedir. Şirket tüzel kişiliği adına ödeme emri düzenlenip düzenlenmediği, dolayısıyla kamu alacağının kesinleşip kesinleşmediği, hacze başvurulup başvurulmadığı belirlenmeden şirketin borcu nedeniyle kanuni temsilcinin takibi mümkün değildir.”*¹⁹⁷

3.4.4.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Şartları

Anonim ve limited şirketlerin VUK yönünden kanuni temsilcilerinin sorumluluğu bu kanunun 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi kanuni temsilcilere bırakılan bu mükelleflerin vergilerinin kanuni temsilcilerinden

¹⁹³ Aygün, *Ltd. Şti. Ortak.nın Amme Alac.dan Sorum. Durum.*, s.133.

¹⁹⁴ Egemen, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilegi_merkezi/02050301/9836/2, (09.01.2014)

¹⁹⁵ Yakup Tokat, “Sermaye Şirketlerinde Yönetici Olmanın Zorluğu; Mali Yükümlülüğün Takibi ve Şahsi Malvarlığına Dönük Sorumluluk-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.174, Haziran 2007,s.79.

¹⁹⁶ Tokat, s.57.

¹⁹⁷ Dn. VDDGK'nin 13.12.2002 tarih ve K:2002/491, E:2002/395 no.lu Kararı., <http://www.kararevi.com/karars?page=7345#.UzGIE0U5nIU>, (09.01.2014)

alınabilmesi için iki şartın gerçekleşmiş olması gereklidir¹⁹⁸:

- Kanuni temsilci temsil ettiği mükellefin vergi ödevlerini yerine getirmemiş olmalı,
- Vergi borcu, temsil edilenin mal varlığından alınamamış olmalıdır.

Bu iki şartın varlığı halinde, temsil edilenlerin vergi borcu için kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsili yoluna gidilebilmektedir¹⁹⁹.

3.4.4.2.1. Vergi ve Buna Bağlı Alacakların Şirketten Kısmen veya Tamamen Alınmaması

Vergi ve buna bağlı alacakların şirketten kısmen veya tamamen alınmaması için vadesinde ödenmeyen vergi alacağının asıl borçlunun malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil imkânının kalmamış olması gerekir.

VUK'un 10'uncu maddesi gereğince; mükelleflerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin mal varlıklarına gidileceği belirtilmiştir. Bu konuda, Danıştay bir kararında²⁰⁰ VUK'un 10'uncu maddesinde getirilen sorumluluğun ortak sorumluluğu olmayıp, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu olduğu hükmüne yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıf ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecek, bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakları kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiştir²⁰¹. Bu kural uyarınca, kanuni temsilcilerin vergi ile ilgili ödevleri gereği gibi yerine getirmemesinden doğan vergi borçlarından sorumlu tutulabilmeleri için kamu alacağının, şirket tüzel kişiliğinden tahsil olanağı kalmadığının saptanması

¹⁹⁸ Özyer, s.55.

¹⁹⁹ Özyer, s.55.

²⁰⁰ Ateşli, s.168.

²⁰¹ Aygün, *Ödenmeyen Vergi Borcunun Limited Şirket Müdürü Ve Ortağından Nasıl Aranacağı*, s.73.

gerekmektedir²⁰².

Temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ, safhalarından geçerek borcun kesinleştirilmesi, vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir²⁰³.

3.4.4.2.2. Kanuni Temsilcilerin Vergi Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi kanuni temsilcilere bırakılan mükelleflerin vergi borcunu ödememesi halinde bu amme alacağının kanuni temsilcilerinden alınabilmesinin diğer şartı, vergi alacağının asıl borçlu şirketten alınamamasının sebebinin kanuni temsilcilerin vergi ödevlerini yerine getirmemiş olmasıdır.

Örneğin; Kanuni temsilcilerin VUK'un defter tutulması yahut belge düzenine uyulmasına yönelik hükümlerine muhalefet eden uygulamaları sonucu, vergi idaresince re'sen tarihyata gidilmesi ve bu tarihyatın kesinleşmesi halinde anonim ve limited ortaklıklardan kısmen ya da tamamen tahsil olunamayan vergi alacakları için bu ortaklıkların kanuni temsilcilerinin sorumlulukları doğacaktır²⁰⁴.

3.4.5. Kanuni Temsilcilerin Vergi Cezaları Karşısındaki Sorumluluğu

Tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcilerinin vergi cezalarından sorumlulukları, vergi aslı ve buna bağlı alacaklardan doğan sorumluluklarında olduğu gibidir. Bu husus, VUK'un 333'üncü maddesinde açıkça belirtilmiştir²⁰⁵.

Maddeden de anlaşıldığı üzere, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin veya tasfiye memurlarının temsil ya da tasfiye görevinin yerine getirilmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğacak vergi cezaları asıl olarak tüzel kişiler adına

²⁰²DVDDGK'nın, E. 1999/153, K. 1999/507 sayılı Kararı,
http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:MJZFpcYugfUJ:www.muhasibetr.com/ozelbolum/016/Ozel_Bolum_016.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (09.01.2014)

²⁰³<http://www.kazanci.com.tr..10/01/2014>, (10.01.2014)

²⁰⁴ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.73.

²⁰⁵ Şükrü Kızılot, "Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.115, Temmuz 2002, s.26.

kesilir ve onların malvarlığından alınır²⁰⁶.

Kanuni temsilcilerin vergi cezaları karşısındaki sorumluluğuna ilişkin Turgut CANDAN'ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluğundan bahsedebilmek için ilk şart bu cezaların öncelikle ortaklıktan tahsilinin mümkün olamaması yani ortaklık nezdindeki takibin AATUHK'nun 54'üncü maddesinde yazılı cebren tahsil şekillerini kullanmış ve sonuç alınamamış olması gerekmektedir.

Ancak bazı hallerde vergi cezası temsil edilen adına değil doğrudan doğruya kamuni temsilciler adına kesilir. Kamuni temsilcilerin cezalar yönünden sorumluluğuna ilişkin bu düzenlemeler genel anlamda VUK'un 331'inci maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Vergi cezasını gerektiren eylem, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi esnasında gerçekleştiğine ve bu ödevleri yerine getirene ait bulunduğu göre; vergi cezalarının eylem sahibi kanuni temsilci adına kesilmesi cezaların şahsiliği ilkesine uygun olacaktır.”²⁰⁷

VUK'un 359'uncu maddesi uyarınca kaçakçılık cezası kesilmesini gerektiren fiiller bakımından durum farklıdır. VUK'un 333'üncü maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişik 3'üncü fıkrasında; kaçakçılık suçuna neden olan fiilleri işleyenler ve buna iştirak edenler için öngörülen cezaların, bu fiilleri işleyenlere verileceği hüküm altına alınmıştır²⁰⁸.

Bu düzenleme ile kaçakçılık ve kaçakçılığa iştirak eylemlerini tüzel kişi ve yöneticileri zor durumda bırakmak ya da kişisel çıkar sağlamak amacıyla yaptığı ispatlanan tüzel kişi çalışanlarının da ceza mahkemesinde yargılanmaları söz konusu olacaktır²⁰⁹. Böylece Kanun, 333'üncü maddesi ile hürriyeti bağlayıcı cezaların bu fiilleri işleyenler hakkında uygulanacağı belirterek kusur sorumluluğunu kabul etmiştir.

²⁰⁶ Hakkı Gültekin, “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.30, Şubat 1984.

²⁰⁷ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarını Tahsili Hakkında Kanun*, s.92.

²⁰⁸ Metin Taş, “Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.130, Ekim 2003, s.23.

²⁰⁹ Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, İstanbul: Süryay Yayıncılık, 2004, s.26.

BÖLÜM 4: ANONİM VE LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİNİN ŞİRKET VERGİ BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL DURUMLARI

4.1. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Sınırı

4.1.1. Kanuni Temsilcinin Değişmesi

5766 sayılı kanunun 4'üncü maddesi ile AATUHK'un "*Kanuni temsilcilerin sorumluluğu*" başlıklı mükerrer 35'inci maddesine "*...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*". ibaresi eklenmiştir.

AATUHK'un 35'inci maddesinde görüldüğü üzere limitet şirketlerde ortaklar açısından genel kural sermaye hisseleri oranında sorumluluktur.

Kanuni temsilcilerin VUK'da yer alan ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden asıl yükümlü olan anonim ve limited şirket varlıklarından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin malvarlıklarından sınırsız sorumluluk esasına göre alınacak bir başka deyişle kanuni temsilciler, tüm mal varlıkları ile sorumlu olacaklardır²¹⁰.

5766 sayılı Kanun ile yapılan bu değişiklik ile amme alacağının

- Doğduğu zamandaki,
- Ödenmesi gerektiği zamandaki,
- Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme sürelerindeki şahısların farklı

kişiler olması hallerinde de bu şahısların tamamı amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır²¹¹.

²¹⁰ İsmail Tekkoyun-Mehmet Tekkoyun, "Genel Olarak ve şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı", **Vergi Dünyası**, Sayı.267,Kasım2003.

²¹¹Muharrem Uzunoğlu, "5766 Sayılı Kanunla 6183 Sayılı A.A.T.U.H.Kanunda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.267, Kasım 2003.

Vergilendirme döneminin değişmesi halinde sorumluluğa ilişkin Şükrü KIZILOL'un değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir;

“Vergilendirme dönemi içinde kanuni temsilcinin değişmesi mümkündür. Değişiklik vergilendirme dönemi içinde olduğunda, yeni temsilcinin sorumluluğu o dönemin başından başlayacaktır. Temsilcinin ayrıldığı tarihte hesap döneminin kapatılarak sorumluluğun dönem itibari ile eski ve yeni temsilci arasında bölünmesi mümkün değildir.”²¹²

Danıştay'ın bu konuda gelen uyuşmazlıklarla ilgili olarak aldığı bazı kararlar aşağıdaki gibidir;

“İstifa eden ancak istifa kararı Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmeyen yönetim kurulu üyesinin, yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı tarihten sonraki vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.”²¹³

“Vergi borcunun tahakkuk döneminde yönetim kurulu üyesi olmayan kişi vergi borcundan dolayı sorumlu tutulamaz.”²¹⁴

Anonim şirketlerde ise vergi alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği durumlarda, kanuni temsilci olarak yönetim kurulu üyelerinin mal varlığına başvurularak vergi alacağının tahsili yoluna gidilmektedir.

Ancak, VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca, bir kimseyi tüzel kişiliğin vergi borcundan dolayı sorumlu tutabilmek için, her şeyden önce o kimsenin kanuni temsilci olması gerekir²¹⁵. Bu nedenle, kanuni temsilci sıfatı şirket yönetim kurulundan ayrılması nedeniyle sona eren bir yönetim kurulu üyesinin, ayrıldığı tarihten sonraki döneme ilişkin şirket vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir²¹⁶.

²¹²Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1994, s.266-267.

²¹³ Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998, s.590-591.

²¹⁴ Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, s.608-609.

²¹⁵ Şebnem Pınar Yeşilyurt-Eren Yeşilyurt, “Tüzel Kişilerin Ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.132, Aralık 2003,s.102.

²¹⁶ Yeşilyurt-Yeşilyurt,s.102.

4.1.2. Temsil Sifatının Sona Ermesi

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilik sıfatının doğal sona erme biçimi, görev süresinin sona ermesi ve yeniden seçilmemiş veya seçilememiş olmalarıdır²¹⁷. Keza ölüm, azil, istifa, hacir altına alınma ve kanunda belirtilen suçtan suçlardan hüküm giyme, temsilci sıfatının kaybedilmesi ve istifa halleri de temsilcilik sıfatını sona erdiren nedenlerdir²¹⁸.

Bilindiği üzere yönetim kurulu üyeliği sıfatının kazanılması gibi kaybedilmesi de tescil ve ilana tabidir²¹⁹.

Ancak, istifa ve azil tarihinden sonra temsilcinin görevinin gereklerini yerine getirmesi ve yetkilerini kullanması fiilen imkansız olacağından, kanuni temsilcinin görev süresinin tespitinde özellikle sona ermesinde sadece ticaret sicil kaydını esas almak da doğru olmayacaktır²²⁰.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 31.03.1995 tarih E. 1995/21, K. 1995/116 sayılı kararı bu doğrultudadır.

“...Türk Ticaret Kanununun 317 nci maddesinde anonim şirketleri yönetim kurulu tarafından idare ve temsil olunacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Yasanın 300 üncü maddesinin 8 inci bendinde, yönetim kurulu üyeleriyle şirketi temsile yetkili kimselerin ticaret siciline tescil ve ilan edileceği, 33 üncü maddesinde tescil edilmiş hususlarda ortaya çıkacak her türlü değişikliğin de tescil edileceği, 38 inci maddesinde ise ticaret sicili kayıtlarının üçüncü kişiler hakkında kaydın gazete ile ilan edildiği günü takip eden iş gününden itibaren hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır. Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil, iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda, yönetim kurulu üyeliği herhangi bir nedenle sona eren kişinin üyelikten ayrılışı ticaret siciline tescil ve gazeteyle ilan edilmezse, şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen

²¹⁷ Memduh Aslan, *Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim Şirket Vergi Borcundan Sorumluluğu*, <http://www.turktax.com/vazilar>. (08.02.2014)

²¹⁸ Aslan, s.12.

²¹⁹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacakların Tahsili Hakkında Kanun*, s.125.

²²⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacakların Tahsili Hakkında Kanun*, s.127-128.

ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır ... ”²²¹

Danıştay’ın konuya ilişkin başka bir kararı aşağıdaki gibidir;

“İstifa eden ancak istifa kararı Ticaret Sicili Gazetesi’nde ilan edilmeyen yönetim kurulu üyesinin, yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı tarihten sonraki vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.”²²²

4.1.3. Ortaklığın Devri

06.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunla AATUHK’nun 35’inci maddesine eklenen fıkra limited şirket ortaklığının devri halinde sorumluluk konusu hükme bağlanmıştır. Buna göre, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden aynı maddenin birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Ancak konuya ilişkin çeşitli yargı kararlarında farklı kararlara hükmedilmiştir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

“Kamuna karşı hile yapıldığı kanıtlanmadıkça, hissesini devreden limited şirket ortağının devir tarihinden önceki şirket borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.”²²³

“Hisselerini devreden ortak, limited şirket borcundan dolayı takip edilemez.”²²⁴

“6183 sayılı Kanun’un 35. maddesinde, limited şirketin tahsil olanağı kalmayan kamu borçlarından dolayı ortaklar için öngörülen sorumluluk, ortak sıfatına ve ortaklık payına bağlı bir sorumluluk olup, hisse devri halinde hisseyi devralan ortağın, şirketin mali durumunu, bir başka deyişle, hisselerin borçlu veya alacaklı olup olmadığını bildiği kabul edildiğinden, devir tarihinden önceki ve sonraki dönemlere ilişkin vergi

²²¹ <http://www.kazanci.com.tr> ,(13.01.2014)

²²² Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeleri*,s.590-591.

²²³ Veysi Seviğ, “Şirket Ortağının Limited Şirketin Vergi Borcundan Dolayı Takip Usultü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.163, Temmuz 2006, s.235.

²²⁴ Seviğ, s.235.

borçlarının ortaklık payını devralan ortaktan aranılması gerekmektedir.”²²⁵

“ Limited şirketteki hissesinin tamamını noter tasdikli hisse devir sözleşmesi ile devrettiği ve bu durumun Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi 'nde yayımlanarak tescil ve ilan edildiği hususlarının taraflar arasında ihtilafsız bulunması karşısında, şirketle hiçbir hukuki bağı kalmayan davacı, hisse devrinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarından sorumlu tutulamaz.”²²⁶

Ancak 06.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunla AATUHK'nun 35'inci maddesine eklenen hüküm ile yasanın uygulanmasında artık sorun yaşanmamakla birlikte, ortaklık payının devri durumunda sorumluluğun, ortaklık payını devreden ve devralan açısından ne zaman başlayıp biteceğini açıklayan ikinci fıkrası zaman zaman idare ile şirket ortaklarını karşı karşıya getirmektedir²²⁷

6102 Sayılı TTK'nın 595'inci maddesinde limitet şirketlerde ortaklık payının devrinin nasıl olacağı açıklanmış bulunmaktadır. Kanun maddesinde;

- Ortaklık payının/esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemlerin yazılı şekilde yapılması,
 - Tarafların imzalarının noterce onaylanması,
 - Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, esas sermaye payının devri için ortaklar genel kurulunun onayının şart olduğu ve devrin bu onayla geçerli olacağı, başvurudan itibaren üç ay içinde genel kurul reddetmediği takdirde devre onay vermiş sayılacağı,
- hükme bağlanmıştır.

TTK' da ki bu düzenlemeler ışığında 5 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliğinde; tescil ve ilan yoluna gidilmeyen ortaklık payı devirlerinde, ortaklık payının devredildiği tarih olarak noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınacağı, diğer taraftan, ortaklık payının **noter tasdikli devir sözleşmesi** ile devredilmesine rağmen devrin genel kurul

²²⁵ Dn. 7. D.'nin, 05.11.2001 tarih ve E. 2000/6064, K. 2001/3393 sayılı Kararı,

http://www.kararevi.com/karars/787616_danistav-7-daire-e-2000-6064-k-2001-3393#.UzKXdkU5nIU, (08.02.2014)

²²⁶ Filiz Hakyemez Pınar, “Sermaye Şirketi Ortaklarının Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumluluğu”, **Kobifinans Dergisi**, Sayı.7, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005.

²²⁷ Çınar Bağlan, **Son Düzenlemeler Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk**, <http://www.verginet.net/dtt/1/anonim-limited-sirket-amme-borclari-sorumluluk.aspx>, (14.01.2014)

tarafından reddedilmesi halinde, ortaklık payının devredilmemiş sayılacağı ve ortağın ortaklık sıfatının devam ettiğinin kabul edileceği açıklanmıştır²²⁸.

Bu itibarla bir ortaklık payı devri söz konusu olduğunda 35'inci madde uyarınca yasal takibe maruz kalacak ortağın tespitinde, şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesine, bu ana sözleşmede yapılan değişikliklere, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise 6102 sayılı Kanunun 594'üncü maddesine göre tutulan pay defterinde ya da devrin genel kurul tarafından onaylanmış veya onaylanmış sayılması halinde, noter tasdikli devir sözleşmesinde yer alan tarihlere bakılacaktır²²⁹.

4.1.4 Tasfiye Halinde Sorumluluk

Tasfiye, Şirketin kendi isteği ile olabileceği gibi, şirketin şekil değiştirmesi veya iflası ile de olabilir²³⁰. VUK'a göre tasfiye ve iflas, işi bırakma olarak kabul edilir²³¹.

Ticaret şirketlerinin tasfiye haline girmesiyle şirket ortak ve yöneticilerinin tasarruf yetkisi ortadan kalkar²³².

Konu ile ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 2008 yılı 223 karar numarası ile verdiği karar özetinde²³³; "*münfesiş sayılan ve tasfiyesine başlanmayan limited şirketlerin tüzel kişiliğinin, TTK'nın 439'uncu maddesine göre devam etmesi nedeniyle, kanuni temsilci tarafından açılan davanın şirket adına ve şirketi temsilen açıldığına kabulü gerekeceğinden, davanın ehliyetsizlik nedeniyle reddine ilişkin ısrar kararında, hukuka uygunluk bulunmadığı*" hakkında karar vermiştir.

Yine aynı konuda Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 1999 yılı 4447 karar numarası ile verdiği karar özetinde²³⁴ "*iflas halindeki mükellef kurumun, iflas idaresi henüz oluşturulmadığından şirket adına yapılan tarhiyata karşı, eski kanuni temsilcilerin dava açma ehliyetleri vardır.*" kararıyla dönemler itibariyle sorumluluğun farklılaşabildiği de görülmektedir.

²²⁸ 2013/102 nolu Vergi Sirküleri, <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2013-102.aspx>, (14.01.2014)

²²⁹ Bağlan, *Son Düzenlemeler Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk*

²³⁰ Sarılı, s.130.

²³¹ Yılmaz Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007, s. 494

²³² Selçuk Tüfekçioğlu, <http://www.ozdogrular.com/content/view/20622/>, (14.01.2014)

²³³ <http://www.kazanci.com.tr>, (14.01.2014)

²³⁴ <http://www.kazanci.com.tr>, (14.01.2014)

AATUHK'nun 32'nci maddesinde “*Hükmi şahısların, tasfiyesinde bunların borçlu buldukları amme alacaklarını ödeme ve bu kamun hükümlerinin tatbiki ile ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer.*” hükmü ile tasfiye durumunda amme borcunu ödemek zorunda olanlar belirtilmiştir. AATUHK'nun 33'üncü maddesi hükmü ile sorumlularca ödenmek zorunda olan amme alacağının ödenmediği durumlarda sorumlulardan tahsil yoluna gidileceği belirtilmiştir. Tasfiyeye ilişkin bir diğer sorumluluk müessesesi ise KVK'nın 17'nci maddesinde yer alır.

AATUHK ile getirilen sorumluluk düzenlemesi tüm amme alacakları ve bunlara bağlı zam ve cezalara ilişkin ve sadece itirazlı vergiler için değil henüz tahakkuk ettirilmemiş amme alacakları için dahi sorumluluk yükleyen geniş kapsamlı bir düzenleme, KVK'nın 17'nci maddesi ile getirilen düzenleme ise sadece kurumlar vergisi ve buna bağlı zam ve cezalara ilişkin olup tahakkuk etmemiş vergilerden sadece itirazlı olanlar için karşılık ayrılmasından bahseden dar bir düzenlemedir²³⁵.

KVK'nın 17'nci Maddesine göre, tasfiye memurları, tasfiye halindeki kurumun vergi borçlarının ödenmesinden sorumludur. Ancak bu sorumluluk ticaret sicil kaydından silindiği tarihe kadar sürer²³⁶.

Tüzel kişilerde vergi aslı, vergi aslına bağlı alacaklar ve vergi cezası, normal olarak tüzel kişinin varlığından alınır. Bu nedenle tasfiyeye giren tüzel kişilerde, tasfiyenin devamı sırasında, tasfiyeden önceki dönemlere ait bir vergi salındığı ve ceza kesildiğinde, gerekli tebligat tasfiye memuruna yapılır²³⁷. Tasfiye memuru, vergi ve cezayı tüzel kişinin kaynaklarından öder.

Ancak, tasfiye halindeki tüzel kişinin varlığı, tasfiyeye girmeden önceki dönemlere ait vergi aslı, asla bağlı alacakları ve cezayı ödemek için yeterli değilse, vergi, bağlı alacaklar ve ceza, o sıradaki temsilci tasfiye memurunun değil, vergi ve cezanın ilgili

²³⁵ Sarılı, s.133.

²³⁶ Gürol Ürel, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul,2007,s.96.

²³⁷ Özbalcı, *Kurumlar Vergisi Kamunu Yorum ve Açıklamaları*, s.143.

bulunduğu dönemdeki kanuni temsilcinin varlığından alınır²³⁸.

Özetlemek gerekirse VUK'un 10'uncu, KVK'nın 17'nci ve AATUHK'nun 32 ve 33'üncü maddeleri birlikte değerlendirildiğinde;

Tüzel kişilerin tasfiyesi halinde, tasfiye memurlarının sorumlulukları, sadece tasfiye aşamasında faaliyetleri ile temsil ettikleri tüzel kişilerin amme borçlarıyla ve tasfiye sonucunda dağıttıkları para miktarıyla sınırlıdır²³⁹.

Tüzel kişiliğin tasfiyesi tamamlandıktan sonra tespit edilen hususlar nedeniyle salınan vergi ve buna bağlı alacaklar ile kesilen cezalar tasfiye dönemiyle ilgili ise iki durum söz konusudur²⁴⁰.

Birinci durum; tasfiye beyannamesi vergi dairesince incelenmiş ve uygun bulunmuş ise, bundan sonra salınacak vergi ve kesilecek cezadan dolayı tasfiye memurlarının sorumlu tutulmaları söz konusu değildir.

İkinci durum; tasfiye beyannamesi vergi dairesince henüz incelenip kabul edilmemişse, salınacak vergi ve kesilecek cezadan tasfiye memurlarının sorumlu olması gerekir²⁴¹.

4.1.5. Türkiye'de Bulunmayan Mükelleflerin Kanuni Temsilcileri ve Bunların Vergisel Sorumlulukları

VUK'un 10'uncu maddesine göre; Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri de kanuni temsilci hükmündedir. Buna göre; asıl mükelleflerin mal varlığından kısmen veya tamamen alınamamış vergi aslı bakımından, kanuni temsilcinin mal varlığına gidilecektir²⁴².

Vergi cezaları bakımından ise; asıl mükellefin tüzel kişi olması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu ve 333'üncü maddelerinde tüzel kişilerin kanuni temsilcileri için öngörülen esaslar, Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin kanuni temsilcileri için de geçerlidir.

²³⁸ Özbacı, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.143.

²³⁹ Sarılı, s.133-134.

²⁴⁰ Yeşilyurt,105

²⁴¹ Kızılot, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*,s. 654-660.

²⁴² Yeşilyurt,105

Asıl mükellefin gerçek kişi olması halinde ise, Türkiye’deki kanuni temsilcilerin vergi cezaları bakımından sorumlu tutulmaları mümkün değildir²⁴³. Bilindiği üzere VUK’un 10’uncu maddesindeki sorumluluk, sadece vergi aslı ile ilgilidir, vergi cezasının asıl mükellefin mal varlığından tahsil edilememesi halinde dahi, kanuni temsilci söz konusu vergi cezasından sorumlu tutulamaz²⁴⁴.

193 sayılı GVK’nın 8’nci maddesinin 2’nci fıkrasına göre daimi temsilci “ *Bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse*” olarak tanımlanmış olup aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılmışlardır.

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar,
2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler,
3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

Bir anonim ya da limited ortaklığın Türkiye’de bulunmamasından anlaşılması gereken KVK’nın 11’nci maddesi uyarınca kanuni ve iş merkezlerinin her ikisinin birden yurt dışında olmasıdır²⁴⁵.

Dar mükellefiyette kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin Esra EKMEKÇİ’nin açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Her iki merkezin yurt dışında olduğunun saptanmasının önemi mükellefin tam ya da dar mükellef olup olmadığının tespitinde önem arz etmektedir. Şayet iki merkez de dışarıda ise o takdirde mükellefiyetin kapsamı dar olacak ve bu takdirde bir daimi temsilcinin de varlığı gündeme gelecektir. Her dar mükellef anonim ve limited ortaklığın bir daimi temsilcisi olmakla birlikte bir de temsilcisi olabilir. Bu durumda

²⁴³ Ürel,s.55.

²⁴⁴ Ürel,s.55.

²⁴⁵ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.142.

*vergi idaresinin VUK'un 10'uncu maddesi kapsamında ödenmemiş vergi borcundan dolayı müteselsilen her iki temsilciye de yönelebilir*²⁴⁶.

Vergi idaresi, asıl mükellefin Türkiye içinde ya da dışındaki mal varlığı ile ilgilenmeden, gerektiğinde cebri takibatı, daimi temsilcinin mal varlığı üzerinde yapabilir²⁴⁷.

4.2. İflas İdaresinin Sorumluluğu

VUK'un 162'nci maddesinde tasfiye ve iflas halinde, mükellefiyetin vergi ile ilgili muameleler tamamen sona erinceye kadar devam edeceği hükme bağlanmıştır. Ancak iflasın açılmasından sonra vergi ile ilgili ödevlerin nasıl yerine getirileceği konusunda bir belirleme yoktur.

Tüzel kişiliğin tasfiyesinin İİK hükümlerine göre yapılması halinde şirketin alacaklarının tahsili ve borçlarının ödenmesi ile ilgili temsil yetkisi iflas idaresine geçecektir²⁴⁸. Nitekim VUK'un 10'uncu maddesi hükmü gereği de, iflas halindeki şirketin vergilendirmeye ilişkin ödevleri kanuni temsilci durumunda olan iflas idaresi tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır²⁴⁹.

İflas halinde mükellefin malvarlığına tasarruf etme hakkı ortadan kalkar, iflas masasına geçer²⁵⁰. Bu nedenle iflas süresince ilgili vergi mükellefiyetinin iflas idaresi tarafından yerine getirilmesi gerekir²⁵¹.

4.3. Rücu Müessesesi

Rücu; başkasına ait borcu onun yerine ödeyen kişinin, ödediği meblağın asıl borçludan veya borcun ödenmesinden asıl borçlu ile birlikte sorumlu olanlardan istemesidir²⁵².

Rücu, kanuni temsilcinin asıl borçluya dönerek "*yükümlüsü olduğun vergiyi senin yerine ben ödedim, ödediğim bu vergiyi bana öde*" demesidir.²⁵³ Asıl borçlu ile kanuni

²⁴⁶ Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, İstanbul: Kazancı Yayınları,1994, s.11-12.

²⁴⁷ Yeşilyurt,105

²⁴⁸ Yücel, s.64.

²⁴⁹ Yücel,s.64.

²⁵⁰ Ürel,s.97.

²⁵¹ Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.154.

²⁵² Ateşli,s.168.

temsilci arasında rücu konusunda çıkacak uyuşmazlıkların çözüm yeri adli yargıdır²⁵⁴.

Sorumluluk müessesesinde genellikle bir kişinin borcunun başka bir kişi tarafından ödenmesi durumu ortaya çıktığında, Borçlar Kanunu'na göre borcu ödeyen kişinin asıl borçluya rücu edebilmesi gerekmektedir²⁵⁵. Bu anlamda vergi sorumluluğunda mükellefin vergi borcunun, sorumlular tarafından ödenmesi durumunda, genellikle ödenen borçlar için asıl mükellefe rücu edilebileceği düzenlenmiş bulunmaktadır²⁵⁶.

Bilindiği gibi kanuni temsilciler ve teşekkülü idare edenler, VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca, ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilmektedirler. Ancak söz konusu maddede, kanuni temsilcilerin cezaları rücu edebileceklerine değinilmemiştir²⁵⁷.

Kanuni temsilcinin malvarlığına başvurulabilmesi için VUK'un 10'uncu maddesinde belirtildiği gibi ödevlerin kanuni temsilcilerce yerine getirilmemesi nedeniyle ziya uğratılan cezanın tüzel kişinin varlığından alınamaması gereklidir²⁵⁸.

Cezaların rücu edilip edilememesine ilişkin KIZILOL'un açıklamaları aşağıdaki gibidir;

*“Kanuni temsilci ödemek zorunda kaldığı vergi aslı için tüzel kişiye rücu edebilir, ancak cezalar için tüzel kişiye rücu etme hakkı bulunmamaktadır. Tüzel kişiliğin temsilcilerinin adli vergi suçu işlemleri halinde verilecek hapis cezası, fiilin suçlusunun doğrudan suç sayılan fiili işleyen kanuni temsilci konumundaki gerçek kişiye verilir. Kanuni temsilcinin birden fazla kişiden oluşmasına karşın aralarında iş bölümü gerçekleştirmişlerse ceza vergilerden sorumlu kişiye verilir.”*²⁵⁹

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesinde; temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilecekleri hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi Mükerrer 35'inci maddede, vergi-ceza ayırımı yapılmaksızın tüm kamu alacaklarının rücu edilebileceği belirtildiğinden, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, ödemiş oldukları vergi cezalarını da rücu

²⁵³ Candan, *Açıklamalı Amme Alacakların Tahsili Hakkında Kanun*, s.137.

²⁵⁴ Candan, *Açıklamalı Amme Alacakların Tahsili Hakkında Kanun*, s.137.

²⁵⁵ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.13.

²⁵⁶ Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*, s.13.

²⁵⁷ Yeşilyurt, s.109.

²⁵⁸ Kırbaş, s.69-70.

²⁵⁹ Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.80-81.

edebilecektir.

Kanuni temsilcilerin birbirlerine taleplerinde kusurluluk hali temel belirleyici ögedir²⁶⁰. Bu durumda rücu talep eden iddiasını ispatlamakla sorumlu olacaktır²⁶¹.

Cezaların rücu edilmesine ilişkin KOCAMAN'ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğu, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi birçok sorumluluk halinde vergi borcunun aslı ile ilgili olarak “...rücu edebilirler...”, “...asıl mükelleflere rücu edebilirler...”, ve “...yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere...” gibi hükümlere yer verilerek bunların rücu hakkı açıkça belirtilmiş durumdadır. Bu durumlarda vergi cezalarının esas muhatabı mükellef değil, vergi sorumlusu olduğundan cezalar için rücu etme imkanına yer verilmemiştir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, kefillerin sorumluluğu, limited şirket ortaklarının sorumluluğu, meslek mensuplarının sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi hallerde ise vergi sorumlusu tarafından ödenen vergi aslı, gecikme zammı ve faizleriyle cezaların tamamı için asıl mükellefe rücu etme imkanı verilmiştir.”²⁶²

4.4. Ödeme Emri ve İtiraz

Vergi Usul Kanunu 10'uncu maddesinde ve 6183 sayılı AATUHK Mükerrer 35'inci madde hükmünde bahsedilen şartlar oluştuğunda takip muamelesine kanuni temsilciler adına AATUHK'nun 55'inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılmaktadır²⁶³.

AATUHK'nun 55'inci maddesine göre; amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur.

Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis

²⁶⁰ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarını Tahsili Hakkında Kanun*, s.140.

²⁶¹ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.169.

²⁶² Kocaman, s.29.

²⁶³ Yücel,s.101.

ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur²⁶⁴.

Ödeme emri, amme borcunun vadesinde ödenmemesi üzerine çıkarılır. Amme alacağının özelliği nedeniyle AATUHK'da özel esaslara bağlanmıştır²⁶⁵. Fakat asıl önemli yönü, alacaklı tahsil dairesi bakımından cebri tahsilat safhasının başlangıcını teşkil etmesi, ödeme emrinin çıkarılması ile cebri tahsil usullerinin devreye girecek olmasıdır²⁶⁶.

Cebren tahsil ve takip işlemleri ödeme emrinin tebliği ile başlayacağı için tebliğ usul ve esaslarına dikkat edilmesi büyük önem taşımaktadır²⁶⁷.

Ödeme emri genel olarak amme borcunun ödeme vadesinin dolmasından sonra alacaklı tahsil dairesince çıkarılır ve ödeme emrinin çıkarılması ile cebri tahsilat başlar²⁶⁸.

Mal bildirimine ilişkin GINALI'nın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

*“Asıl olan borcu karşılayacak miktarda mal bildiriminde bulunmaktır. Mal bildirimi servet beyanı olmadığından borcuna yetecek miktarda mal bildiren amme borçlusunun daha fazla bildirmeye zorlanması mümkün değildir. Borçlu mal bildiriminde gösterdiği malların değerini de bildirmek zorundadır. Ancak değeri bildirilen malın borcu karşılayıp karşılamayacağını kararını tahsil dairesi verir. Yapılan değerlendirme sonucunda malların borcu karşılamayacağına veya haciz ve satışının çok güç olacağına kanaat getirilirse mükelleften ilave bildirim de istenebilir.”*²⁶⁹

Birden fazla kanuni temsilci bulunması halinde, kanuni temsilcilerin sorumluluk şekli belirlenerek, müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar hakkında, tahsil edilemeyen amme alacağının tamamı için her bir temsilciye ayrı ayrı ödeme emri düzenlenerek takip yapılacaktır²⁷⁰.

AATUHK'nın 58'nci maddesinde, kendisine ödeme emri tebliğ olunan kanuni temsilci

²⁶⁴ Ayşe Gınalı, “Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları Ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.105, Mayıs-Haziran 2011, s.271.

²⁶⁵ Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar*, s.556.

²⁶⁶ Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar*, s.556.

²⁶⁷ Gınalı, s.275.

²⁶⁸ Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001, s.14-15.

²⁶⁹ Gınalı, s.275.

²⁷⁰ Egemen, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/02050301/9836/2, (09.01.2014)

tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içerisinde İYUK'un 37'nci maddesinin 1/c bendi gereği ödeme emrini gönderen vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde dava açabileceği belirtilmiştir.

Ödeme emrine karşı dava açılması veya itiraz edilmesi konusu AATUHK'nun 58'inci maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, kendisine ödeme emri tebliğ edilen kişiler, (7) gün içinde alacaklı tahsil dairesine böyle bir ödeme emri için ilgili vergi mahkemesine dava açabilir.

Ödeme emrine karşı dava açabilecek olanlar kendilerine ödeme emri tebliğ edilmiş bulunan gerçek veya tüzel kişi temsilcileridir²⁷¹.

AATUHK'nun "ödeme emrine itiraz" başlıklı 58'inci maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan mükellef ;

- Böyle bir borcun olmadığı,
- Borcun kısmen ödendiği,
- Borcun zamanaşımına uğradığı,

gerekçeleriyle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Ayrıca vergi mahkemesi kararlarının mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda mükellef isterse bir üst yargı mercii nezdinde itiraz veya temyiz talebinde de bulunabilir.

4.4.1. Borcun Olmadığına İtiraz

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun böyle bir borcunun olmadığını iddia edebilmesi için, borcun hukuken hiç doğmaması ya da borç doğduktan sonra tamamen ödenmesi veya başka bir nedenle ortadan kalkmış olması gerekmektedir²⁷².

Borcun olmadığı savı, tahakkukun kaynağını oluşturan olgulara yönelik olmayacak, tersine borç doğmuş olmakla birlikte, bazı nedenlerle ortadan kalktığı, kaldırılması

²⁷¹ Hakan Ay-Mustafa Alparslan, "Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması Ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri", Sayı.360, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2011, s.165.

²⁷² Gımalı, s.275.

gerektiği ya da henüz istenebilir duruma gelmediği konularında olacaktır²⁷³. İşte borç doğuran işlem mevcut değil veya işlem usulüne uygun tebliğ edilmemiş ise ödeme emri bu itirazla karşılaşacaktır²⁷⁴.

4.4.2. Borcun Ödendiğine İtiraz

Ödeme emrine konu borç, VUK'un 10'uncu veya AATUHK'nın Mükerrer 35'inci maddesi hükmüne dayanılarak doğduğu tarih ile ödeme emrinin tebliğ olunduğu tarih arasında tamamen veya kısmen ödenmiş ise borcun tamamen veya kısmen sona erdiğine dair bir itiraz söz konusu olacaktır²⁷⁵.

4.4.3. Borcun Zamanaşımına Uğradığına İlişkin İtiraz

Zamanaşımı, kanunlarda belirlenmiş olan belli bir sürenin geçmesi nedeniyle bir hakkın elde edilmesi veya bir hakkın kaybedilmesidir²⁷⁶. AATUHK'nun 102'nci maddesi, amme alacağının vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmemesi durumunda zamanaşımına uğrayacağını ayrıca para cezalarına ait zamanaşımının hususi kanunlarındaki hükümlere göre uygulanacağını açıklamıştır.

Buradaki zamanaşımının sadece tahsil zamanaşımı olduğu savını ileri sürenler olmasına karşın; Danıştay'ın 03.04. 1987 tarih ve 3/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı, VUK'da düzenlenmiş olan tahakkuk zamanaşımının da bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiğini açık olarak ortaya koymuştur²⁷⁷.

Kamu alacağının tahsil zamanaşımına uğraması ile cebri icra yöntemlerine başvurabilmek için hukuken geçerli bir sebep de kalmayacaktır²⁷⁸. Bu nedenle tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olan ve iptali gereken bir idari işlemdir²⁷⁹.

²⁷³ Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım,1996,s.500-501.

²⁷⁴ Barlass, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kamuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.157.

²⁷⁵ Yücel, s.101.

²⁷⁶ Gınalı, s.275.

²⁷⁷ Ahmet Erol, "Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı", Sayı.92, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, (Ağustos 2011),s.8.

²⁷⁸ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.561.

²⁷⁹ Candan, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, s.561.

BÖLÜM 5: ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERİN VERGİ BORÇLARINI ÖDEMEMESİNDEN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞUN PERDE ARKASINDAKİ GERÇEK YÖNETİCİLERE TEŞMİLİ

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik politikalarının önündeki engellerden biri kayıt dışılıktır. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca her yıl yayınlanan kayıt dışı ile mücadele eylem planlarında, mevzuat ve sektörel sebepler ile ortaya çıkan bu açığı kapatmaya yönelik ne tür adımların atılacağına dair çözümler aranır.

Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve önlenmesine ilişkin eylem planları hazırlanırken, kayıtdışından kaynaklanan hazine zararının teminine ilişkin alınan önlemler ve kanunlarımızda yer alan düzenlemeler sınırlıdır.

Vergi kaçakçılığı yolu ile hazine zararına neden olabilecek sebepleri önceden tespit edip ona göre önlem almak öncül olarak plan dâhilinde olmalıdır. Ancak yapılan denetim ve incelemeler neticesinde ortaya çıkan, alınan tedbirler ile önüne geçilemeyen ve hazineden kaçırılan paranın tekrar hazineye kazandırılması ve buna ilişkin düzenlemeler de kaçakçılık ile mücadele kapsamında değerlendirilmelidir.

5.1. Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Kaçakçılığı

Tezimizin bundan önceki bölümlerinde anonim ve limited şirketlerin gerek tüzel kişiliği gerekse ortaklık ve yöneticileri bazında ödev ve sorumluluklarına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Bu bölümde ise bu şirketlerin amaç dışı faaliyetlere hizmet etmesi halinde vergi kaçakçılığı yolu ile hazine zararına sebebiyet veren kişilerin sorumluluğuna değineceğiz.

Kayıt dışı ekonomi; devletten gizlenen, kayda geçmeyen ya da geçirilemeyen ve bu sebeple de denetlenemeyen faaliyetler olarak tanımlanabilir²⁸⁰. Buna göre, bazı kayıt dışı ekonomik faaliyetler yasadışı faaliyetler olduğu halde, bazıları ise yasaklanmamış

²⁸⁰http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kavit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf, (15.01.2014)

bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde meydana gelmektedir²⁸¹.

Ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınarak vergi toplanması ve bu ekonomik büyüklüğün vergi, istihdam ve millî gelir boyutlarıyla da kavranmasına yönelik hazırlanan “*Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008–2010)*” 05/02/2009 tarihli ve 27132 sayılı Resmî Gazetede 2009/3 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayımlanmış ve eylem planında yer alan eylemlere ilişkin gerçekleştirmeler Gelir İdaresi Başkanlığı’na takip edilmiştir²⁸².

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na yayımlanan 2011-2013 yılına ait “*Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı*”, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın koordinatörlüğünde çeşitli bakanlık kurumlarıyla birlikte yönetilerek, gönüllü uyumun artırılması, denetim kapasitesinin güçlendirilmesi, yaptırımların caydırıcılığının artırılması veri tabanı paylaşımı, toplumsal farkındalığın artırılması gibi konulara dikkati çekmiştir²⁸³.

Vergisel anlamda kayıtdışı ekonomi, vergi kaçırma veya vergiden kaçınma güdüsü ile vergi idaresinin bilgi alanı dışında bırakılmış faaliyetler bütünüdür²⁸⁴. Bu bağlamda Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı’nda yer alan; denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve vergi kaçırıcılara yaptırımların caydırıcılığının artırılması, vergi kaçakçılığı yolu ile kayıt dışılığa sebebiyet veren unsurların ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar, atılan adımlardandır.

Burada ana konumuz vergi kaçakçılığı ve bunun neticesinde tahsilatın yapılabilmesini sorgulamak olduğundan bir önlem mahiyetinde olan “*Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı’nın*” ayrıntısına girmeyip bu kadar bilgi ile yetineceğiz. Vergi kaçakçılığı yolu ile hazine zararına sebebiyet verilen tutarın tahsil imkânlarını değerlendirebilmek için aşağıda vergi kaçakçılığı ve yöntemlerine ilişkin bazı açıklamalar yapılacaktır.

²⁸¹http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kavit_Disi_Ekonomivle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf. (15.01.2014)

²⁸²http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kavit_Disi_Ekonomivle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf. (15.01.2014)

²⁸³http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Kavit_Disi_Ekonomivle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.pdf. (15.01.2014)

²⁸⁴ Osman Altuğ, **Kayıt Dışı Ekonomi**, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999, s.48.

5.1.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı dar anlamı ile vergi kanunlarına aykırı davranmak ve kanunları uygulamakla görevli bulunan idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek suretiyle, ya da az vergi ödemek şeklinde olabilmektedir²⁸⁵. Başka bir tanımla vergi kaçakçılığı, işletmenin ödeyeceği vergiyi azaltmaya imkân veren, vergi baskısına karşı vergi kanunlarına aykırı hareketlerdir²⁸⁶.

Vergi kayıp ve kaçağı temelde, ekonomik işlemlerin (alış-satış) resmi kayıtlara alınmaması ile kayıt dışı bırakılmasından, ekonomik faaliyette bulunan kişi ve kuruluşların vergi dairelerine kayıtlı bulunmamasından kaynaklanmaktadır²⁸⁷.

Ülkemizde, büyük boyutlara ulaşmış olan vergi kaçakçılığının nedenleri şu şekilde sıralanabilir²⁸⁸:

- Mali ve ekonomik nedenler (enflasyon, gelir dağılımı bozukluğu, vergi adaletinin sağlanamaması),
- Hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması, yasaların sık sık değişikliğe uğraması, istisna ve muafiyetlerin çokluğu, vergi cezalarındaki yetersizlik),
- İdari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması etkinsizliği),
- Sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler),
- Siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenler.

Bir suç olan vergi kaçakçılığı mali, ekonomik ve sosyal birçok olumsuzluklara neden olmakta olup özet olarak aşağıdaki sorunlara yol açar²⁸⁹.

²⁸⁵Yusuf Kıldış,“Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslar arası Boyutu ve Çözüm Önerileri”, Cilt 2,Sayı:2, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**,(2000) <http://kayitdisiekonomi.com/makale/detay.asp?id=28> , (15.01.2014)

²⁸⁶Akif Akarca ve Mehmet Şafak, “İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi”,**Dünya Gazetesi**, http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/vazdir.php?haber_id=1622. (15.01.2014)

²⁸⁷ Altuğ,s.48.

²⁸⁸ Ayşe Şaan, “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, (**Yüksek Lisans Tezi** Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008),s.9.

²⁸⁹ Celal Çelik, “Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”,Sayı.284,**Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2005, <http://www.degervmm.com.tr/icerik/Jn0B220R01qSpkEH1v500jzc1064As.pdf>. (30.01.2014), s.2.

- Bütçe gelirlerinin azalmasına, bütçe açıklarının oluşmasına yol açar.
- Vergi kaçırancının, kaçırılmayanlara karşı avantajlı duruma geçmesine neden olur.
- Vergi kaçakçılığı sektörler arasında rekabet eşitsizliğine yol açar.
- Vergi kaçakçılığı kamu otoritesine saygı duymama, partizanlık, rüşvet, eş dost kollama gibi kötü alışkanlıklara yol açar.

Vergi kaçakçılık suçunun hangi durumlarda oluştuğu, vergi kaçakçılık suçunun neticeleri ve cezai müeyyideleri VUK'da yer almaktadır. Vergi kaçakçılık suçu nedeniyle beyan edilmeyen bir tarhiyatın kanuni dayanağı VUK'un 30/4'üncü maddesi hükmüdür. Buna göre, mükellef /mükellef kurumun defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa buradaki vergi re'sen tarh edilir.

VUK'un 341'inci maddesi uyarınca vergi mükellefin veya vergi sorumlusunun, vergi kaçakçılığı yolu ile vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden vergi, zamanında tahakkuk ettirilmeyeceğinden bu durum vergi ziyasına neden olmaktadır.

VUK'un 344'üncü maddesinde ise; vergi ziyasına, VUK'un 359'uncu maddesinde yazılı fiiller ile sebebiyet verilir ise vergi ziyası cezasının 3 kat uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Vergi kaçakçılık suçunun hangi fiillerden oluştuğu VUK'un 359'uncu maddesinde yer almaktadır. Bunlar başlıklar halinde aşağıdaki gibidir;

- 1-Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak
- 2-Germek olmayan hesaplar açmak
- 3- Çift defter tutmak
- 4-Defter ve belgelerde tahrifat yapmak
- 5-Defter ve belgeleri gizlemek
- 6-Sahte belge düzenlemek veya kullanmak

7-Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak.

5.1.2. Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek Veya Kullanmak Suretiyle Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı yöntemleri sınırlandırılmasa da sıklıkla rastlanan türleri, belge düzenlememe, düşük bedelli satış faturası düzenleme, kasden defterlerde toplamları hatalı alma, mevhum (bilinmeyen) adlara fatura kesme ve sahte (naylon) fatura kullanma vb.dir²⁹⁰.

VUK'un 359'uncu maddesine sahte belge ile muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin tanımı yapılmıştır. Buna göre, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Konuya ilişkin detaylı açıklamalar VUK'un 143, 229, 280, 306 nolu genel tebliğlerinde yer almaktadır.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanmanın müeyyideleri vergi hukukunda hürriyeti bağlayıcı ceza ve vergi ziyai cezası olarak tanımlanmıştır.

Hürriyeti bağlayıcı ceza, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen veya kullanan kişiler için on sekiz aydan 3 yıla kadar, sahte belge düzenleyenler veya kullananlar için 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasıdır.

Vergi ziyai cezası ise VUK'un 359'uncu maddesinde belirtilen bu vergi kaçakçılık suçlarını işleyenler için 3 kat olarak kesilmektedir. Böylece kanun koyucu hem hapis cezası hem de ağır vergi ziyai cezası ile vergi kaçakçılığını önlemek için düzenlemeler yapmıştır. Ayrıca mükellefler için önem arz eden uzlaşma müessesesi de vergi kaçakçılık suçu işleyen mükellef/mükellef kurumlar için uygulama imkânı bulunmamaktadır.

²⁹⁰ Çelik, s.3.

5.2. Vergi Kaçakçılığında Sorumluluk

Tezimizin önceki bölümlerinde anonim ve limited şirketlerde vergi ve vergi ziyai cezasından dolayı kimlerin sorumlu olduğu ve şirketlerin vergi borcunu ödememesi halinde temsilci ve ortakların sorumluluğu detaylı şekilde açıklanmıştır.

VUK'un 333'üncü maddesi gereğince, ticaret şirketlerinin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden kaynaklanan vergi cezaları ticaret şirketinin tüzelkişiliği adına kesilir²⁹¹. Ticaret şirketlerinin kanuni temsilcilerinin bu şirketlere düşen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden şirketlerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi cezaları kanuni temsilcilerin varlıklarından alınır²⁹².

Vergi kaçakçılığını oluşturan, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak gibi fiillerin işlenmesi halinde VUK'un 367'nci maddesindeki davaların kimler adına açılacağı ve VUK'un 359'uncu maddesindeki hapis cezasının kimler adına isteneceği önem arz etmektedir.

Tüzel kişilerde sorumluluğun belirlendiği VUK'un 333'üncü Maddesi uyarınca, VUK'un 359'uncu Maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360'ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükümlenir.

Gürol ÜREL'in cezanın muhatabına ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibidir;

*“Tüzel kişilerde suç teşkil eden fiillerin kanuni temsilciler veya görevli bir personel tarafından işlenmesi mümkündür. Suçu kim işlemişse hürriyeti bağlayıcı cezaya o muhatap tutulacaktır. Bu kişi ise yönetim kurulu üyesi olabileceği gibi muhasebeci veya finansman müdürü de olabilir. Suçu işleyen tüzel kişi bünyesindeki görevinin bir önemi yoktur. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesine de uygundur.”*²⁹³

Kurumsal anlamda gerçekten ticaret yapan şirketler için VUK'un 333'üncü Maddesi önem arz ettiği gibi paravan veya sahte fatura düzenlemek amacı ile kurulan şirketler açısından da önem arz etmektedir. Çünkü gerçekten ticaret yapıp mal veya hizmet ortaya koyan ticaret erbabı kimseler veya tüzel kişiliği olan şirketler hiç haberi olmadığı

²⁹¹ Kaplan, s.90.

²⁹² Kaplan, s.90.

²⁹³ Ürel, s.968

halde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma cezası ile karşı karşıya kalabilmektedirler.

5.2.1. Gerçekten Ticaret Yapan Mükellefler Açısından VUK'un 333'üncü Maddesi

Büyük ölçekli işletmelerde mal alım veya satımı sırasında birçok işlem yapılmaktadır. Şirketler, bünyesinde gerçekleşen bu işlemler için yoğun olarak denetim yapmaya çalışılsa da sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin defter ve kayıtlara girmesi halinde bunun sorumluluğunu şirketin yöneticisi veya ortağını doğrudan sorumlu tutmak ceza hukukuna da aykırı olacaktır.

Yasalar, hapis cezası uygulamasında, şirketin kanuni temsilcilerini muhatap aldığı için, özellikle iş hacmi büyük olan ve çok sayıda şubesi ya da şantiyesi bulunan şirketlerde, bilgisi dışında alınan ya da düzenlenen bir faturadan dolayı yöneticiler, hapis cezası istemiyle ceza mahkemesinde yargılanabiliyor hatta hapse mahkum olabiliyorlar²⁹⁴.

VUK'un 333'üncü Maddesi, suçu fiilen işleyen kişinin VUK 359'daki kaçakçılık hükümlerine tabi olacağını belirtmektedir. Burada suçu fiilen işleyen yani sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kim tarafından kimin emir ve talimatları ile düzenlendiği veya kullanıldığının ortaya koyulması gerekmektedir.

Ancak pratikte, suç teşkil eden fiilleri işleyeninin tespit edilmesi pek mümkün değildir²⁹⁵. Bu nedenle uygulamada bu cezalar genellikle tüzel kişileri TTK hükümlerine göre temsil eden kişiler adına hükmolunmaktadır²⁹⁶.

Şirketlerde, hapis cezasının sorumlusu "fiili işleyen" kişi oluyor ve fiili işleyeninin kanıtlanabilmesi, kanuni temsilcileri hapis cezasından kurtarabiliyor ama olayın pratiğinde, fiili işleyen kişinin tespiti çok zor.²⁹⁷

Bu durumda şirketler, şirketi temsile yetkili birini tayin edip tüm iş ve işlemlerden onu sorumlu tutan hükümleri şirket sözleşmesine koyup, yönetim kurulu veya ortakları sorumluluktan kurtarabilecektir.

²⁹⁴Şükrü Kızılot, "Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.115, Temmuz 2002.

²⁹⁵ Ürel, s.968.

²⁹⁶ Ürel, s.968.

²⁹⁷ Kızılot, *Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma*.

Örneğin, üç kanuni temsilcisi bulunan bir anonim şirkette, temsilciler ayrı ayrı idare-personel, alım-satım ve teknik işler şeklinde bir görev dağılımı yapılmış ise, sahte belge kullanımıyla ilgili hürriyeti bağlayıcı cezaya, alım-satım işleriyle ilgili temsilci muhatap olacaktır²⁹⁸.

Konuya ilişkin Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesi'nin 20.06.2001 tarih ve 2001/7004 nolu kararı aşağıdaki gibidir;

“Anonim şirketin esas mukavelesinin onaylı bir örneği getirtilip incelenerek ve Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden sorularak, sanıkların, 213 sayılı Yasa'ya aykırılık suçundan sorumluluklarının olup olmadığına, Türk Ticaret Yasası'nın 317 ve 319. maddeleri nazara alınarak belirlenmesi gerekir.

İstemin Özeti: 213 sayılı Vergi Usul Kanununa muhalefet suçundan sanıklar (...) ve (...)’un yapılan yargılamaları somunda; 213 sayılı Kanun’un 359/b-1 ve TCK’nın 59/2. maddeleri gereğince 15’er ay ağır hapis cezası ile mahkumiyetlerine dair (...) Ağır Ceza Mahkemesi’nden verilen Karar ile hükmün süresi içinde Yargıtayca incelenmesi müdahil ve sanıklar vekilleri tarafından istenilmiş, sanıklar yönünden duruşmalı inceleme isteğinde bulunmuş olduğundan dava evrakı C. Başsavcılığının bozma isteyen bila tarihli tebliğnamesi ile daireye gönderilmekle sanıklar hakkında tayin olunan cezanın nev’i ve miktarı itibarıyla temyiz incelemesinin duruşmalı olarak yapılmasına oy birliğiyle karar verildikten, sanıklar vekili savunmasını yaptıkları ve Yargıtay Cumhuriyet Savcısının düşüncesi alındıktan sonra incelenerek gereği görüldü.

Toplanan deliller CMUK’un 254. maddesi uyarınca tartışıp değerlendirerek sübutu kabul eden mahkemenin takdirinde bir isabetsizlik görülmediğinden, tebliğnamedeki bu konuya değinen bozma düşüncesine iştirak olunmamıştır.

Yapılan duruşmaya, toplanıp karar yerinde gösterilen delillere, mahkemenin tahkikat neticelerine uygun olarak tecelli eden kanaat ve takdirine, tetkik olunan dosya içeriğine göre yerinde görülmeyen sair temyiz itirazlarının reddine; ancak;

²⁹⁸ Ürel, s.968.

Türk Ticaret Kanunu'nun 317. maddesinin "Anonim Şirket, İdari Meclisi" tarafından idare ve temsil olunur; 319. maddenin "Esas mukavelede idare ve temsil işlerini idare meclisi azaları arasında taksim edilip edilmeyeceği ve taksim edilecekse bunun nasıl yapılacağı tespit olunur. İdare meclisinin en az bir azasına şirketi temsil selahiyeti verilir. Esas mukavele ile temsil selahiyetinin ve idare işlerinin hepsini veya bazılarını idare meclisi azası olan murahhaslara veya pay sahibi olmaları zaruri bulunmayan müdürlere bırakabilmek için umumi heyete veya idare meclisine selahiyet verilebilir. Bu gibi kayıtlar bulunmadığı takdirde 317. madde hükmü tatbik olunur" şeklindeki hükümleri karşısında anonim şirketin esas mukavelesinin onaylı bir örneği getirtilip incelenerek ve Ticaret Sicil Müdürlüğü'nden sorularak sanıkların müsnet suçtan cezai sorumluluklarının olup olmadığının tespiti ve sonucuna göre hüküm tesisi gerekirken Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün yazısına dayanarak sanıkların mahkumiyetlerine karar verilmesi,

*Kamuna aykırı ve müdahil vekilinin bir nedene dayanmayan, sanıklar vekilinin temyiz dilekçesi ile duruşmalı incelemedeki sözlü savunmalarında yer alan itirazları bu itibarla yerinde görülüş olduğundan hükmün bu sebepten dolayı kısmen istem gibi CMUK'un 321. maddesi uyarınca bozulmasına, oybirliğiyle karar verildi."*²⁹⁹

Hürriyeti bağlayıcı ceza açısından, VUK'un 333'üncü maddesi fiili işleyen kişinin sorumlu olacağını belirtirken, vergi ve vergi ziyayı cezasında aynı durumdan bahsetmek olanaksızdır. Çünkü tezimizin muhtelif yerlerinde izah edildiği üzere tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin görevlerini yerine getirmesi sırasında vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden doğacak vergi cezaları asıl olarak tüzel kişiler adına kesilir ve onların malvarlığından aranır. Tüzel kişilerin mal varlığından alınamadığı takdirde AATUHK'na göre ortaklar veya kanuni temsilcinin mal varlığından tahsil edileceği tabiidir.

5.2.2 Vergi Kaçırmada Sorumluluk

Tezimizin önceki bölümünde örnek verilen yargı kararında açıklandığı üzere; anonim şirketlerde murahhas üye seçip ortaya çıkabilecek vergi kaçakçılığında sorumluluğu bu kişi ile sınırlandırmak mümkündür. Ancak vergi kaçakçılık suçuna ilişkin sorumluluğu

²⁹⁹Kızılot, *Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma*.

murahhas üyeye devredip olayın perde arkasında fiilen suçu işleyen kişinin şirket ile hiçbir resmi bağı olmayan kişiler olduğunun tespit edilmesi halinde sorumluluk kimin olacaktır? Aynı durum limited şirketler için de geçerlidir.

VUK'un 333/1 maddesi kaçakçılık suçları açısından fiili işleveni sorumlu tutuyor. Peki ortaya çıkan vergi ve vergi ziyai cezalarının ödenmesinde şirket tüzel kişiliği yetersiz kalıyor ise bu paranın ödenmesinden sorumlu, şirketin resmi sorumlu kişisi mi olacak yoksa olayın perde arkasındaki şahıslar mı?

VUK'un 10'uncu maddesi hükmüne göre, anonim ve limited şirketlerin tüzel kişi olarak mükellef ve sorumlu sıfatıyla yapmak zorunda oldukları ödevler, onların kanunî temsilcileri tarafından yerine getirilir³⁰⁰. Bunların görevlerini yerine getirmemeleri sebebiyle bu şirketlerin varlıklarından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, rücu hakları saklı kalmak şartı ile görevlerini yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin varlıklarından alınır³⁰¹.

Vergi Daireleri, bu hükme istinaden, şirketlerden tahsil edilemeyen vergiler ve cezalar ile gecikme faiz ve zamları için yönetim kurulu üyelerinden biri, birkaçı veya tamamı hakkında takibat yapmaktadırlar³⁰².

Limited şirket ortaklarının sorumluluk durumlarına ilişkin olarak AATUHK'nun 35'inci maddesi ile düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, "*Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*" Yapılan bu düzenlemeye göre, limited şirket ortakları şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacaklardır. Bu konuya ilişkin tezimizin muhtelif yerlerinde detaylı açıklamalar yer aldığından burada ayrıntıya yer verilmeyecektir.

Bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya muhteviyatı itibariyle

³⁰⁰ Mehmet Maç, "Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması", [www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../05-65%20MEHMET%20MAC.doc.\(06.02.2014\)](http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../05-65%20MEHMET%20MAC.doc.(06.02.2014)), s.1.

³⁰¹ Maç, s.1.

³⁰² Maç, s.2.

yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir³⁰³. AATUHK'nun 35'inci maddesinde yer alan düzenleme bu tip malî sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır³⁰⁴.

Ancak bir önceki bölümde verilen örneklerde olduğu gibi vergi kaçakçılığında, sermayesi olmayan, yapılan ticari işten haberi olmayan vatandaşların üzerine açılan şirketler ile kaçakçılığı yapıp vurgunu yapan kişiler daha sonra ortadan kaybolmaktadır.

Kanuni süreci çok iyi bilen bu kaçakçılık uzmanları şirketin üzerine kayıtlı hiçbir mal varlığı buldurmamaktadır. Zaten ortak ve temsilci veya müdür olarak hiçbir geliri olmayan vatandaşlar seçildiği için şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi aynı zamanda bu kişilerden de tahsil edilememektedir.

5.3. Vergi Kaçakçılığında Perde Arkası

Yukarıdaki bölümde vergi kaçakçılık suçuna farkında olmadan girebilecek şirketler için görev paylaşımı yapılarak atanan yöneticinin sorumlu olabileceği, bu yol ile diğer yöneticilerin hapis cezasından kurtulabileceğini açıkladık. Ancak farkında olmadan kaçakçılık suçu işlemenin yanında bilerek yapan, bu işi meslek haline getiren, bu yol ile çok büyük hazine zararına, vergi kayıp kaçığına neden olan gerçek veya tüzel kişilerin gerek vergi kaçakçılık suçlarında gerekse sebebiyet verdiği vergi kaybına kimlerin sorumlu olduğu önem arz etmektedir.

Burada vergi kaçakçılığının boyutu üzerinde durulmayacak, amacı dışında kurulan şirketlerin hazineye verdiği zararın telafisinin yapılıp yapılamayacağına hukuki boyutu ile önlem ve öneriler üzerinde durulacaktır.

5.3.1. Perde Arkası Kişilerin Eyleminin Türü

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyen firmaları hiçbir geliri olmayan üçüncü kişiler üzerine kurduran ve bu yol ile hazineyi zarara uğratan olayın perde arkasındaki gerçek kişilerin bu fiilinin, vergi hukukunda vergi kaçırma mı vergiden kaçınma olarak mı tanımlandığını değerlendirmek gerekir.

³⁰³ Aygün, *Limited Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarından Sorumluluk Durumları*.

³⁰⁴ Aygün, *Limited Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarından Sorumluluk Durumları*.

Vergiden kaçınma veya içtinap, mükelleflerce hukuki düzenlemeler çerçevesinde vergi borcunun doğmasına yol açacak olaylarla ilişki kurmayarak, yani konulmuş mevzuat hükümlerine aykırı olmadan verginin ödenmemesi halidir³⁰⁵. Mahiyeti itibariyle böyle bir davranış, sonuçta devlet için önemli vergi kayıplarına ve sapmalara sebep olsa bile, mükellefler için herhangi bir suç teşkil etmez³⁰⁶.

Vergi kaçırma, bilerek veya bilmeyerek vergi kanunlarına aykırı hareketlerle verginin hiç veya zamanında ödenmemesi ya da eksik ödenmesidir³⁰⁷. Başka bir tanımda vergi kaçakçılığı, vergi ile yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi olarak tanımlanmaktadır³⁰⁸.

Dikkat edileceği üzere vergi kaçakçılığı yasa dışı bir davranışken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde yasa boşluklarından yararlanmanın bir sonucunu ifade eder³⁰⁹.

Yukarıda verilen tanımlardan, vergi kaçakçılık suçlarına girebilecek fiilleri işleyen kişi, her ne kadar şirketin resmi ortağı veya yöneticisi olmasa da şirketi perde arkasından dahi olsa sevk ve idare ediyorsa, vergi kanunlarına aykırı davrandığından ve hazine zararına sebebiyet verdiği için bu durumun vergi kaçırma olarak tanımlanabileceği görüşündeyiz. Olayın gerçek mahiyetinin manipüle edilmesi, başka kişi yada sebepler gösterilmesi vergi kayıp kaçağı gerçeğini değiştirmeyecektir.

5.3.2. Vergiyi Kaçıran Kişinin Özellikleri

Vergi kaçırıcı kişilerin özelliklerine ilişkin Şükrü KIZILOTT'un değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir;

“Halk arasında kullanılan “Minareyi çalan kılıfını hazırlar” sözünde olduğu gibi, naylon fatura alıp-vermeyi alışkanlık haline getiren bazı uyanıklar(!), hapis cezasına “pratik çözüm” bulmuşlar. Anonim şirketin yönetim kurulu üyeliğine ya da limited şirketin müdürlüğüne; odacı, kapıcı, amale, şoför, sekreter, bulaşıkçı, alkolik, çoban

³⁰⁵ http://www.ekodialog.com/kamu_malivesi/vergi_grevi_vergi_reddi_kacakciligi.html. (06.02.2014)

³⁰⁶ http://www.ekodialog.com/kamu_malivesi/vergi_grevi_vergi_reddi_kacakciligi.html. (06.02.2014)

³⁰⁷ <http://muhasebeturk.org/ecopedia/408-v/28272-vergi-kacirma-nedir-ne-demek.html>. (06.02.2014)

³⁰⁸ Yusuf Artar, “Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler”, Sayı.103, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz 2013, <http://yusufartar.com/2013/07/01/vergi-kacakciligi-ile-vergiden-kacimnava-iliskin-duzenlemeler-gorus-ve-oneriler/>. (06.02.2014)

³⁰⁹ Artar, <http://yusufartar.com/2013/07/01/vergi-kacakciligi-ile-vergiden-kacimnava-iliskin-duzenlemeler-gorus-ve-oneriler/>. (06.02.2014)

gibi kişileri getiriyorlar. İleride naylon faturalar ya da hayali ihracat olayları ortaya çıktığında, yapılan işlemlerin hukuki muhatabı da bu kişiler olduğu için, perde arkasındakilere bir şey olmuyor."³¹⁰

Kanuni düzenlemeler ve fiili durumun tespitindeki güçlükler vergi kaçakçılık uzmanlarının iştahını kabartmaktadır. Çünkü yapılacak vergi incelemelerinde olayın üzerinden belirli bir zaman geçmesi nedeniyle delil bulmak çok zordur. Bu durum daha çok limited şirketlerde karşımıza çıkmaktadır.

Limited şirket, kuruluşu itibari ile basit bir şirket türü olduğundan uygulamada en çok karşılaşılan şirket olma özelliği taşıdığından vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla kurulabilmektedir³¹¹.

Uygulamada piyasayı dolandırmak veya yoğun şekilde vergi kaçakçılığı yahut diğer yasa dışı işlemler yapmak amacıyla kurulan veya bu tür işlemlere yönelen şirketlerde gerçek ortak yerine, başkalarının ortak olarak gösterildiklerine veya kanuni temsilci olarak gerçek yöneticiler yerine, yine yönetimde rolü olmayan kişilerin kanuni temsilci olarak gösterildiklerine, böylelikle gerçek faillerin isminin geçmediği ortamlar yaratıldığına rastlanmaktadır³¹².

Ortak imiş gibi veya kanuni temsilci imiş gibi gösterilenlerin genellikle, çok yaşlı, çok genç, çok fakara ve çok cahil kişilerden oluştuğu ve bunların küçük menfaatler karşılığında isimlerini ve imzalarını kullandıkları görülmektedir³¹³.

Sahte fatura düzenleyerek çok düşük komisyonlar ile piyasaya süren kişiler hazinede KDV ve ÖTV açısından çok büyük kayba neden olmaktadır. Bunun yanı sıra vergi kanunlarındaki bazı muafiyet ve istisnalardaki usulleri sahte faturalar ile aşan kişiler de hazine zararına neden olmakta ve asıl sorunu bu alanlar teşkil etmektedir.

³¹⁰Kızılot, *Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma*.

³¹¹ Aygün, *Limited Şirket Ortaklarının Amme Alacaklarından Sorumluluk Durumları*.

³¹² Maç, s.2.

³¹³ Maç, s.2.

5.3.3. Sahte Faturalar ile Vergi Kaçakçılığına Örnekler

Sahte faturalar ile vergi kaçırmada hazine, giderlerin fazla gösterilmesi yolu ile kurumlar vergisi, indirilecek KDV'nin yüksek gösterilmesi yolu ile KDV açısından vergi kaybına uğratılmaktadır. Bunun yanı sıra birçok yöntem ile çeşitli vergi kayıpları söz konusu olmaktadır.

2011 yılı verilerine göre; İçki-sigarada 10 milyar lira, elektrikte 5 milyar lira, akaryakıtta 12 milyar lira olmak üzere sadece üç sektördeki kaçığın cirosu 27 milyar liraya, Maliye'nin ÖTV, KDV kaybı 20 milyar liraya yaklaştı³¹⁴. Buradan vergi kaybının en fazla olduğu sektörün akaryakıt olduğu anlaşılmaktadır.

Ulaştırma sektörünün teknolojik gelişmelere paralel olarak önem kazanması, deniz ve hava ulaşımını zaman ve maliyet açısından ön plana çıkarmıştır. Kara taşımacılığına göre daha büyük yatırımlar gerektiren hava ve denizcilik sektörünü teşvik için birçok düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu kanuni düzenlemelerden en önemlisi şüphesiz ÖTV Kanunu ve bu kanuna yön veren BKK ile hava ve deniz araçlarına, ÖTV'si sıfırlanmış akaryakıtı alabilme imkânının getirilmesidir³¹⁵.

Deniz ve hava ulaşımının gelişmesini teşvik için yapılan bu düzenlemeler, akaryakıt üzerinden alınan vergilerin yüksek olduğu nedeni ile kayıtdışılığın gündemden düşmediği ülkemizde, mevzuatta yer alan prosedürleri aşırp ÖTV'si sıfırlanmış akaryakıtı motorinin muadili haline getirerek gayri resmi yollar ile piyasaya sürme amacı güden kaçakçılık uzmanlarının iştahını kabartmaktadır. Ayrıca Deniz araçlarına verilen akaryakıtın ve Jet yakıtının kimyasal niteliğinin motorine yakın olması, ÖTV'siz akaryakıtı kayıtdışı olarak piyasaya sürenlerin işini kolaylaştırmaktadır³¹⁶.

Akaryakıttaki vergi kaçakçılığında vurgunun ne kadar büyük olduğu ve olayın perde arkasındaki kişilerin kullandığı yöntemleri anlamak açısından deniz araçlarına verilen akaryakıt ve jet yakıtındaki vergi kaybına ilişkin verilen iki örnek aşağıdaki gibidir.

³¹⁴Aksam Gazetesi, <http://www.aksam.com.tr/ekonomi/uc-sektorde-kacagin-buvuklugu-30-milvar-lirava-merdiven-davadirobin-hood-denk-bu-112778h/haber-112778>, (06.02.2014)

³¹⁵ Ömer Akyürek, "Havada Ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı Ve Mücadelede Atılan Adımlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.300, Eylül 2013,s.27.

³¹⁶ Akyürek, *Havada Ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı Ve Mücadelede Atılan Adımlar*, s.27.

5.3.3.1 Jet Yakıtını Piyasaya Sürmek Suretiyle Ortaya Çıkan ÖTV Kaybı³¹⁷

ÖTV Kanunu'nun 12'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu yetkiye istinaden yayımlanan 2011/1435 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 1'inci maddesi ile söz konusu malların ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiş, 20/09/2012 tarihli ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu eki Kararın 3'üncü maddesi ile de bu tutarlar korunmuştur.

Böylece ÖTV kanunun yürürlüğe girdiği 01/08/2002 tarihinden günümüze kadar Kanunda belirtilen vergi tutarları bahsi geçen yetki kapsamında yayımlanan BKK ile sıfır olarak uygulanan jet yakıtının ÖTV'sinde değişikliğe gidilmemiştir. Yani Jet yakıtında ÖTV sıfırdır.

Jet yakıtı, içerisine katılan bazı karışımlar (motorin veya madeni yağ vb.) sonucunda dizel araçlarda motorinin muadili olarak piyasaya sürülebilmektedir. Jet yakıtının piyasada talep görmesinin sebepleri başında şüphesiz jet yakıtının ÖTV'sinin sıfırlanması gelmektedir.

Nitekim bu husus jet yakıtı ile ilgili basına yansıyan “*Jet Yakıtı Uçağı Değil Otomobili Uçurdu*³¹⁸, *Milyonluk jetle akaryakıt vurgunu*³¹⁹” gibi haberlere de konu olmaktadır.

Kanun koyucu jet yakıtının hava limanlarında hava araçlarına veya diğer ihrakiye lisans sahiplerine satması gerektiğini bildirmektedir. Fakat rafineriden veya ihrakiye lisans sahibinden alınan jet yakıtının nerelerde kimlere satıldığının tespitini zorunlu kılacak bir kanuni düzenleme bulunmamakta ve mükelleflerin beyanı esas alınmaktadır. Yani Jet yakıtının havalimanlarındaki apronlarda uçaklara mı yoksa benzin istasyonlarına mı teslim edildiğini kontrol edecek otokontrol mekanizması bulunmamaktadır.

Bundan dolayı vergi kaçakçığı yapan kişiler, rafineriden aldığı motorin muadili akaryakıtı sahte faturalar düzenleyerek uçağı teslim etmiş gibi göstermektedir. Halbuki bu akaryakıt piyasaya sürülmektedir.

³¹⁷ Akyürek, *Havada Ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı Ve Mücadelede Atılan Adımlar*, s.27.

³¹⁸ HaberTürk Gazetesi, <http://ekonomi.haberturk.com/makro-ekonomi/haber/609634-vok-artik>, (06.02.2014).

³¹⁹ Sabah Gazetesi, <http://www.sabah.com.tr/Ekonomi/2012/03/16/milvonluk-jetle-akarvakit-vurgunu>, (06.02.2014).

Örneğimizde jet yakıtını rafineriden alıp vergilendirilmeden piyasaya süren şirket tüzel kişiliğindeki resmi kişilerin bu organizasyonu yapamayacağını tezimizin farklı bölümlerinde izah etmiştik. İşte bu noktada milyonlarca vergi kaybına uğrayan hazinenin bu zararı tahsil etmesi ve kanuni prosedürleri yerine getirerek takip ve tahsilini yapması sağlanmalıdır. Ancak VUK ve AATUHK’da bu durumda tahsilatı mümkün kılacak düzenlemeler yer almamaktadır.

5.3.3.2. Deniz Araçlarına Teslim Edilmeyen Akaryakıtta ÖTV Kaybı³²⁰

01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1’inci maddesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın özel tüketim vergisi tutarı sıfıra indirilmiştir. Jet yakıtında olduğu gibi deniz araçlarına teslim edilen akaryakıtın ÖTV’si ilgili BKK ile sıfırlanmıştır.

Akaryakıt dağıtıcıları, rafinericilerden ÖTV ödeyerek aldıkları deniz yakıtını deniz araçlarına teslim etmeleri halinde, teslim ettikleri deniz yakıtına ilişkin olarak düzenleyecekleri faturalarda, teslim tarihindeki ÖTV tutarını teslim bedeline dahil etmeyeceklerdir. Teslim bedeline dahil edilmeyen ÖTV tutarı ile yakıt alan deniz aracına ait yakıt alım defteri numarası, faturada ayrıca belirtilecektir. Dağıtıcıların, bu suretle yaptıkları teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, daha sonra rafinericilerden aldıkları akaryakıt için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir.

Bu uygulama, rafineriden ÖTV’si ödenerek alınan yakıtı usulsüz yollar ile deniz araçlarına teslim etmiş gibi göstererek ÖTV’yi mahsuplaşma yolu ile geri alan firmalarca amacı dışında kullanılmıştır. Buna ilişkin medyada yer alan “*Kaçak yakıtta artık deniz bitti*”³²¹, “*Takalar Karada Yürüdü*”³²² haberlerinde belirtildiği üzere vergi kayıp kaçağı artmıştır.

³²⁰ Akyürek, *Havada Ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı Ve Mücadelede Atılan Adımlar*, s.27.

³²¹ HaberTürk Gazetesi, [\(http://ekonomi.haberturk.com/enerji/haber/785160-kacak-yakitta-artik-deniz-bitti\)](http://ekonomi.haberturk.com/enerji/haber/785160-kacak-yakitta-artik-deniz-bitti).(06.02.2014)

Deniz araçlarına satış gösterip sahte faturalar düzenleyen firmalar, düzenlediği faturalardaki ÖTV tutarını rafineri firmadan iade almak suretiyle milyonlarca TL hazine zararına sebebiyet vermiştir. Hazinesinin kaybı olan bu rakamı tahsil için mevzuatımızın öngördüğü prosedürler uygulandığında tezimizin önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere ilgili firma üzerinde tahsilata konu mal varlığı bulunmamakta, şirket ortaklarına tahsil için gidildiğinde ise iş yerinde çalışan akaryakıt pompacısı, konu ile alakasız 3'üncü kişiler ile karşılaşılmaktadır.

Geçmişe dönük veya cari yıla ilişkin yapılan vergi incelemelerinde bu durumun tespiti halinde olayın perde arkasındaki gerçek kişilerin tespit edilmesi ve hazine zararının bu kişiler adına takibi önem arz etmektedir.

5.4.Vergi Kaçakçılığında Perde Arkasındaki Kişilerin Sorumluluğu

Vergi kaçakçılığında perde arkasındaki kişilerin sorumluluğuna ilişkin doktrinde Mehmet MAÇ'ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Hukukta prensip olarak resmen kim ortak ise veya kim kamuni yönetici ise, bu sıfatlardan kaynaklanan işlemlerde muhatap o kişilerdir. Kanunlarımızda, başkasının arkasına gizlenme olaylarında, perde arkasındaki kişilerin muhatap alınmasına yönelik çok açık hükümlere rastlanmamaktadır. Muhtelif kanunlardaki bazı hükümlere ve temel hukuk kurallarına dayanılarak ve çok kuvvetli ispat unsurları ortaya konularak, perde arkasındaki gerçek faillerin muhatap alınması mümkün olabilir, ancak bu konuda yeterli içtihat oluşmuş değildir.”³²³

Vergi kaçakçılığında perde arkasındaki gerçek kişilerin tespiti ve bu kişilere uygulanacak müeyyidelerin vergi hukukundaki yeri başlıklar halinde aşağıda incelenecektir.

5.4.1. Gerçek Kişilerin Tespiti

Vergilendirmedeki temel esasların yer aldığı VUK ve tahsilatın takip usulünü belirleyen AATUHK, tüzel kişilik ve sorumluluğa ilişkin prensipleri tanımlarken resmîyet

³²² Bugün Gazetesi <http://ekonomi.bugun.com.tr/takalar-karada-vurudu-haberi/219295>,(06.02.2014).

³²³ Maç, s.2.

kazanmayan ortaklık ilişkisini kabul etmez. Ancak kanuni temsilcisinin hiçbir geliri olmayan kişilerden oluştuğu şirketlerde vergi kayıp kaçacağını tahsil etmek açısından perde arkasındaki kişilerin tespiti çok önemlidir.

Vergi incelemesi VUK'un 134'üncü maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. VUK'un 140'ıncı maddesinde ise incelemelerde uyulacak esaslar belirtilmiştir. Söz konusu kanun maddesinde süre sınırlaması, bildirim, tutanak alınması gibi hususlara yer verilmiştir.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın resmi internet adresinde vergi müfettişinin görevi ilkesel anlamda aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

“Vergi incelemesi yapan Vergi Müfettişinin görevi; ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmektir. Vergi Müfettişi, “Hazineci” yaklaşımdan uzak bir anlayışla ödenmesi gereken verginin tespitine yönelik çalışmalarını gerçekleştirir. Vergi incelemelerinde, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olduğu ilkesinden hareketle; Vergi Müfettişi, işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitine önem verir.”³²⁴

Mükelleflerin vergi incelemesi sırasında ibrazını zorunlu kıldığı bir takım ödevleri vardır. Örneğin VUK 256'daki defter ve belgelerin ibrazı. Mükellefler, defter ve belgelerini ibraz etmediği takdirde VUK 359'a göre kaçakçılık suçu işlerler. Ancak bu usul ve esaslar perde arkasındaki gerçek kişiyi ortaya koyacak mahiyette değildir. Yine VUK'un 257'nci ve Mükerrer 257'nci maddeleri de bu türden ödevlerdir. Yerine getirilmeği takdirde müeyyidesi VUK'ta yer alıp aksi bir durumda gerçek mahiyeti ortaya koyacak bir inceleme tekniği veya önerisi bulunmamaktadır.

Vergi inceleme elemanı kendisine bilgi vermeyen kişi hakkında zorla bilgi isteyemez. Konu hakkında VUK'un 148'inci maddesi de bilgi istenilmek üzere ilgililerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla denetim elemanı gerçek mahiyetin tespitinde ancak mükellefin vereceği bilgiler ve veriler ışığında tespit yapabilir.

³²⁴<http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=BMeLBN6tOzpnviEmnYHPNw%3D%3DH7deC+LxBI8%3D&nm=1035>, (06.02.2014)

İnceleme elemanı, mükelleflerin resmi defter ve belgeleri üzerinde yaptığı inceleme ile yetinmeyip tespite ilişkin hususlar hakkında VUK'un 148'inci madde hükmüne göre kamu kurumlarından bilgi isteyebilir. Banka verileri, incelemenin teknik ve büyüklüğüne göre savcılık ve emniyet müdürlüğü ile birlikte yapılan çalışmalar ile klasik vergi incelemesi tekniğinin ötesinde elde edilen veriler ile perde arkasındaki gerçek kişiler tespit edilebilir.

VUK'un 142'nci maddesinde, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak Aramanın yapılabilmesi için vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi ve Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır. Dolayısıyla arama için yargı kararı şarttır.

Gerek aramalı inceleme gerekse yargı ve emniyet birimlerince yapılan koordineli inceleme ve araştırmalarda mükelleflerin resmi ticari kimliğinin arkasında bazı kişilerin sevk ve iradesi tespit edilebilir.

Sahte faturaları kullanmak yolu ile hazine zararına sebebiyet vermek TCK'nın 158'inci maddesi kapsamında "Nitelikli Dolandırıcılık" suçu olarak değerlendirilmektedir³²⁵. Olayın TCK kapsamında değerlendirilmesi ve delillendirme çalışmaları için vergi incelemelerinde kullanılmayan teknik ve fiziki takip neticesinde sahte faturalar düzenleyen firmaların gerçek mahiyeti cumhuriyet savcılıklarınca ortaya koyulabilmektedir³²⁶.

5.4.2. Sorumluluğun Mevzuattaki Yeri

Anonim veya limited şirketlerin vergi borçlarını ödememesi halinde bu tüzel kişiliklerin yöneticileri veya ortaklarının sorumluluğuna tezimizin farklı bölümlerinde değindik. Bu

³²⁵Yılmaz Budak, "Devlet Vergide Nitelikli Dolandırıcılığı Affetti Mi?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.358,Haziran 2011,s.16

³²⁶Hüseyin Çakır- Ercan Sert, "Bilişim Suçları Ve Delillendirme Süreci"
http://utsam.org/images/upload/attachment/utsas_2010_secilmis/Bili%C5%9Fim%20Su%C3%A7lar%C4%B1%20ve%20Delillendirme%20S%C3%BCreci.pdf,(10.02.2014)

şirketleri, resmi olmayan ancak sevk ve idare eden karar mercilerinin sorumluluğuna değinmedik. Konu ülke ekonomisi ve vergi hukukunda sorun olarak algılanmakta ancak doktrinde yeterince araştırma ve çözüm önerileri yer almamaktadır.

Sahte fatura düzenleyerek hazine zararına sebebiyet veren ancak muvazaa ve peçeleme ile üzerinde hiçbir mal varlığı olmayan kişilerin arkasında gizlenen kişilerin inceleme, araştırma ve soruşturma neticesinde delillendirme çalışmaları ile tespit edilmesi halinde şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarından ötürü olayın perde arkasındaki gerçek yöneticilerinin sorumlu tutulmasına ilişkin vergi hukukunda açık bir düzenleme yer almamaktadır.

Ancak perde arkasındaki kişiler, delillendirme çalışmaları ve kuvvetli deliller ile ispatlanıp ortaya koyulabilirse, VUK ve AATUHK'nun bazı hükümleri gereğince bu kişilerin ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulabileceği kanaatindeyiz. Bu durumu bir örnek olay ile açıklayalım.

5.4.3. Örnek Olay

A mükellefi deniz araçlarına akaryakıt ikmal yapan bir limited şirkettir. Bu mükellef akaryakıt ikmal yapabilmesi için gerekli olan lisans vb. gibi kanuni prosedürlerin hepsini yerine getirmiştir. A Ltd.Şti rafineriden ÖTV'sini ödeyerek satın aldığı motorini gemilere teslim etmiş gibi gösterip sahte faturalar düzenlemiştir. Daha sonra bu sahte faturaları rafineri firmalara ibraz edip sahte faturalarda yer alan ÖTV tutarını, 6 Nolu ÖTV tebliği uyarınca rafineri firmadan aldığı akaryakıtın ÖTV'sine mahsup etmiştir. Böylece A Ltd Şti'nin sahte faturalarda hesaplanan ÖTV tutarı kadar vergi ziyanına sebebiyet verdiği vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmiştir.

Ticaret Sicil Gazetesi'nde ve vergi dairesindeki tarh dosyasında şirket müdürünün X kişisi olduğu ancak inceleme ve soruşturma safhalarında yapılan delillendirme çalışmaları neticesinde X kişinin sadece akaryakıt istasyonunda çalışan bir pompacı olduğu; sahte faturaları düzenleyip hazine zararına sebebiyet veren ve şirkete ait tüm iş, işlem ve kararları alan kişinin Y kişisi olduğu tespit edilmiştir.

5.4.3.1. VUK'un 3'üncü Maddesi

Vergi kanunları uygulanırken olayların gerçek mahiyetinin esas alınmasına ilişkin hüküm VUK'un 3'üncü maddesinde yer almaktadır. Madde hükmüne göre; *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”*

Örnek olayda vergiyi doğuran olaydaki esas konu; A ltd şti'nin, rafineri firmadan ÖTV'sini ödeyerek almış olduğu akaryakıtı, deniz araçları adına düzenlediği sahte faturalar ile satış göstermesi ve söz konusu sahte faturaları rafineri firmaya ibraz ederek ödemiş olduğu ÖTV'yi 6 nolu ÖTV Tebliği kapsamında daha sonra almış olduğu akaryakıtın ÖTV' sine mahsup ederek vergiyi ziya uğratmasıdır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 20'nci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığı eden bedel olduğu hüküm altına alınmıştır³²⁷. ÖTV, KDV matrahını oluşturan bir unsur olduğundan KDV açısından da vergi ziyat ortaya çıkacaktır.

VUK'un 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

VUK'un 3'üncü maddesindeki ispat ve yorum müessesesinin nasıl değerlendirileceğine dair 143 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'ndeki açıklamalar aşağıdaki gibidir;

“A. Uygulama :

...

Vergi Usul Kanununda yer verilen bu hükümle vergi hukukumuzda, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esası getirilmiş bulunmaktadır.

³²⁷ Ömer AKYÜREK-Halil ÜNAL, “Türkiye'deki (Yap-Boz) Cep Telefonu İmalat Sektörüne Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.273, Haziran 2011, s.35,

Madde metninde, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takibettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekecektir.

Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hakuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.

B. İspat :

Vergi Kanunlarımız gelir kaynaklarını yeterli şekilde kavramakla beraber, vergi usul hukukumuzda ispatlama, şekli delil sistemine dayanıldığı için vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu güçlüklerin önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu gözönüne alınarak, aynı maddenin (B) bendi ile vergi usul hukukumuzda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmiştir. Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu amaca uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi açıklanmaktadır.

Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında herşeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.

İkinci fıkrada ise, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne yer verilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tesbit olunan matrah farklarına ait verginin ikmalen, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan farklara ait verginin ise re'sen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir.

İkinci fıkrada yer alan diğer hükme göre de, şahit ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması gerekmektedir.

Fıkra hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmesi icap etmektedir.

Örneğin, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen delillere müsteniden, ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı, mükellefin itiraz etmesi halinde ispat külfeti mükellefe ait olacaktır.”

Tebliğde yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere; vergi kanunlarının adaleti gerçekleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır. Yani ispatlamanın sadece defter ve belge gibi delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir.

Örnek Olayda, gerçek mahiyette A Ltd şti, hazine kaybına Y kişinin yöneticiliğinde sebebiyet verdiği için vergi kanunlarının uygulamasında bu kişinin de yönetici olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündeyiz. Delillendirme çalışmaları neticesinde toplanan verilerden soruşturmaya konu olayda normal ve olması gereken durumun bu olduğu anlaşılmaktadır. VUK'un 3'üncü maddesinde, normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hüküm altına alınmıştır.

5.4.3.2. VUK'un 11'inci Maddesinde Yer Alan Sorumluluk Hükümü

VUK'un 11'inci maddesi uyarınca (3239 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen fıkra) mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (4369 sayılı Kanunun 81/A-28 nci maddesiyle değiştirilen ibare) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da **sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar** müteselsilen sorumludurlar.

VUK'un 11'inci maddesinde yer alan bu hüküm vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlar için düzenlenmiştir. Ancak Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda bu hükmün çeşitli vergi ihtilaflarında da kullanılabileceğini belirtmiştir. Buna ilişkin Danıştay 11'inci Dairesi'nin 08.04.1999 tarih ve E:1998/4562 - K:1999/1233 sayılı kararı³²⁸ aşağıdaki gibidir;

“Buna göre, 213 sayılı Kanunun 11. maddesinin katma değer vergisi ihtilaflarına da uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ancak bu maddedeki müteselsil sorumluluğun katma değer vergisi ihtilaflarına uygulanabilmesi için gerçek mal alım satımı olmadan, komisyon karşılığında fatura temin edildiğinin yahut kişi ve kuruluşlar arasında vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya hükme esas alınabilecek kuvvette bir izlenim edinilmesi şarttır.”

Danıştay'ın kararında vergiyi ziyaa uğratan mükellef ile bu ziyaa sebebiyet veren kişiler arasında bir irtibat kurulması, tespit edilmesi veya kuvvetle bir izlenim edinilmesi halinde katma değer vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği belirtilmiştir.

Örnek olayımızda, yapılan inceleme ve soruşturma çalışmaları neticesinde Y kişinin şirketin tüm iş ve işlemlerini kontrol ettiği ve yönettiği sonucuna varılmıştır. Bu durum yukarıdaki Danıştay kararında belirtilen “ müteselsil sorumluluk için vergiyi ziyaa uğratma yönünden bir irtibat bulunduğunun idarece tespit edilmesi veya kuvvetle bir izlenim edinilmesi” şartını sağlamaktadır.

³²⁸ <http://www.kararevi.com/karars/791391#.UvzMxkU5nIU>, (10.02.2014)

Yukarıda anlatıldığı şekliyle ortaya çıkan müteselsil sorumluluğun uygulanmasının nasıl olacağı ise Danıştay 9’uncu Dairesi’nin 08.10.2008 tarih ve E.2007/3195,K.2008/4481 sayılı kararında³²⁹ aşağıdaki gibi açıklanmıştır;

“Anılan tebliğ hükümlerinde, verginin, mükellef adına tarh ve tahakkuk ettirileceği ve öncelikle mükelleften aranılacağı, mükellef dışındaki kişilerden (müteselsil sorumludan) yapılacak takibe ise ödeme emri tebliği suretiyle başlanılacağı belirtilmiş, bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak; mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması, veya kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

Diğer bir ifadeyle, müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen verginin tahsiline yönelik olduğu anlaşılmaktadır.”

Yani müteselsil sorumlu tutulan kişiler için öngörülen sorumluluk çerçevesinde haklarında takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergilerin, miktar ve mahiyetinin kesinleşmesinden sonra müteselsil sorumlu tutulan kişilerden müteselsil sorumluluk kapsamında istenmesi mümkün olacaktır.

AATUHK’nun A/1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği ve yukarıda yer alan Danıştay kararında müteselsil sorumluluk aşamasında takibatın öncelikle mükellef kurumdan daha sonra müteselsil sorumlulardan aranılacağı belirtilmiştir.

AATUHK’nun 35’inci maddesinde bu sorumluluğun sermaye hisseleri oranında olacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu perde arkasındaki kişiler için böyle bir oran söz konusu değildir. Ancak A/1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği’nin 7’nci bölümünde

³²⁹ http://www.kararevi.com/karars/805503_danistav-e-2007-3195-k-2008-4481#.UvzOAUU5nIU, (10.02.2014)

ortaklık yapısının belirlenmediği durumlarda sorumluluğun müteselsilen tüm ortaklara ait olduğu hüküm altına alınmıştır. Tebliğin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir;

“6762 sayılı Kanunun 540 inci maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35 inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kamuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.”

Dolayısıyla Ticaret Sicil Gazetesinde ve vergi dairesindeki resmi kayıtlarda şirketin resmi yöneticisi yer almadığından, harici delillendirme ve done çalışmaları neticesinde tespit edilen Y kişinin A/1 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği'nde yer alan *“aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükme bağlanmıştır”* hükmü uyarınca şirketi temsile mezun olacağı kanaatindeyiz.

5.4.3.3 AATUHK'da Yer Alan İhtiyati Tahakkuk Hükümü

AATUHK'nun gerekçesinde bu kanunun amaçlarından biri *“kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek”*³³⁰ şeklinde tanımlanmıştır.

AATUHK'nun 17'nci maddesinde ihtiyati tahakkuk müessesesi hükme bağlanmış ve amme alacağının tehlikeye girdiği hallerde henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için ihtiyati haciz uygulanması mümkün kılınmıştır.

AATUHK'nun 17'nci maddesinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir;

“Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi

³³⁰ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_savili_kanun.pdf, (10.02.2014)

üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir.

1...

2...

3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse.”

AATUHK'nun 17/3 maddesinde yer alan bu hüküm, uygulamada zaman zaman görüldüğü gibi, vergiye tabi faaliyetlerin paravan firmalar aracılığı ile yürüterek vergi kaçakçılığı yapanların borçlu oldukları amme alacaklarının korunması ile ilgilidir.

AATUHK'nun 18'inci maddesinde ise teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edildiği takdirde ihtiyati haczin bu teşebbüsten faydalananlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir. İlgili madde hükmü aşağıdaki gibidir;

“Madde 18: İhtiyati Tahakkukun Neticeleri

...

17 nci maddenin 3 üncü bendine giren hallerde ihtiyati haciz muvazaalı teşebbüsten vergi ve resim bakımından **faydalananların malları hakkında tatbik olunur.**”

AATUHK'nun 18/3 maddesinde; teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk muvazaalı teşebbüsten(paravan firmadan) vergi ve resim bakımından yararlananların, başka bir ifade ile vergi kaçakçılığını paravan firma aracılığı ile yapanların mal varlığına konacaktır. Paravan firmanın işleticisi durumunda görülenler zaten varlıksız kimselerdir³³¹. Paravan firma yöneticisi görünür duruma getirilmeleri de varlıklarının olmayışı nedenine dayanır³³².

Doktrinde Özbacı'ya ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir;

³³¹ Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar*, s.556.

³³² Özbacı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar*, s.559.

“İhtiyati tahakkuk, asıl borçlunun (muvazaalı teşebbüsten yararlananların) tahakkuk etmemiş amme borçları için yapılacak ve 18. Maddenin üçüncü fıkrası uyarınca derhal ihtiyati haciz uygulanacaktır. Fakat ihtiyati haciz nedenlerinin tespit edildiği 13.maddede bu duruma yer verilmemiştir. Dolayısı ile belirtilen durumda muvazaalı teşebbüsten yararlananların tahakkuku itibariyle kesinleşmiş fakat ödeme vadesi gelmemiş veya ödeme vadesi de geldiği halde henüz ödeme emri çıkarılmamış borçları için ihtiyati haciz uygulanmasını imkanını veren hüküm yoktur. Bunun büyük bir zaaf teşkil ettiği açıktır. Bu zaafın, pratik planda, henüz tahakkuk etmemiş borçlarla ilgili tahakkukun yüksek tutarlar üzerinden yapılmak suretiyle telafi edilebileceği söylenebilir.”³³³

Konu hakkında AATUHK’nun 17/3. Maddesinin gerekçesi aşağıdaki gibidir;

“3’ncü bent teşebbüsün muvazaalı olduğu ve tahkikatta başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi halinde kamu idaresine ihtiyati tahakkuk müessesinden faydalanmak imkânını vermektedir. Filhakika bâzı suiniyet erbabı kimseler kukla mükellefler kullanmak suretiyle vergi kaçırmakta ve gerek kamu idarelerini ve gerek diirüst mükellefleri izrar etmektedirler. Meselâithal ettii bir partiyi son derece cüzi bir kârla kukla bir teşebbüse devretmekte, kukla müessese sözde büyük bir kârla üçüncü bir ele devretmektedir. Haddizatında satış, dorudan doruya birinci müesseseden 3’ncü müesseseye yapılmıştır. Birinci müessesenin kârı büyüktür.

Fakat bu kâr kukla müessese üzerinden görülmektedir. 3’ncü müessese de kayden yüksek fiyatla mubayaadan memmudur, çünkü satışlarından kâr az görünecektir. (Esasen kaçırılan vergi birinci ve 3’ncü müessese arasında paylaşılmaktadır.) Kukla müessese, varlığı olmayan bir mükelleftir ve onun adına tahakkuk edecek verginin tahsiline de imkân yoktur. Keza malât Muamele vergilerinde sinai tesisler iktidarı olmayan şahıslara kiraya verilmekte, hakikatta başkaları tarafından işletilerek kısa zamanda müessese üzerinde biriken yüksek vergilere mahalli tahsil bulunamamaktadır. Kukla müessese vergi cezalarına ait müeyyidelerin temdidinden kurtulmak için de cazip görülmektedir.

³³³Özbalcı, *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar*, s.560.

İşte bu haller hakkında delillerin elde edilmesi ihtiyati tahakkuk sebebi sayılmış ve hakiki müteşebbisler adına ihtiyaten tahakkuk ettirilecek vergilerin, bunların mallarına ihtiyati haciz tatbiki suretiyle teminat altına alınması sağlanmıştır.”³³⁴

Doktrinde ve kanun gerekçesinde ihtiyati tahakkuk, muvazaalı işlemlerde kamu alacağını teminat altına almak için paravan veya kanun gerekçesinde belirtilen kukla firmaların arkasındaki gerçek kişileri işaret etmekte ve bunlar adına takibatın yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Kanun koyucu ihtiyati tahakkuk müessesesini düzenleyerek, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmesi halinde, tahakkukun kesinleşmesini beklemeden bu teşebbüsten faydalanan kişilerin malları hakkında haciz tatbik edilmesini öngörmüştür.

Henüz kesin olmayan tahakkuklar için, muvazaalı teşebbüste bulunarak vergi kaçakçılığı ile hazine zararına sebebiyet veren kişiler hakkında haciz tatbik edildiğine göre; kanaatimizce soruşturma ve incelemeler neticesinde delillendirme çalışmaları ile ortaya konulan olayın gerçek mahiyeti, vergi inceleme raporları düzenlenerek açıklanır ise; artık kesinleşme aşamasına gelmiş tahakkuklar için de muvazaalı teşebbüste bulunanlar mal varlıkları ile amme alacağından sorumlu olmalıdır.

Örnek olayımızda mükellef kurum tarafından yapılan tüm iş ve işlemlerin aslında Y isimli şahıs tarafından muvazaalı bir şekilde yürütüldüğü tespit edilmişti. Bu durum AATUH'nun 17/3 ve 18'inci maddesinde yer alan ve yukarıdaki açıklamalara uymaktadır. Dolayısıyla mükellef kurum hakkında düzenlenen raporlarda yer alan vergi ve vergi ziyai cezalarının bu firma tarafından ödenmemesi durumunda, Y isimli şahsın ödenmeyen bu amme alacağından sorumlu olması gerektiği görüşündeyiz.

5.4.4. Perde Arkası Yöneticilerin Sorumluluğunda Çözüm Önerileri

Delillendirme çalışmaları ile perde arkasındaki kişiler, kuvvetli deliller ile ispatlanıp ortaya koyulabilirse VUK ve AATUHK'nun bazı hükümleri gereğince bu kişilerin ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulabileceğini yukarıdaki bölümde açıkladık.

³³⁴ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/cilt_3_6183_savili_kanun.pdf, (25.02.2014).

Ancak konu hakkında vergi hukukunda açık bir hüküm olmadığından yapılan tespit ve neticesinde bu kişiler adına düzenlenecek ödeme emirlerine itiraz edilebilecek ve konu yargıya taşınacaktır.

AATUHK'nun "Ödeme Emrine İtiraz" başlıklı 58'inci maddesinde kendisine ödeme emri tebliğ olunan mükellef böyle bir borcun olmadığı gerekçesiyle tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Ayrıca vergi mahkemesi kararlarının mükellef aleyhine sonuçlanması durumunda mükellef isterse bir üst yargı mercii nezdinde itiraz veya temyiz talebinde de bulunabilir.

Bu itiraz her mükellef için mümkün ancak ödeme emrinin açık bir kanun hükmüne dayanmadan düzenlenmesi, itiraz edecek kişilerin savlarını güçlendirecektir. Bundan dolayı perde arkasındaki kişilerin tespit ve sorumluluğunda, kanunlarımızda yer alan müesseseler ve buralarda yapılması öngörülen değişiklikler aşağıda açıklanmıştır.

5.4.4.1. Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Kurumsal Eşgüdüm

Vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkarılması ve yukarıda belirtilen hazine zararının tahsilinde gerçek sorumluların tespit edilip amme borçlarının bunlar adına takibinde vergi denetimi ve bu yapıdaki Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı'nın önemli bir misyonu vardır. Öncelikle 2011 yılında yeni bir döneme giren vergi denetim sistemi hakkında kısaca bilgi verelim.

646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim sisteminde değişikliklere gidilmiş olup, merkez vergi denetim birimlerinin kaldırılmasıyla beraber Maliye Bakanı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuş ve vergi denetimi tek çatıda toplanmıştır.

646 Sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname ile vergi denetim sisteminde yeni sayfa açılarak farklı bir organizasyon modeline geçilmiştir. Yeni düzenleme neticesinde, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanlıkları bünyesinde yer alan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları kaldırılarak "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı" kurulmuştur.

Bakan onayıyla ve doğrudan Vergi Denetim Kurulu Başkanına bağlı olarak aşağıda belirtilen Grup Başkanlıklarının oluşturulabileceği Kararnamede belirtilmiştir.

a) Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.

b) Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı.

c) Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı.

ç) Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı.

Kararnameye göre; Gelirler Başkontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Maliye Başmüfettişi, Maliye Müfettişi, Baş Hesap Uzmanı, Hesap Uzmanı ile bunların yardımcıları ve stajyerleri; “Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı”, “Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı” ve “Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı” bünyesinde görevlendirileceklerdir. Vergi Denetmenleri ve Vergi Denetmen Yardımcıları ise; “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı” bünyesinde görevlendirileceklerdir³³⁵.

Kurulun aldığı kararlar doğrultusunda İstanbul ve Ankara illerinde olmak üzere toplam 2 adet Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları (C Grubu) kurulmuştur³³⁶.

Vergi Denetim Kurulu 2012 yılı faaliyet raporuna göre³³⁷ Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları'nda çalışan vergi (Baş)müfettişi sayısı 81'dir. Aynı raporda kurul içerisindeki Vergi (Baş)Müfettişi ve yardımcı sayısı toplam 4.758'dir. Yani Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları'nda çalışan iş gücü kurulun %1,7'sini oluşturmaktadır. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları ve burada çalışan Vergi Müfettişlerinin çalışma amaç ve misyonları Vergi Denetim Kurulu 2012 yılı faaliyet raporunda aşağıdaki gibi belirtilmiştir.³³⁸

³³⁵ Mahmut Aydoğmuş, “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.276, Eylül 2011,s.61.

³³⁶http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosva%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, (25.02.2014)

³³⁷http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosva%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, (25.02.2014)

³³⁸http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosva%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf, (25.02.2014)

“Mükelleflerin Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabında yer alan ödevlere uyumunun tam olarak sağlanması yönünde çalışmalar yapılması,

-Vergi kayıp ve kaçığına neden olabilecek riskli alanlar ile risk unsurlarının tespiti yönünde araştırmalar yapılması ve bu kapsamda Başkanlık bilgisi dahilinde Bakanlık ilgili veri tabanı ve ambarlarından yararlanılması,

-Vergi kayıp ve kaçığın önlenmesine ilişkin olarak mevzuat ve uygulamaya yönelik öneri geliştirme çalışmaları yapılması, raporlar hazırlanması,

- Organize ve sistematik vergi kayıp ve kaçığına neden olan alanlara ilişkin inceleme yöntem ve teknikleri geliştirme faaliyetlerinde bulunulması, bu amaçla rehberler ve inceleme rapor örnekleri hazırlanması,

- Vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporları üzerinde yapacağı çalışmalarla vergi kaçırma türleri ve bunlarla mücadele yöntemleri konusunda tipoloji raporların oluşturulması,

-Vergisel boyutu da bulunan kaçakçılıkla mücadele alanında ilgili kamu kurum ve kuruluşlarıyla yakın işbirliği içinde olunması,

-Alan ile ilgili eğitim, konferans, sempozyum taleplerinden Başkanlıkça uygun görülenlerin karşılanması,

- Yukarıda belirtilen görev alanları ile ilgili strateji belgeleri, eylem planları ile yurtiçi ve yurtdışı gelişme ve toplantıların yakından takip edilmesi, Başkanlıkça belirlenen görevlendirmeler kapsamında bunlara katkıda bulunulması,

- Başkanlıkça uygun görülmesi durumunda ciddi organize vergi kaçakçılığı olayları ile ilgili inceleme faaliyetlerinin yürütülmesi veya bu konuda gerekli koordinasyonun sağlanması,

- Başkanlıkça verilecek benzeri diğer işlerin yapılması, Görev ve faaliyetleri esas itibarıyla Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri tarafından yerine getirilmektedir.

-Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamındaki fiillerin tespiti durumunda, vergi inceleme raporları ve Vergi Usul Kanununun 367 nci maddesi kapsamındaki vergi

suçu raporları, fiili tespit eden Vergi Müfettişlerince düzenlenmekte olup, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları, tipoloji çalışmalarında bu tür raporlardan faydalanmaktadırlar.”

Görüldüğü üzere Vergi Denetim Kurulu, Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grubu ile; kaçakçılığı önleme, tespit, araştırma ve inceleme yöntem ve teknikleri geliştirme konusunda çalışmalar yürütmek ve ciddi organize vergi kaçakçılığı ile ilgili inceleme yapmak veya koordinasyonu sağlamak görevlerini yerine getirilmektedir.

2012 yılında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları tarafından 18 konuda araştırma yürütülmüştür. Yürütülen bu araştırmalar sonucunda elde edilen veriler değerlendirilerek incelenmesi uygun görülen sektörler incelemeye alınmıştır. Yürütülen araştırma konuları aşağıdaki gibidir³³⁹;

- Tütün ve Tütün Mamulleri ile Mücadeleye Yönelik Yapılan Çalışmalar
- Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadeleye Yönelik Yapılan Çalışmalar
- Lüks Oto İthalatı Sırasında ÖTV Aşındırmasını Önlemeye Yönelik Yapılan Çalışmalar
- Jet Yakıtının Amaç Dışı Kullanımını Önlemeye Yönelik Yapılan Çalışmalar
- Konut Kredili Gayrimenkul Satışına Yönelik Yapılan Çalışmalar
- 2009 Yılı Motorlu Taşıtlı Araçlarında Uygulanan ÖTV İndirimine Yönelik Yapılan Çalışmalar
- İndirimli Deniz Yakıtının Amaç Dışı Kullanımını Önlemeye Yönelik Yapılan Çalışmalar
- Aerosol Üretiminde Kullanılan LPG Hakkında Yapılan Çalışmalar

Vergi Denetiminde yeniden yapılanma ile vergi denetim elemanları arasındaki uzmanlaşma, vergi kayıp kaçacağını tespit etme ve bunun önüne geçme adına önemli bir adımdır. Bu durumda Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıkları'nda

³³⁹http://www.vdk.gov.tr/File/?path=ROOT%2fDocuments%2fDosya%2fvergi+denetim+kurulu_200513.pdf
(25.02.2014)

çalışan vergi müfettişlerinin çalışmaları kayıtdışı ekonomi ile mücadelede çok önemli bir konumdadır. Ancak bu birimde çalışan denetim elemanlarının para hareketlerinin izini sürmesi açısından BDDK murakıpları, enerji piyasası ve vergi mevzuatının uyumlaştırması için EPDK Uzmanları, Suç örgütleri ve vergi kaçakçılığının gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ve sorumlu tutulması açısından Emniyet Genel Müdürlüğü KOM Daire Başkanlığı ve Cumhuriyet Başsavcılıklarındaki organize vergi kaçakçılığında uzman Cumhuriyet Savcıları ile koordineli çalışması hatta bu kişilerden oluşacak ayrı bir kurumda bu birimlerde çalışan uzman kişilerin birlikte çalışmalarına zemin hazırlanmalıdır. Hatta bu birimde çalışanlara geniş yetkiler verilmelidir. Böylece verilerin zamanında, hızlı ve etkin olarak değerlendirilebileceği ve delillerin karartılmadan kayıp kaçağa müdahale edilebileceği kanaatindeyiz.

5.4.4.2. Kurumsal Eşgüdümde Belçika Örneği

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede kurumlar arası eşgüdümün önemini yukarıda anlatmıştık. Avrupa Birliği ülkelerinden Belçika’da vergi kaçakçılığı konusunda uzmanlaşmış bir ekibin oluşturulduğu, geniş yetkiler verildiği ve bunda başarılı olduğu görülmüştür. Belçika’daki bu sisteme ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir;

“Belçika Vergi İdaresinin merkez teşkilatı bir genel müdürlük makamı ve her biri kendi içinde alt bölümlere ayrılmış servislerden oluşmaktadır.

Vergi İdaresi bünyesindeki mükellef beyannamelerinin denetimi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele işleri merkez teşkilatınca organize edilir. Merkezi idare, gerektiğinde uygulama birliği sağlamak amacıyla özel denetim talimatları yayınlar.

Taşra teşkilatı, coğrafi olarak çeşitli bölgelere ayrılmıştır. Ek olarak, vergileme konusunda destek hizmetleri vermek üzere bir araştırma hizmetleri müdürlüğü bulunmaktadır. Bu müdürlük, merkez teşkilatının isteği üzerine vergi kaçakçılığı konusunda da araştırmalar yapar.

Ulusal ölçekte faaliyet gösteren ve bilhassa da vergi kaçakçılığı konusunda uzmanlaşmış olan bir özel birim kurulmuştur: ISI - Inspection Spéciale des Impôts. Uzman Vergi Müfettişliği (ISI) 14 Aralık 1978 tarihli Kraliyet Kararnamesi ile ihdas edilmiş ve bütün vergi türlerinde ihtisas sahibi olacak şekilde bir tür “vergi komandosu” gibi oluşturulmuştur. ISI, kendisinden önce mevcut diğer tüm araştırma servislerinin yerini

almıştır. Görevi kaçakçılık yöntemlerini ve büyük vergi kaçaklarını ortaya çıkartmaktadır. Görev alanları, KDV, Gümrük vergileri ve dolaysız vergileri içermektedir.

ISI mensupları, Belçika Maliye Bakanlığının “kaçakçı avcısı” gibi görülebilir. Bağımsız çalışan bu Kurul, belli bir bölge ile sınırlı olmaksızın ülke genelinde yetkilendirilmiş olan bir birimdir. Bu hareket serbestisi, onlara bütün ülkeyi kapsayacak şekilde sektör incelemeleri yapabilme olanağı da vermektedir. ISI bünyesinde, kendi alanlarında çok iyi derecede uzmanlaşmış olmaları sebebiyle Maliye Bakanlığı dışındaki diğer bakanlıklardan getirilen mufettişler de yer almaktadır.”³⁴⁰

5.4.4.3. Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması

MK'nın 2'nci maddesi dürüst davranmayı tanımlamıştır. Buna göre “Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.”³⁴¹

MK'nın 2'nci maddesi bütün hukukumuz bakımından geçerli ve önemli bir kural getirmektedir³⁴². Bunlardan birincisi her somut olayda hakların kullanılmasının kapsam ve içeriğini sınırlayan dürüst davranma, ikincisi hakların kötü kullanılmasının sonucunu gösteren ve bunun hukuk tarafından korunmayacağını bildiren hakkın kötüye kullanımudur³⁴³.

Hakların kötüye kullanımının örneklerinden biri şirketlerin muvazaa ile bazı iş ve işlemlerini manipüle etmesidir. Muvazaalı işlemlerin ortaya çıkarılması ve ilgili kişilerin sorumlu tutulmasına ilişkin tüzel kişilik perdesinin aralanması teorisi vergi hukukunda önem arz etmektedir.

Türkiye’de özel hukuk alanında, özellikle borçlar hukuku, ticaret hukuku, şirketler hukuku, rekabet hukuku, bankacılık hukuku ve iş hukuku alanında kimi uygulamalar ve

³⁴⁰ Can Doğan-Tuncay Kapusuzoğlu, “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.283,Mart 2005,s.22.

³⁴¹ <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4721.html>, (18.02.2014).

³⁴² I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

<http://dosva.marmara.edu.tr/huk/Sempozumvay%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininalanmas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf>, (18.02.2014).

³⁴³ I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

<http://dosva.marmara.edu.tr/huk/Sempozumvay%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininalanmas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf>, (18.02.2014).

teorik yaklaşımlar bulunsa da, vergi hukuku alanında konu ile ilgili değerlendirme ve uygulamaların henüz yeterli olduğunu söylemek olanaklı değildir³⁴⁴.

Vergilerin yasallığı ilkesi ile bu ilkenin "vergilendirmede genişletici yorum yasağı" şeklindeki alt ilkesi bir sınır çizmek durumundadır³⁴⁵. Öte yandan vergi mevzuatında vergi konularının doğal olarak sınırlarının net olarak çizilmesi ve bu kapsamda idareye tanınan takdir yetkisinin sınırlı olması, idarenin yetkilerinin kural olarak bağlı yetki biçiminde belirlenmiş olması da, söz konusu teorilerin vergi hukukunda kullanılabilirliğini sınırlandırmaktadır³⁴⁶.

Doktrinde ise, tüzel kişiliğin ayrılık ilkesinin ileri sürülmesinin MK'nın 2'nci maddesi anlamında açıkça hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olduğu hallerde, perdeyi kaldırma teorisinin dürüstlük kuralına dayalı olarak uygulanabileceği belirtilmektedir³⁴⁷.

Perdeyi kaldırma ilkesi bilindiği gibi tüzel kişilerin iyi niyet kurallarına aykırı şekilde yaptıkları fiillerden dolayı ortakların ve yöneticilerin sorumluluktan kaçınmalarını engellemek için Anglosakson ve Kara Avrupası hukukunda geliştirilmiş bir kavramdır³⁴⁸.

Birçok Avrupa ülkesi ve ABD mahkemeleri ile Avrupa Toplulukları Adalet Divanı'nın uygulamalarında değişik adlar altında kabul gören perdeyi kaldırma teorisi [lifting the corporate veil ya da disregard of legal entity (ing.), non-reconnaissance de la personne morale (fr.), Durchgriff (alm.)]; Türk mahkeme uygulamasında, ismen zikredilmemekle birlikte vergisel yükümlülüklerin aidiyetine ilişkin olarak Danıştay içtihatlarında "mücerret hukuki durumun değil, fiili durumun esas alınması" nitelendirmesi ile kabul görmektedir³⁴⁹.

Tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına ilişkin Emrullah KERVANKIRAN'nın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

³⁴⁴ Malik Günday, "Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir Mi?", **Vergi sorunları Dergisi**, Sayı.259,Nisan 2010,s.65.

³⁴⁵ Bumin Doğrusöz, "Tüzel kişilik perdesinin aralanması veya kaldırılması", **Referans Gazetesi**, (18.02.2014).

³⁴⁶ Doğrusöz, *Tüzel kişilik perdesinin aralanması veya kaldırılması*.

³⁴⁷ Tekinlap, s.396.

³⁴⁸ I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

<http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumvay%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininaralanmas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf>, (18.02.2014).

³⁴⁹ Tekinalp,s.389-390.

“Sınırlı sorumluluk ilkesinin ekonomik hayatta girişimciler için serbest bir hareket alanı sağladığı artık genel kabul gören bir vakiydir. Girişimciler için sınırlı sorumluluk prensibi olmadan ticari faaliyetlere atılarak yatırım yapmaları ve sorumluluk altına girmeleri artık mümkün görünmemektedir. Ancak diğer taraftan bu durumun alacaklılar için bir tehlike oluşturduğunu da göz ardı etmemek gerekir. Tüzel kişi bir ortaklıkta sınırlı sorumluluk ilkesinin bilinçli bir şekilde alacaklıların menfaatlerine zarar verecek şekilde kötüye kullanılması uygulamada ortaya çıkan durumlardan biridir. Bu gibi durumlarda alacaklıların haklarını korumak için AngloSakson ve Kara Avrupası hukuk sistemlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması Teorisi“ (Durhgriffshaftung) geliştirilerek, tüzel kişiliğin arkasına sığınarak tüzel kişiliği kötüye kullanan ortakları sorumlu tutma imkânı doğmuştur. Böylece alacaklılarına karşı sadece kendi malvarlığı ile sorumlu olan bir sermaye ortaklığının borçlarından dolayı ortaklara da müracaat imkânı doğmuş olmaktadır. Böyle bir durumda ortakların sorumluluğu sınırsızdır”³⁵⁰.

Teoriye bu ismin verilmesinin sebebi hukuki sorumluluktan kaçınmak amacıyla farklı tüzel kişilik savunması yapan kişilerin tüzel kişilik perdesi arkasına saklanmaya çalışmalarına karşılık tüzel kişiliğin yok sayılmasıyla veya bu perdenin aralanması suretiyle perdenin arkasındaki gerçek yükümlünün borçtan sorumlu tutulabilmesidir³⁵¹.

Perdeyi kaldırma teorisi ile tüzel kişiliklerin ayrılık ilkesinin kötüye kullanıldığı durumlarda, tüzel kişilik dikkate alınmamakta, yani yokmuş gibi hareket edilmekte ve ayrı tüzel kişilik savunmasından yararlanmak isteyenlere izin verilmemektedir³⁵².

Tüzel kişiliğe ilişkin doktrinde Malik GÜNDAY’ın açıklamaları aşağıdaki gibidir;

“Tüzel kişi kendini oluşturan kişilerden ve organlarının üyelerinden bağımsız bir kişiliğe ve kendine ait ayrı bir malvarlığına sahiptir. Tüzel kişi ile üyeleri arasındaki bu şahıs ve mal varlığı ilkesine rağmen uygulamada öyle durumlar ortaya çıkabilir ki, bu tür durumlarda ayrılık ilkesinin uygulanmasının hakkaniyet düşüncesi ile bağdaşmasından söz etmek mümkün olmayabilir. Dolayısıyla bu gibi hallerde, üyelere

³⁵⁰ Emrullah Kervankıran, “Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi’nin Kaldırılması”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XI, (2007),s.3–4.

³⁵¹ I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

<http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumvav%C4%B1nlar%C4%B1/t%C3%BCzelki%C5%9Fillikperdesininaralannas%C4%B1/aciliskonusmalari.pdf> ,(18.02.2014).

³⁵² Tekinalp,s.387.

ilişkin bazı hususların tüzel kişiye izafe edilmesi ya da tüzel kişinin borçlarından dolayı, sadece kendi malvarlığı yerine, arkasında bulunan üyelerinin de malvarlıklarına müracaat edilmesi gerekebilir. Diğer bir ifade ile tüzel kişinin arkasındaki kişilere (gerçek veya tüzel) uzanılarak, onlar da ön plana çıkarılabilir.

Kişiler, tüzel kişinin ardına kendilerine yönelik yasaklayıcı ya da emredici bir hükmü bertaraf etmek amacıyla gizleniyorlarsa, bu MK'nın 2'nci maddesine aykırı bir davranış olur ve bu durumda da tüzel kişi hiç nazara alınmadan tabana nüfuz edilir. Bu tür tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasını gerektiren fiiller genellikle kanuna karşı hile amaçlıdır.

Tüzel kişilik perdesi, MK'nın 2'nci maddesinde ifade edilen, hakkın kötüye kullanılması söz konusu ise kaldırılmalıdır. Daha açık ifade edilirse, tüzel kişilik kurma ya da varolan tüzel kişilikten yararlanma, onun ardına saklanma yoluyla kanuna karşı hile yapılması, sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün ihlal edilmesi ya da üçüncü kişilere zarar verme amacının güdülmesi halinde tüzel kişilik perdesinin kaldırılması gerekir.

“353

Hukukumuzda, hukuki durumun değil gerçek fiili durumun esas alınması, gerektiğinde tüzel kişi perdesinin kaldırılabilmesine dair bilinen en eski kararı, Danıştay 4'üncü Dairesi' nin E.1961/4471, K.1962/644 sayılı kararıdır. Kararda; esasen vergi kanunları hadiseleri mücerret hukuki durum olarak değil, fiili durum olarak mütalaa eder³⁵⁴. Hadisede, “*davacının ortağı bulunduğu Limited Şirketi, beşi aynı ve diğer ikisi bir soyadını taşıyan ortaklardan kurulmuş olup, bu durumdan bil istifade ortakların şahsi menfaatlerini korumak hususunda her kararı istedikleri şekilde almaları mümkün bulunmaktadır.*” diyerek tüzel kişilik perdesini kaldırmıştır³⁵⁵.

Seven Vural ve Göksoy Y.Can'ın ülkemizdeki yargı sisteminin tüzel kişilik perdesinin kaldırılmasına ilişkin değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir;

“İzmir 4'üncü Asliye Ticaret Mahkemesinin E. 2002/843, K. 2005/64 sayılı ve 17.02.2005 tarihli kararı ile bu kararın onanmasına ilişkin Yargıtay 19. HD.'nin E.

³⁵³ Günday,s.65.

³⁵⁴ Ali Nazım Sözer, **Hukukta Yöntembilim**, 3.Baskı, İstanbul: Beta, 2012, s.130.

³⁵⁵ Ünal Tekinalp / Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, İstanbul: Beta, Gözden Geçirilmiş, Geliştirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Mart 2000, s.97.

2005/8774, K. 2006/5232 sayılı ve 15.05.2006 tarihli kararı, tespit ettiğimiz kadarıyla, perdeyi kaldırma teorisinin Türk mahkemeleri tarafından ismen zikredilmek suretiyle uygulandığı ilk uygulamalardır. Yerel mahkeme kararında, MK'nun 2'nci maddesinin ifadesini bulan dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı hukuki dayanak gösterilmek suretiyle, açıkça perdeyi kaldırma teorisine dayanılmıştır. Yargıtay 19'uncu Dairesi'nin onama kararında ise, diğer gerekçeler yanında, "... tüzel kişilik perdesinin kaldırılarak davalıların sorumlu tutulmasında bir isabetsizlik bulunmamasına ..." ifadesine yer verilmek suretiyle, perdeyi kaldırma kavramının varlığı Yargıtay tarafından açıkça tanınmıştır. Böylelikle, perdeyi kaldırma teorisinin, MK'nun 2'nci maddesinde ifadesini bulan dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı çerçevesinde Türk mahkemelerince uygulanması konusunda bir kapı açılmıştır."³⁵⁶

Yukarıda anlatılanlardan anlaşılacağı üzere tüzel kişilik perdesi, teoride şirket ortaklarının muvazaası ile bazı işlemlerini şirket üzerinden yürütmesi veya bu kişilerin farklı firmalar kurarak hazine zararına sebebiyet vermesi gibi nedenlerle şirket ortak ve yöneticilerinin sorumluluğunun, şirket tüzel kişisi değil ortak veya yöneticiler nezdinde yürütülmesi gerektiğini ele almıştır. Vergi hukukumuzda konu hakkında net hükümler bulunmasa da çeşitli yargı kararları gerçek kişilerin sorumlu tutulabileceği yönündedir.

Şirketlerin ortaklık yapısının dışında şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tespit edilmesi halinde de şirket tüzel kişiliği perdesinin aralanması gerektiği, bu durumun MK'nun 2'nci maddesi kapsamında değerlendirilerek kanunların vermiş olduğu hakları kötüye kullanan ve böylece hazine zararına sebebiyet veren kişilerin sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz.

5.4.4.4. AATUHK'da Yapılması Gereken Düzenleme

AATUHK'un 17/3 maddesinde, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edildiği takdirde yapılacak ön hesaplamalara göre belirlenen tutarlar üzerinden ihtiyati tahakkuk, aynı kanun'un 18'inci maddesinde ise teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde

³⁵⁶Seven Vural, Göksoy Y.Can, "Ticaret Şirketlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması (Bir Kararın Değerlendirilmesi)" **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 80, Sayı.6, 2006, s.2459.

edildiği takdirde ihtiyati haczin bu teşebbüsten faydalananlar hakkında uygulanacağı belirtilmiştir.

Kanun, ihtiyaten amme alacağını garanti altına almak için böyle durumlarda tahakkukun kesinleşmesini beklemeden haciz yapılmasını öngörmüştür. Ancak yapılan incelemeler neticesinde düzenlenen raporlardaki vergi tarhiyatlarının kesinleşmesi halinde AATUHK'a istinaden ödeme emirleri mükellef kurum adına düzenlenmektedir. Mükellef kurumdan kanuni süreç içerisinde bu amme alacağının tahsil edilememesi halinde AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesi uyarınca kanuni temsilciler, şahsi mal varlıkları ile amme alacağının ödenmesinden sorumlu olacaktır. Ancak kanuni temsilcilerin muvazaa ile şirketlere tescil ettirildiği, şirketin gerçekte farklı kişilerin aidiyetinde olduğu, tüm iş ve işlemlerin bu gerçek kişilerce sevk ve idare edildiğine dair delillerin ortaya konulup ispatlandığı takdirde bu gerçek kişilerin amme borçlarının tahsiline ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Bu durumda şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kişilerin müteselsil sorumlu olduğuna ve ödeme emirlerinin bu kişiler adına düzenlenmesi gerektiğine dair kanuni düzenleme yapılması gerekmektedir.

5.4.4.5. Sahte Fatura Düzenleyen Kişilerden Teminat İsteme ve Bu Kişilere Ticaret Yasağı

Sahte belge düzenleme ve/veya sahte belge kullanma fiilinin azaltılmasına yönelik; vergi mevzuatımıza 11.04.2013 tarihli 6455 Sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile VUK'a 153/A maddesi eklenmiştir. Söz konusu maddede sahte belge düzenleyenler ile sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarıyla ilgili hükümler getirilmiştir.

Kanun'un gerekçesinde "*Ülkemizde sahte belge düzenleme fiilinin yaygınlığından dolayı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla vergi incelemeleri yapması gereken vergi inceleme elemanları çalışmalarının büyük bir bölümünü, sahte fatura düzenleyen mükellefleri ve bu mükelleflerden mal ve hizmet alan kişileri araştırmaya ve gerekli işlemleri yapmaya ayırmaktadır. Vergi daireleri de aynı şekilde bu mükelleflerin sebep oldukları iş yükünden dolayı asli görevlerini verimli bir şekilde yerine getirememektedir. Vergi*

daireleri söz konusu mükelleflerin terkin işleminden sonra yeniden mükellefiyet tesisi yapmamaları yönünde vergi kanunlarımızda idari tedbir niteliğinde herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.”³⁵⁷ açıklamalarına yer verilmiştir.

Yeni getirilen hükümlerle, sahte belge düzenleyenler aynı fiili tekrarlamaları zorlaştırılarak, inceleme elemanları ve vergi daireleri zamanlarını asli görevlerine daha çok ayırmasına, sahteciliğin engellenmesine, vergi gelirlerinin istenilen seviyelere çıkmasına katkı sağlanmasına, haksız yere ödenen katma değer vergisi iadelerinin önüne geçilmesine katkı da bulanacaktır³⁵⁸.

VUK'un 153/A maddesinde sahte belge düzenleyen mükelleflerle ilgili işlemler nedeniyle teminat gösterilme yükümlülüğü getirilmiştir. 2014 yılı için belirlenen 75.000 TL teminat tutarının artırılması gerekir.

Yeniden mükellefiyet tesis edilen kişi veya kurumların söz konusu fiilleri tekrar işlemiş olduğunun tespit edilmesi halinde VUK'un 160'ıncı maddesinin üçüncü fıkrasına göre mükellefiyetleri terkin edileceği, altı yıl süreyle vergi teşvik ve desteklerden yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. 2014 yılında getirilen bu düzenleme şüphesiz sahte fatura düzenlemeyi azaltacaktır. Ancak resmiyette sahte faturaları düzenleyen kişiler birileri tarafından kullanıldığı için bu kanuni düzenleme asıl failleri kapsamamaktadır. Dolayısıyla yukarıda anlatılan gerekçelerdeki gibi asıl sahte fatura düzenleme organizasyonunu sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kanun hükmünün bunlar adına da uygulanması yerinde olacaktır. Hatta sahte fatura düzenlemenin önüne geçilmek isteniyor ise sahte fatura düzenleyen kişilerin bir daha hiçbir ticari faaliyet yapamayacağı da bu kanun maddesinde hüküm altına alınmalıdır.

³⁵⁷ Faruk Gönkayalı-Erol Çolak, “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.304, Ocak 2014, s.129.

³⁵⁸ Gönkayalı-Çolak,s.129.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi, kamu kesimi açısından bir finansman kaynağıdır. Vergilendirme, devlet ve mükellef arasında borç-alacak ilişkisidir ve bu ilişkide taraflar, vergi alacaklısı ve vergi borçlusudur. Vergi alacaklısı konumunda olan devlettir. Vergi borçlusunu ise vergi kanunlarına göre kendisine vergi terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Üzerine vergi borcu terettüp eden bu gerçek veya tüzel kişiler vergi hukukunda mükellef olarak tanımlanır.

Vergi borçlusunu gerçek veya tüzel kişinin ödemek ile yükümlü olduğu vergi, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Devletin mükelleften alacağı sadece vergi değildir. Gecikme faizi, gecikme zammı, pişmanlık zammı ve tecil faizi gibi alacaklar da vergiye bağlı fer'i nitelikteki vergi alacaklarıdır.

Asıl vergi borçlusunu mükellef olmakla beraber devlet, vergi tahsilatını kolaylaştırmak, hızlandırmak ve vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile ilişki içinde olan üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmuştur. Böylece verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi vergi sorumlusu olacaktır.

Mükelleflerin gerçeğe aykırı bildirimde bulunup muvazaa ile vergi sorumluluğundan kurtulmak istemeleri vergi kayıp kaçığı adına önemli bir sorundur. Bu sorun VUK'un 11'inci maddesindeki "*alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisusluk nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*" hükmü ile aşılmaya çalışılmıştır. Böylece vergi kesintisi yapmak ile sorumlu olan kişiler bu sorumluluğu, muvazaa ile manipüle edemeyecektir.

Şirketlerin ödeyemediği vergi borcundan, mükellef kurumun tüzel kişiliğe bağlı resmi ortakları sorumludurlar. Fakat günümüzde vergi kaçakçılığına sebebiyet verip, vergi borcunu ödeme ve hapis cezası ile karşılaşmak istemeyen kişiler, başkası üzerine şirket kurarak bu sorumluluktan kaçmak istemektedirler.

Bu kişilerin, yapılacak vergi incelemeleri ve soruşturmalar neticesinde tespit edilmesi halinde, ödenmeyen amme alacağından sorumlu tutulup tutulmayacağı hususunda AATUHK ve VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Tezimizde öncelikle kanuni temsilciye ilişkin temel kavramlar üzerinde durulmuş, daha sonra kanuni temsilciyi bir perde olarak kullanan gerçek kişilerin sorumluluğu üzerinde durulmuştur.

VUK'da asıl olan, vergi ödevlerinin mükelleflerin kendileri tarafından yerine getirilmesidir. Ancak küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişilerle toplulukların mükellef olması halinde; VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca kanuni temsilciler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olurlar. Ancak bu maddede kanuni temsilcilerin kim olduklarına ilişkin açıklama yer almamaktadır. Kanuni temsilcilerin belirlenmesiyle ilgili olarak Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No:1 tebliğinde açıklama yapılmıştır. Bu kişilerin kimler olduğu ve sorumlulukları konusunda Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve diğer mevzuata atıf yapılmıştır.

Kanuni temsilcilerin ödevleri, VUK'un ikinci kitabındaki 153 ile 257'nci maddeler arasında düzenlenmiştir. Bu ödevler; bildirimde bulunma, defter tutma, kayıtların tevsiki, kayıtların düzeni, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz, mükellefin incelenmesini kolaylaştıracak nitelikteki ödevler olarak kanun koyucu tarafından sıralanmıştır.

VUK'un ikinci kitabında yer almayan ancak kanun ve tebliğler ile mükellefin yerine getirmesi zorunlu kılınan; vergi, ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının ödenmesi, bilgi verme, Form Ba-Bs, ödeme kaydedici cihaz kullanımı gibi bazı ödevler de mükellefin ödevleri arasında yer almaktadır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, şirketler hukukunda ve vergi hukukunda birbirine yakın ancak farklı sınırlandırmalar ile tanımlanmıştır. Şirketler hukukunda sorumluluk, alacaklının hakkını elde edebilmek için el koyacağı malvarlığının hukuki durumu olarak tanımlanmaktadır. Şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı üçüncü kişilere karşı; sınırlı-sınırsız, doğrudan-dolaylı ve adi-müteselsil borçlu sıfatıyla sorumlulukları söz konusudur.

Vergi hukukundaki sorumluluk türleri ise; müşterek-müteselsil, sınırlı-sınırsız, kusurlu-kusursuz ve rücu edilebilen sorumluluktur.

Vergi mevzuatında, müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı; amme alacağını güvence altına almaktır. Özellikle kayıtdışı ekonominin bulunduğu ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde, vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulanmaktadır. Böylece amme alacağının ödenmesinden vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu birlikte müteselsilen sorumlu tutulurlar. Sınırlı ve sınırsız sorumluluğun vergi hukukundaki yeri ise limited şirket ortaklarının şirketin ödenmeyen vergi borçlarındaki sermaye oranı ile sorumluluğu gibidir.

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilci ve sorumlular TTK'ya göre belirlenmiştir. TTK'nın 329'uncu maddesine göre anonim şirketlerin pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Yine TTK'nın 359'uncu maddesinde anonim şirketlerinin esas sözleşme ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunacağı, 365'inci maddesinde ise anonim şirketlerin kanundaki istisnalar dışında yönetim kurulu tarafından yönetileceği ve temsil edileceği belirtilmiştir.

Limited şirketlerde temsil yetkisi TTK'nın 623'üncü maddesinde belirlenmiştir. Buna göre sözleşme ile limited şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Ancak ortaklardan en az birisinin şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Müdürler, tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidirler.

AATUHK'nun 35'inci maddesine göre limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Yani limited şirket ortaklarının her birinin vergi ve cezalardan sorumluluğu ortağın şirket sermayesindeki oranı kadar olur. Bu durumda sorumluluk mükellefin vergi borcunun tamamını değil belirli bir kısmını kapsadığı için bu sorumluluk türü sınırlı sorumluluktur.

VUK'un 10'uncu maddesi, tüzel kişilere düşen vergisel yükümlülüklerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini, temsilcilerin bu görevleri yerine

getirmemeleri yüzünden yükümlünün veya vergi sorumlularının mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların yasal temsilcilerin şahsi varlıklarından alınacağını hüküm altına almıştır. Buradaki sorumluk her hangi bir kusura bağlanmadığından vergi hukukundaki bu sorumluluk türü kusursuz sorumluluktur. Ancak VUK'un 359'uncu maddesindeki kaçakçılık suçlarında, sahte fatura veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellefler için VUK'un 306 Nolu Tebliği ile vergi idaresi, sorumluluğu mükellefin kusurunun tespiti halinde gerekli kılmıştır.

AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesinde tüzel kişiler, küçükler ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edileceği belirtilmiştir. Ancak kanuni temsilcilerin sorumluluğunun işletilebilmesi için kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Anonim şirket malvarlığından alınmayan kamu borçlarından dolayı sorumluluk, esas olarak yönetim kurulu üyelerine aittir. Dolayısıyla yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu borçları dolayısıyla mal varlığından tahsil edilememesi kaydıyla, şahsi mal varlıklarıyla da sınırsız ve müteselsil olarak sorumludurlar. Limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte ise öncelikle şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağının ait olduğu dönemde ve ödeme zamanında şirket ortakları sermaye hisseleri oranında sorumlu olacaktır. Limited şirketin kanuni temsilcisi olan şirket müdürü ise ödenmeyen amme alacağının tamamından sorumlu olacaktır.

Limited şirketlerde tahsil edilemeyen amme borçlarında borcun tamamı için şirketin kanuni temsilcisine gidilebileceği gibi, hisseleri oranında da ortaklara gidilebilecektir. Alacaklı kamu kurumu tahsilatı hızlandırmak için her ikisine birden aynı anda da gidebilecektir.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde AATUHK'un Mükerrer 35'inci maddesine istinaden bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen

sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceği tabiidir.

Anonim ve limited şirketlerin tüzel kişiliği ve yöneticileri bazında ödev ve sorumluluklara ilişkin değerlendirmelerin yanı sıra şirketlerin amaç dışı faaliyetlere hizmet etmesi halinde vergi kaçakçılığı yolu ile hazine zararına sebebiyet veren kişilerin sorumluluğu da tezimizde ayrıntılı olarak irdedeğimiz bir konudur.

Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı davranmak suretiyle hazine zararına sebebiyet vermek ve VUK'da belirtilen vergi suçlarını işlemek şeklinde tanımlanabilir.

Vergi kaçakçılığının belge düzenlememe, düşük bedelli satış faturası düzenleme, defter ve belge ibraz etmeme, ve sahte (naylon) fatura düzenleme ve kullanma gibi çeşitleri vardır.

Vergi kaçakçılığı neticesinde ortaya çıkan hazine zararını önlemek için alınan tedbirler ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede atılan adımlar ülkemizde kayıtdışı ekonominin azalması adına önem arz etmektedir. Alınan tedbirler ile vergi kaçakçılığının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Ancak vergi hukukunda hazineden kaçırılan paranın tekrar hazineye kazandırılmasına ilişkin kanuni düzenlemeler açıkca yer almadığından bu tür düzenlemelere ihtiyaç vardır.

VUK'a göre ticaret şirketlerinin vergi kanunlarına aykırı hareketlerden kaynaklanan vergi ve cezaları, ticaret şirketinin tüzel kişiliği adına kesilir. Ancak ticaret şirketlerinin kanuni temsilcilerinin bu şirketlere düşen ödevleri yerine getirmemeleri halinde şirketlerin varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve cezaları kanuni temsilcilerin varlıklarından alınır.

Vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin hükümlerin yer aldığı VUK'un 359'uncu maddesindeki suçları işleyenler için VUK'un 359 ve 360'ıncı maddelerinde öngörülen cezalar bu filleri işleyenler hakkında hükmolunur. Bu durum cezaların şahsiliği ilkesine de uygundur. Yani suçu kim işlemişse hürriyeti bağlayıcı cezaya o muhatap tutulacaktır. Bu kişinin şirketteki pozisyonu önemli değildir.

Ancak işletmelerde mal alım veya satımı sırasında birçok işlem gerçekleştiğinden vergi kaçakçılık suçunu teşkil edecek fiili tespit etmek çok zordur. Çünkü sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgenin kimin emir ve direktifleri ile düzenlendiğinin ortaya koyulması gerekmektedir Bu nedenle vergi kaçakçılık suçlarına ilişkin cezalar genellikle tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına hükmolunmaktadır.

Bu durumda şirketler, murahhas üyelere görev dağılımı yapıp ilgili departmanda sorumlu kişiye yetki vererek sorumluluğu bu yöneticiler ile sınırlandırmaktadır. Böylece kanuni temsilcilerin tamamı bu cezalar ile muhatap olmamaktadır.

VUK'un 333'üncü maddesi, kaçakçılık suçları açısından kaçakçılık suçu fiilini işleyeni sorumlu tutuyor. Bu durumda fiili işleyen kişi, şirketin kanuni temsilcisi olmasa dahi bu suçlardan dolayı cezaya hükmolunabilmektedir. Ancak vergi ve vergi ziyai cezalarının ödenmesinde şirket tüzel kişiliği yetersiz kalıyor ise bu vergi borcunun ödenmesinden sorumlu kişi vergi kanunlarına göre şirketin kanuni temsilcisidir.

Şirketi sevk ve idare edenler şirket ile resmi bağı olmayan kişiler ise; vergi kaçakçılığını araç olarak kullanan perde arkasındaki kişilerin, şirketin ödenemeyen vergi borçlarından mal varlığı ile sorumlu olmasına ilişkin bir düzenleme vergi hukukumuzda açıkça yer almamaktadır.

Vergi kaçakçılığında, türlü yöntemler ile yapılan ticari işten haberi olmayan vatandaşların üzerine açılan şirketler ile kaçakçılığı yapıp vergiyi gerçek anlamda ziya uğratan gerçek kişiler daha sonra ortadan kaybolmaktadır. Böylece kanuni temsilci, hiçbir geliri olmayan vatandaşlardan seçildiği için şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi aynı zamanda bu kişilerden de tahsil edilememektedir.

Çalışmamızda, vergi kaçakçılığının büyüklüğüne ve sektörel analizlere girilmemiş, amacı dışında kurulan şirketlerin hazineye verdiği zararın telafisinin yapılıp yapılamayacağına vergi hukuku açısından analizi ve öneriler üzerinde çalışılmıştır.

Kanuni temsilcisinin hiçbir geliri olmayan kişilerden oluştuğu şirketlerde vergi kayıp kaçığını tahsil etmek açısından perde arkasındaki kişilerin tespiti çok önemlidir. Vergi inceleme elemanının VUK'da yer alan görev ve yetkilerini kullanarak bu kişileri tespit etmesi çok zordur. Bu kişilerin tespiti klasik vergi inceleme yöntemlerini aşmakta ve harici done ve çalışmalara ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü vergi inceleme elemanı gerçek

mahiyetin tespitinde ancak mükellefin vereceği bilgiler ve veriler ışığında tespit yapılabilir. Vergi inceleme elemanı kendisine bilgi vermeyen kişi hakkında zorla bilgi isteyemez.

Mükelleflerin resmi ticari kimliğinin arkasına gizlenen kişilerin, aramalı incelemeler, yargı ve emniyet birimleri ile birlikte yapılan koordineli inceleme ve araştırmalar ile tespiti ise mümkündür.

Delillendirme çalışmaları ile perde arkasındaki kişiler ortaya koyulabilirse VUK ve AATUH'nun bazı hükümleri gereğince bu kişiler, ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulabilecektir. Ancak konu hakkında vergi hukukunda açık bir hüküm olmadığı için bu kişiler adına düzenlenecek ödeme emirlerine, asıl vergi kaçakçılığını yapan kişiler itiraz edebilecek ve konu yargıya taşınacaktır.

Basın ve medyada yer alan güncel haberler ile konuya ilişkin verdiğimiz örneklerin vergi kanunları karşısındaki analizi yaptık. Konunun Medeni Kanun'daki "Dürüstlük İlkesi" ve vergi kanunlarındaki "Yorum ve İspat" müessesesi ile tam olarak ortaya koyulamayacağı gördük. Böylece tezimiz bu yönüyle doğrulanmıştır.

Bundan dolayı perde arkasındaki kişilerin tespit ve sorumluluğunda, kanunlarımızda yer alan müesseselerde bir takım düzenlemeler yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Söz konusu öneriler aşağıdaki gibidir;

Perde Arkası Kişilerin Sorumlu Tutulabilmesi İçin VUK'da Önerilen Değişiklikler

VUK'un 3. Maddesi

Sahte fatura düzenlemek yolu ile hazine zararına sebebiyet vermek TCK'ya göre nitelikli dolandırıcılık suçu olarak değerlendirilmektedir. Olayın TCK kapsamında değerlendirilmesi ve delillendirme çalışmaları için vergi inceleme elemanlarının kullanamayacağı teknik ve fiziki takip neticesinde sahte fatura düzenleyen firmaların gerçek mahiyeti cumhuriyet savcılıklarınca ortaya koyulabilecektir. Böylece devletin bu birimlerindeki yetkili kişilerin koordineli çalışması ile ortaya çıkarılan kişilerin sorumluluğu vergi hukuku açısından da değerlendirilmelidir.

Sahte fatura düzenleyerek hazine zararına sebebiyet veren ancak muvazaa ile üzerinde mal varlığı olmayan kanuni temsilcilerin arkasında gizlenen kişiler, soruşturma

neticesindeki delillendirme çalışmaları ile tespit edilip ortaya koyulabildiği takdirde, VUK’da bu kişilerin ödenmeyen vergi borcundan ötürü sorumlu tutulmasına ilişkin açık bir hüküm konulması gerektiği kanaatindeyiz.

Bunlardan ilki VUK’un 3’üncü maddesindeki “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” hükmüdür. Bu maddenin uygulanmasına matuf çıkarılan tebliğ ve yargı kararları ile vergiye tabi olayların tespitinde her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkân sağlanmıştır. Ancak bu madde hükmü vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerde gerçek mahiyetin esas alınmasını belirtmiştir. Buradaki muamelelerden kasıt vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesindeki işlemlerdir. Başka bir ifade ile alım-satım, hizmetin görülmesi, ithalat, el değiştirmeler, kiralamalar vb. gibi çeşitli vergi konularını içeren olayların ortaya çıkmasında geçek mahiyet ne ise bunun tespiti her türlü delil ile tespit edilebilir.

Muvazaa halinde şirket tüzel kişiliği arkasında saklanan perde arkası gerçek yöneticileri sorumlu tutmak için VUK’un 3. maddesindeki hükmü, “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya neden olan kişilere ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” şeklinde değiştirmek yararlı olabilir. Böylece vergiyi doğuran olaya neden olan gerçek/tüzel kişilerin tespitinde gerçek mahiyet her türlü delil ile ispat edilebilecektir. Tezimizin ana konusunu içeren şirket tüzel kişiliği ve ortaklığını perde olarak kullanan gerçek kişiler, VUK’un bu hükmü ile vergiyi doğuran olay neticesinde tarh edilecek vergi ve cezalarından sorumlu olabileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu, vergi kanunlarında kanun şümulünden, tahsil aşamasına kadar olan süreçte vergilendirmedeki usule ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Dolayısıyla verginin borçlusu tarafından ödenme aşamasındaki tahsil usülleri hakkındaki hükümlere yer vermemektedir.

VUK’un yukarıda değinilen 3’üncü maddesinin önerimizdeki gibi değiştirilmesi halinde bu maddedeki değişiklik AATUHK’nu değiştiremeyeceğinden şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen amme alacağının perde arkasındaki gerçek kişilerden tahsilini mümkün kılmaz. Ancak VUK’un 3. maddesindeki, “*vergiyi doğuran olay ve bu olaya neden olan kişilere ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” hükmü, vergiyi doğuran olayda tespit edilen ve verginin konusunu oluşturan ticari faaliyetin bu kişilerce

yapıldığını ortaya koyar. Bu konu ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. Maddesinde yer alan ticari kazancın tarifine uygundur. Çalışmamızda kanun önerisi kısmına değinip konuyu burada noktalıyoruz.

Bundan sonra bu alanda çalışma yapacak araştırmacılar, perde arkasındaki gerçek kişilerin yapmış olduğu işin ticari kazanç faaliyetine girdiğini, bu faaliyete binaen ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiğini, muvazaa ile gizlenen kişilerin ticari kazanç elde etmek suretiyle aslında adi şirket kurduğunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Borçlar Kanunu açısından analiz edebilirler.

VUK'un 11. maddesi

Vergi Usul Kanunu'nda, perde arkasındaki kişileri sorumlu tutma açısından çalışma yapılabilecek bir diğer değişiklik önerisi VUK'un 11'inci maddesine ilişkindir. Mevcut kanun hükmüne göre, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden; sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Danıştay tarafından verilen çeşitli yargı kararlarda bu hükmün vergi ihtilaflarında da kullanılabileceği belirtmiştir. Dolayısıyla bu kanun maddesi, şirketlerin resmi kanuni temsilcilerinin arkasında gizlenen kişilerin sorumluluğu açısından değerlendirilebilecektir. Ancak amme alacağının tahsilinin tehlikeye atılmaması açısından kanun maddesinde açık bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

VUK'un 11'inci maddesinde yer alan bu hüküm vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine ödemek zorunda olanlar için düzenlenmiştir. Bu kanun hükmünü aşağıdaki gibi düzenlemek perde arkasındaki gerçek kişileri sorumlu tutmak açısından yerinde olacaktır;

“MADDE 11 – Vergi kesenlerin ve Ödeyenlerin Sorumluluğu

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar ve mükellefe ait vergiyi vergi dairesine ödeyecekler; verginin kesilmesinden ve vergi dairesine ödenmesinden sorumludurlar.

...

mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanlar ile mükellefe ait vergiyi ödeyenler, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (4369 sayılı Kanunun 81/A-28 nci maddesiyle değiştirilen ibare) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.”

Kanun maddesi, önerimizdeki hali ile verginin ödenmesinden “*menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar*” hükmü gereği perde arkasındaki kişileri sorumlu tutacaktır.

Perde Arkası Kişilerin Sorumlu Tutulabilmesi İçin AATUHK’da Önerilen Değişiklikler

AATUHK’nun getiriliş amacı kanun gerekçesinde, kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak amme alacağını kolayca tahsil etmek şeklinde belirtilmiştir. AATUHK’nun 17’nci maddesinde ise ihtiyati tahakkuk müessesesi hükme bağlanarak, amme alacağının tehlikeye girdiği hallerde henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için ihtiyati haciz uygulanması mümkün kılınmıştır. İhtiyati tahakkuk ve dolaylı olarak ihtiyati haczin yapılma şartlarından biri, teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edildiği takdirde bu kişiler için de ihtiyati hacze gidilebileceğidir.

Böylece teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse ihtiyati haciz, muvazaalı teşebbüsten (vergi kaçakçılığını gerçekleştiren perde arkası kişilerden) yararlananların mal varlığına konacaktır.

Muvazaalı teşebbüste bulunarak vergi kaçakçılığı ile hazine zararına sebebiyet veren kişiler hakkında ihtiyaten haciz tatbik edildiğine göre; soruşturma ve incelemeler neticesinde delillendirme çalışmaları ile olayın gerçek mahiyeti ortaya konulabiliyor ise; artık kesinleşme aşamasına gelmiş tahakkuklar için de muvazaalı teşebbüste bulunanlar mal varlıkları ile amme alacağından sorumlu olması gerekmektedir.

Bunun için AATUHK'un "*Kamuni Temsilcilerin Sorumluluğu*" başlıklı 35. Maddesine "*şirketi gerçek anlamda sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kişiler mütessesil sorumlu olurlar ve ödeme emirleri bu kişiler adına düzenlenir*" hükmünün eklenmesi yerinde olacaktır.

Kurumlar Arası Eşgüdümlü Sağlanmalıdır

Vergi kaçakçılığı ile mücadelede devlet kurumları arası eşgüdümlü çok önemlidir. Avrupa Birliği ölkelerinden Belçika'da vergi kaçakçılığı konusunda Uzman Vergi Müfettişliği (ISI) ekibi oluşturulmuş, bu ekibe geniş yetkiler verilmiş ve bunda başarılı olduğu görölmüştür. Görevi kaçakçılık yöntemlerini ve büyük vergi kaçaklarını ortaya çıkartmak olan bu ekip, kendi alanlarında çok iyi derecede uzmanlaşmış Maliye Bakanlığı dışındaki diğer bakanlıklardan getirilen müfettişleri de bünyesinde barındırmaktadır.

Ölkemizdeki vergi kaçakçılığının gerçek mahiyetinin tam anlamıyla ortaya koyulması açısından; Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlıklarında görevli Vergi Müfettişleri, BDDK murakıpları, EPDK Uzmanları, Emniyet Genel Müdürlüğu KOM Daire Başkanlığı ve Cumhuriyet Başsavcılıklarındaki organize vergi kaçakçılığında uzmanlaşmış Cumhuriyet Savcıları koordineli çalışmalı hatta bu kişilerden oluşacak ayrı bir birimde, alanında uzman bu kişilerin birlikte çalışmalarına zemin hazırlanmalıdır.

Çalışmamızın kapsamının çok fazla genişlememesi bakımından girişte de belirtildiği gibi çalışma konumuzla alakalı, konunun bazı yönleri kapsam dışı tutulmak zorunda kalınmıştır. Bu çerçeve, sorunun çözümüne yönelik kurumlar arası eşgüdümlü uygulaması, uygulama sonuçları, sorunlar ve sağlanan katkılar ile Avrupa Birliği'ne üye ölkeleri ve diğer bazı ölkelerdeki perde arkasındaki kişilerin olayın gerçek mahiyetine ilişkin sorumluluğu ile ilgili gelişmeler ayrı çalışmaların konusu olabileceği için bu çalışmada kapsam dışı bırakılmıştır.

Konu ile ilgili çalışma yapacak araştırmacılar bizim vergi kanunlarına ilişkin önerilerimizi de dikkate alarak Türk Vergi Hukuku ile gelişmiş ölkelerdeki vergi kaçakçılığında sorumluluğa ilişkin kanun hükümlerini karşılaştırabilirler.

Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması, Teorisi Şirketin Kanuni Olmayan Temsilcileri İçin de Araştırılmalıdır

Gelişmiş ülkelerde, “Tüzel Kişilerde Perdeyi Kaldırma Teorisi” ile şirketlerdeki ortak ve temsilcilerin tüzel kişi-gerçek kişi ayrımının kötüye kullanıldığı gerekçesiyle; tüzel kişilik dikkate alınmamakta, yani yokmuş gibi hareket edilmekte ve muvazaa durumunda ayrı tüzel kişilik savunmasından yararlanmak isteyenlere izin verilmemektedir

Teori, hukuki sorumluluktan kaçınmak amacıyla tüzel kişilik savunması yapan şirket ortak ve temsilcilerinin tüzel kişilik perdesi arkasına saklanmaya çalışmalarına karşılık tüzel kişiliğin yok sayılması ve tüzel kişilik perdesinin aralanması suretiyle gerçek yükümlünün borçtan sorumlu tutulabilmesini öngörmektedir.

MK'nın 2'nci maddesinde yer alan “*Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.*” hükmü temelinde, şirketlerin ortaklık yapısının dışında şirketi gerçek anlamda sevk ve idare eden kişilerin şirket tüzel kişiliği arkasında saklanamayacağı da bu teori içerisinde değerlendirilmelidir.

Tüzel kişilerde perdeyi kaldırma teorisi için bundan sonra yapılacak çalışmalarda araştırmacılar, hazine zararına neden olan ve tahsili imkansız hale gelen amme alacaklarının tahsil edilebilmesi için şirketin resmi kayıtlarında olmayan ancak çeşitli yollar ile tespit edilen kişileri de perdeyi kaldırma teorisi açısından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Sahte Belge Düzenlemenin Cezai Müeyyideleri Artırılmalıdır

Sahte belge düzenleme ve/veya sahte belge kullanma fiilinin azaltılmasına yönelik; VUK'da 153/A maddesi yer almaktadır. Söz konusu maddede sahte belge düzenleyenler ile sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden 3568 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan meslek mensuplarıyla ilgili hükümler getirilmiştir.

Kanun hükmü ile sahte belge düzenleyenlerin aynı fiili tekrarlamaları zorlaştırılmış, sahteciliğin engellenmesine ve vergi gelirlerinin istenilen seviyelere çıkmasına katkı sağlanmıştır.

2014 yılında getirilen bu düzenleme şüphesiz sahte fatura düzenlemeyi azaltacaktır. Ancak resmîyette sahte faturaları düzenleyen kişiler birileri tarafından kullanıldığı için bu kanuni düzenleme asıl failleri kapsamamaktadır. Dolayısıyla asıl sahte fatura düzenleme organizasyonunu sevk ve idare edenlerin tespiti halinde bu kanun hükmünün bunlar adına da uygulanması yerinde olacaktır. Hatta sahte fatura düzenlemenin önüne geçilmek isteniyor ise sahte fatura düzenleyen kişilerin bir daha hiçbir ticari faaliyet yapamayacağı da bu kanun maddesinde hüküm altına alınmalıdır. Buna ilişkin VUK'un 153/A maddesinin aşağıdaki gibi değiştirilmesi yararlı ve yerinde olabilir.

“Teminat uygulaması ve Ticaret yasağı

Başkaca bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi halinde; sahte belge düzenleme fiilinden kaynaklanan tüm vergi borçlarından, tüzel kişilik ile birlikte sahte belge düzenleme organizasyonunu gerçekleştiren gerçek kişiler de müşterek ve müteselsil sorumlu olarak 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsil edilir.

Yukarıda sayılan fiilleri işledikleri veya bu fiillere iştirak ettikleri vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen raporla tespit edilenlerden bu durumları kesinleşenler ile bu fiillere iştirak edenler, fiilin işlendiği tarihten itibaren on yıl süreyle hiçbir surette ticari faaliyette bulunamazlar.”

Yapmış olduğumuz bu çalışmada özetle, anonim ve limited şirketlerden amme alacağının tahsil edilememesi halinde mevcut kanun hükümlerine göre amme alacağının ödenmesinden sorumlu kanuni temsilcilerin kimler olduğunu açıkladık. Çalışmamızda ayrıca, yapılan denetimler neticesindeki inceleme ve araştırmalardan, şirketin gerçek temsilcilerinin kanuni temsilciler dışındaki üçüncü kişiler olduğunun tespiti halinde; bu kişilerin söz konusu amme alacağının ödenmesinden sorumlu olma hususunun vergi hukukundaki mevcut düzenlemeler ile açıkça ortaya konulamayacağı tezini ortaya koyduk. Tespit ettiğimiz sorunun çözümü için kurumsal eşgüdümün önemini ve VUK ile AATUHK'da çeşitli kanuni düzenlemeler yapılmasının gerekliliğini belirttik.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi**. 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi,1996.
- Akyol, Şener. **Türk Medeni Hukukunda Temsil**. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2009.
- Ali Nazım,Sözer. **Hukukta Yöntembilim**. 3.Baskı, İstanbul: Beta, 2012.
- Altuğ, Osman. **Kayıt Dışı Ekonomi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 1999.
- Ayhan, Rıza. **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**. İstanbul: Kazancı Yayınları,1992.
- Berkem, Kemal. **Vergi Usul Kanunu**. Ankara: Ak Büro Yayınları, 1966.
- Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. Cilt Iı, 6. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.
- Candan, Turgut. **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun**. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**. Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Candan, Turgut. **Vergi Suçları Ve Cezaları**. İstanbul: Süryay Yayıncılık, 2004.
- Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- Dedeagaç, Ender. **Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Ve Sorumluluğu**. Ankara Barosu Başkanlığı, Ankara: Arcs Ofset Matbaacılık, 2013.

- Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip**. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.
- Ekmekçi, Esra. **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**. İstanbul: Kazancı Yayınları, 1994.
- Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2003.
- Helvacı, Mehmet. **Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu**. 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2001.
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. 16. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1994.
- Kızılot, Şükrü. **Danıştay Kararları Ve Özelgeler**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998.
- Kiper, Osman. **Uygulamada Ticaret Şirketleri**. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1988.
- Kocahanoğlu, Osman Selim. **Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları**. 13. Baskı, İstanbul: Temel, 1998.
- Kumrulu, Ahmet. **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**. Ankara: A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayını, 1981.
- Neumark, F. **Maliyeye Dair Tetkikler**. 4. Baskı, İstanbul: İ.Ü. Yayını No: 118, 1951.
- Önal, Buket Sayın. **Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu**. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2008.
- Öncel, Mualla Ve Diğerleri. **Vergi Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2003.

- Özbalcı, Yılmaz. **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum Ve Açıklamalar**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002.
- Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özyer, Mehmet Ali. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008.
- Pulaslı, Hasan. **Şirketler Hukuku Temel Esaslar**. Adana: Karahan Yayınları, 2004.
- Reisoğlu, Sefa. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 18.Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.
- Sarılı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**. İstanbul: Kazancı Yayınları, 2004.
- Sekdur, Mahmut -Muhsin Altun. **Mali Hukuk Ansiklopedisi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2001.
- Şengöz, Yunus Ve Diğerleri. **Mükelleflerin Ödevleri Ve Hakları**. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Kurtiş Matbaacılık, 2011.
- Şenyüz, Doğan. **Vergi Ceza Hukuku**. 5. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2011.
- Şimşek, Edip. **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi**. 2. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996.
- T.Barlass, İrfan. **Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2006.

- Tekinalp, Ünal. **Yeni Limited Ve Anonim Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları**. 2. Baskı, İstanbul: Vedat Yayıncılık, 2012.
- Tunçomag, Kenan. **Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 6.Baskı, İstanbul: Sermet Matbaası,1976.
- Uluatam,Özhan -Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**.5. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001.
- Uysal, Ali Ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı Ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**. 4. Baskı. Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2009.
- Ünal, Tekinalp -Çamoğlu Ersin. **Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku**. İstanbul: Beta, Gözden Geçirilmiş, Geliştirilmiş Ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Mart 2000.
- Ürel, Gürol. **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, İstanbul,2007.
- Ürel, Gürol. **Vergi Usul Kanunu**. İstanbul: Yaklaşım Yayınları, 2002.
- Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002.

Sürekli Yayınlar

- Akın, Serdar. “213 Sayılı V.U.K. Ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler Ve Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.262, Temmuz 2010, S.168-177
- Akyürek, Ömer .“Havada Ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı Ve Mücadelede Atılan Adımlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.300, Eylül 2013, S.27-35.
- Akyürek, Ömer .“Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde, İdari Ve Yargısal Çözüm Yolları İle Gelişmiş Ülkelerde Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.276, Eylül 2011, S.119-126.
- Akyürek, Ömer - Halil Ünal. “Türkiye’deki (Yap-Boz) Cep Telefonu İmalat Sektörüne Bakış”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.273, Haziran 2011, S.35-43.
- Arısoy, Sedat Abdullah. “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsilen Sorumlu Olma Şartları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.337, Eylül 2009.
- Artar, Yusuf. “Vergi Kaçakçılığı İle Vergiden Kaçınmaya İlişkin Düzenlemeler”, Sayı.103, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Temmuz 2013, [Http://Yusufartar.Com/2013/07/01/Vergi-Kacakciligi-İle-Vergiden-Kacinmaya-İliskin-Duzenlemeler-Gorus-Ve-Oneriler](http://Yusufartar.Com/2013/07/01/Vergi-Kacakciligi-İle-Vergiden-Kacinmaya-İliskin-Duzenlemeler-Gorus-Ve-Oneriler) ,(06.02.2014).
- Ateşli, Erkan. “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.94, Ekim 2000, S.163-168.
- Ay, Hakan -Mustafa Alparslan.“Kamu Alacaklarının Takibinde Yeni Tip Ödeme Emrine Karşı Vergi Davası Açılması Ve Yürütmenin Durdurulması Problemleri”, Sayı.360, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2011, S.165-170.
- Aydoğmuş, Mahmut. “Vergi Denetiminde Yeni Dönem”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.276, Eylül 2011, S.61-66.
- Aygün, Fethi. “Ödenmeyen Vergi Borcunun Limited Şirket Müdür Ve Ortağından Nasıl Aranacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.160, Nisan 2006, S 73-75.

- Bozdoğan, Mine Nur. “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.269, Ocak2004,S.172-186.
- Budak, Yılmaz. “Devlet Vergide Nitelikli Dolandırıcısını Affetti Mi?”,**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.358,Haziran 2011,S.16-20.
- Çelik, Binnur. “Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı.7, Ocak 1999, S.89-95.
- Çelik, Celal .“Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Alınması Gereken Önemli Tedbirler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.284, Nisan 2005,S.1-8.
- Doğan, Can -Tuncay Kapusuzoğlu. “Çeşitli Ülkelerde Vergi Denetiminin Organizasyonu Ve Çıkarılabilecek Bazı Dersler”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.283,Mart 2005,S.22-31.
- Doğrusöz, Bumin. “Anonim Ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.139, Temmuz 2004, S.22-24.
- Duman, Yüksel. “Muhafaza Ve İbraz Ödevinde Özellik Arz Eden Husular”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.260,Mayıs 2010,S.22-29.
- Erdem, Tahir .”Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı.58, Ekim 2008.
- Erol, Ahmet. “2012 Yılında Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilenmesi”, **Lebib Yalkın Dergisi**, 2013, Sayı:110,S.14-18.
- Erol, Ahmet. “Ödeme Emrine Karşı İtiraz Hakkının Kullanımı”,Sayı.92,**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos 2011,S.7-13.
- Gerçek, Adnan. “Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler Ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.83,Kasım 1999, S.215-220.
- Gerçek, Adnan. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt.54, Sayı.3, Şubat 2005,S.157-193.

- Gınalı, Ayşe. “Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları Ve Sorumlulukları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.105, Mayıs-Haziran 2011, S.271-279.
- Göç, Süleyman. “Kollektif Şirketlerde Kuruluş, Temsil Ve Ortakların Sorumluluğu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:87,Aralık 1995.
- Gök, Kerim. “Vergi Direncinin Gelişimi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı.1, 2007,S.143-165.
- Gönkayalı Faruk -Erol Çolak. “Sahte Belge Düzenlemede Teminat Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**,Sayı.304,Ocak 2014,S.129-136.
- Gültekin, Hakkı. “Kanuni Temsilcilerin Ödevi Ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.30, Şubat 1984.
- Gümüş, Erhan. "Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.187, Temmuz 2008,S.1-10.
- Gümüş, Erhan. “Şahıs Ve Sermaye Şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, **İsmm Odası Mali Çözüm**, Sayı.77,Ağustos-Eylül-Ekim 2006,S.89-101.
- Günday, Malik. “Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.259,Nisan 2010,S.65-74.
- Kaneti, Selim “Vergi Usul Kanunu’ndaki Boşlukların Yargı Tarafından Doldurulması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.123,Kasım 1991,S.35-49.
- Kaplan, Recep. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri Ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:285, Haziran 2012,S.84-94.
- Kervankıran, Emrullah.“Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi`Nin Kaldırılması”, **Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt X1, Sayı.3-4, 2007,S.453–472.
- Kıldış,Yusuf. “Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal- Uluslar Arası Boyutu Ve Çözüm Önerileri”, Cilt.2,Sayı.2,**Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2000, [Http://Kavitisiekonomi.Com/Makale/Detay.Asp?İd=28.\(15.01.2014\)](http://Kavitisiekonomi.Com/Makale/Detay.Asp?İd=28.(15.01.2014)).

- Kızılot, Şükrü. “Şirketlerde Görev Dağılımı Yoluyla Hapis Cezasından Kurtulma”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.115, Temmuz 2002, S.26-35.
- Küçük, Şaban. “Gecikme Zammı Ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.145, Ocak 2005.
- Özmen, Çiğdem. “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu”, **Ydk Dergisi**, Sayı.3, Eylül 2002, S1-3, [Http://www.Ydk.Gov.Tr/Sayi_3_4.Htm](http://www.Ydk.Gov.Tr/Sayi_3_4.Htm) , (25.12.2013).
- Pınar, Filiz Hakyemez. “Sermaye Şirketi Ortaklarının Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumluluğu”, **Kobifinans Dergisi**, Sayı.7, Temmuz-Ağustos-Eylül 2005.
- Saygılıoğlu, Nevzat. Türk Vergi Hukukunda Yorum Biçimi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.70, Haziran 1987, S.10-18.
- Seviğ, Veysi. “Şirket Ortağının Limited Şirketin Vergi Borcundan Dolayı Takip Usulü”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.163, Temmuz 2006, S.233-235.
- Şanlı, Ahmet. “Mükellefin Vergisel İlk Ödevi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.157, Ekim 2001, S.63-67.
- Taş, Fatma “Vergi Mükelleflerinin Kayıt Düzenine İlişkin Ödevleri”, **Maliye Dergisi**, Sayı:152, Ocak-Haziran 2007, S.116-121.
- Taş, Metin “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.76, Nisan 1999, S.61-70.
- Taş, Metin “Vergi Kaçakçılığı Suçu Ve Naylon Faturada Cezanın Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.130, Ekim 2003, S.22-29.
- Taşkan, Yusuf Ziya. “Yeni Vergi Tasarısının Işığında Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.64, Nisan 1998, S.129-135.
- Tekin, Selçuk. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:286, Temmuz 2012, S.45-54.

- Tekkoyun, İsmail- Mehmet Tekkoyun. “Genel Olarak Ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.267,Kasım2003,S.83-88.
- Tokat, Yakup. “Sermaye Şirketlerinde Yönetici Olmanın Zorluğu; Mali Yükümlülüğün Takibi Ve Şahsi Malvarlığına Dönük Sorumluluk-ı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.174, Haziran 2007,S.76-79.
- Uslu, Ozan. “Limited Ve Anonim Şirket Ortaklarıyla, Kanuni Temsilcilerin Şirketlerin Kamu Ve Özel Borçlarından Doğan Sorumlulukları”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı:28 [www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/002/Ozel_Bolum_002.Doc.\(13.01.2014\)](http://www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/002/Ozel_Bolum_002.Doc.(13.01.2014))
- Uzunoğlu, Muharrem.“5766 Sayılı Kanunla 6183 Sayılı A.A.T.U.H.Kanunda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.267, Kasım 2003.
- Ünal, Noyan Alper. “Yeni Türk Ticaret Kanunu Ve Limited Şirket”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.367, Mart 2012, S.68-80.
- Vural, Seven -Göksoy Y.Can. “Ticaret Şirketlerinde Tüzel Kişilik Perdesinin Kaldırılması (Bir Kararın Değerlendirilmesi)” **İstanbul Barosu Dergisi**, Cilt 80, Sayı.6, 2006, S.2455-2470.
- Yavuz, Mustafa. Yeni Ttk’ya Göre Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Mali Hakları”, **E-Yaklaşım**, [http://www.Ozdogrular.Com/Content/View/20145/_.\(24.12.2013\)](http://www.Ozdogrular.Com/Content/View/20145/_.(24.12.2013))
- Yeşilyurt, Şebnem Pınar- Eren Yeşilyurt. “Tüzel Kişilerin Ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.132, Aralık 2003,S.99-108.

Tezler

- Barlass, T.İrfan. “Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, **Doktora Tezi**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.
- Kaya, İslam Safa. “Limited Şirket Ortaklarının Borçları Ve Sorumluluklarının Kapsamı”, **Yüksek Lisans Tezi**. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.
- Ozansoy, Fatma. “Anonim Ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi Ve Değerlendirilmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2008.
- Şaan, Ayşe. “Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği”, **Yüksek Lisans Tezi**. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.
- Yücel, Turan. “Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları”, **Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2010.

Gazeteler

Akarca Akif - Mehmet Şafak, “İşletmelerde Vergi Planlamasının Önemi”, **Dünya Gazetesi**,

http://www.Muhasebetr.Com/Ulusalbasin/Yazdir.Php?Haber_Id=1622 ,
(15.01.2014).

Akşam Gazetesi, “Üç Sektörde Kaçağın Büyüklüğü”,

<http://www.Aksam.Com.Tr/Ekonomi/Uc-Sektorde-Kacagin-Buyuklugu-30-Milyar-Liraya-Merdiven-Davadirobin-Hood-Denk-Bu-112778h/Haber-112778> ,
(06.02.2014).

Bugün Gazetesi, “Takalar Karada Yürüdü”, <http://Ekonomi.Bugun.Com.Tr/Takalar-Karada-Yurudu-Haberi/219295> ,(06.02.2014).Egemen, Ali, “Limited Şirketlerin Vergi Borcunu Sorumlu Müdürler Ödeyecek”, **Mali Yönetim Gazetesi**,

http://www.Kobifmans.Com.Tr/Tr/Bilgi_Merkezi/02050301/9836/2,
(26.12.2013).

Doğrusöz, Bumin, “Tüzel Kişilik Perdesinin Aralanması Veya Kaldırılması”, **Referans Gazetesi**,

http://www.Ozdogrular.Com/Index2.Php?Option=Com_Content&Do_Pdf=1&Id=1989 (18.02.2014).

Habertürk Gazetesi, “Kaçak Akaryakıtta Deniz Bitti”,

<http://Ekonomi.Haberturk.Com/Enerji/Haber/785160-Kacak-Yakitta-Artik-Deniz-Bitti> ,(06.02.2014).

Habertürk Gazetesi, “Makro Ekonomi Haber-Yok Artık”,

<http://Ekonomi.Haberturk.Com/Makro-Ekonomi/Haber/609634-Yok-Artik> ,
(06.02.2014).

Sabah Gazetesi, “Milyonluk Jet İle Akaryakıt Vurgunu”,

<http://www.Sabah.Com.Tr/Ekonomi/2012/03/16/Milyonluk-Jetle-Akaryakit-Vurgunu> , (06.02.2014)

Danıştay 4. Dairesi 09.08.2009 Tarihli, E. 2008/5380, K. 2009/1913 Sayılı Kararı,
[Http://Www.Svk.Com.Tr/Detav.Asp?İd=11722](http://www.svk.com.tr/detay.asp?id=11722) , (14.01.2014)

Danıştay 4. Dairesi 23.03.2009 Tarihli, E. 2007/2421, K. 2009/1335 Sayılı Kararı,
[Http://Www.Vmhk.Org.Tr/Wp-Content/Uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-Vesorumluluklar%C4%B1.Pdf](http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-Vesorumluluklar%C4%B1.Pdf) ,
(14.01.2014)

Danıştay 9. Dairesi 04.02.2009 Tarihli, E. 2007/5859, K. 2009/530 Sayılı Kararı,
[Http://Www.Bursa Smmmo.Org.Tr/Yazarlar/Makaleler/125age.Pdf](http://www.bursa.smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/125age.pdf),(14.01.2014)

Danıştay 9. Dairesi 17.03.1993, E. 1992/3881, K. 1993/1261,
[Http://Www.Kazanci.Com.Tr](http://www.kazanci.com.tr) , (21.11.2013)

Danıştay 9. Dairesi 19.03.2002 Tarihli, E. 2001/1869, K. 2002/863 Sayılı Kararı,
[Http://Www.Vmhk.Org.Tr/Wp-Content/Uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-Vesorumluluklar%C4%B1.Pdf](http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Caner-Atik-Limited-%C5%9eirketlerin-Kanuni-Temsilcileri-Vesorumluluklar%C4%B1.Pdf) ,
(14.01.2014)

Danıştay 9. Dairesi 22.01.2009 Tarihli, E. 2007/4131, K. 2009/136 Sayılı Kararı,
[Http://Www.Ozdogrular.Com/Content/View/15094/](http://www.ozdogrular.com/content/view/15094/) , (14.01.2014)

Danıştay Kararı, [Http://Www.Danistay.Gov.Tr.Erişim](http://www.danistay.gov.tr/erisim) , (30.12.2013)

Danıştay Kararı, [Http://Www.Kararevi.Com/Karars/783583#.Uymz0u5niu](http://www.kararevi.com/karars/783583#.Uymz0u5niu) ,
(22.11.2013)

Danıştay Kararı, [Http://Www.Kararevi.Com/Karars/791391#.Uvzmxku5niu](http://www.kararevi.com/karars/791391#.Uvzmxku5niu)
,(10.02.2014)

Danıştay Kararı, [Http://Www.Kararevi.Com/Karars/805503](http://www.kararevi.com/karars/805503) [Danistay-E-2007-3195-K-2008-4481#.Uvzoauu5niu](http://www.danistay.gov.tr/erisim) , (10.02.2014)

Danıştay Kararı, [Http://Www.Kazanci.Com.Tr](http://www.kazanci.com.tr) , (18.12.2013)

Danıştaykararı, [Http://Www.Kanunum.Com/Danistay/199355/uyusmazlık_Mahkemesi_199355 E. 199353 K. 27121993 T Xcid80526](http://www.kanunum.com/danistay/199355/uyusmazlik_mahkemesi_199355_e_199353_k_27121993_t_xcid80526) , (22.11.2013)

Delillendirme Süreci,

[Http://Utsam.Org/Images/Upload/Attachment/Utsas_2010_Secilmis/Bili%C5%9fim%20su%C3%A7lar%C4%B1%20ve%20delillendirme%20s%C3%Bcreci.Pdf](http://Utsam.Org/Images/Upload/Attachment/Utsas_2010_Secilmis/Bili%C5%9fim%20su%C3%A7lar%C4%B1%20ve%20delillendirme%20s%C3%Bcreci.Pdf)
(10.02.2014)

Dn. 7. D. 'Nin, 05.11.2001 Tarih Ve E. 2000/6064, K. 2001/3393 Sayılı Kararı,

[Http://Www.Kararevi.Com/Karars/787616_Danistay-7-Daire-E-2000-6064-K-2001-3393#.Uzkxdku5nu](http://Www.Kararevi.Com/Karars/787616_Danistay-7-Daire-E-2000-6064-K-2001-3393#.Uzkxdku5nu) . (08.02.2014)

Dn. Vddgk'nin 13.12.2002 Tarih Ve K:2002/491, E:2002/395 No.Lu Kararı,

[Http://Www.Kararevi.Com/Karars?Page=7345#.Uzgt0u5nu](http://Www.Kararevi.Com/Karars?Page=7345#.Uzgt0u5nu) . (09.01.2014)

Dvddgk'nın, E. 1999/153, K. 1999/507 Sayılı Kararı,

[Http://Webcache.Googleusercontent.Com/Search?O=Cache:Mjzfpuyugfuj:Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/016/Ozel_Bolum_016.Doc+&Cd=1&Hl=Tr&Ct=Clnk&Gl=Tr](http://Webcache.Googleusercontent.Com/Search?O=Cache:Mjzfpuyugfuj:Www.Muhasebetr.Com/Ozelbolum/016/Ozel_Bolum_016.Doc+&Cd=1&Hl=Tr&Ct=Clnk&Gl=Tr) . (09.01.2014)

Faiz, [Http://Www.Turkhukukkurumu.Org.Tr/Thl/](http://Www.Turkhukukkurumu.Org.Tr/Thl/) . (08.10.2013)

Faiz, [Http://Www.Tdk.Gov.Tr/Index.Php?Option=Com_Bts&Arama=Kelime&Guid=Tdk.Gts.52972b3ad84199.78835290](http://Www.Tdk.Gov.Tr/Index.Php?Option=Com_Bts&Arama=Kelime&Guid=Tdk.Gts.52972b3ad84199.78835290), (05.10.2013)

I. Uluslararası Ticaret Hukuku Sempozyumu

[Http://Dosya.Marmara.Edu.Tr/Huk/Sempozyumvay%C4%B1nlar%C4%B1/T%C3%Bczelki%C5%9fillikperdesininaralanmas%C4%B1/Aciliskonusmalari.Pdf](http://Dosya.Marmara.Edu.Tr/Huk/Sempozyumvay%C4%B1nlar%C4%B1/T%C3%Bczelki%C5%9fillikperdesininaralanmas%C4%B1/Aciliskonusmalari.Pdf)
(18.02.2014).

Kamın Gerekçesi, [Http://Www2.Tbmm.Gov.Tr/D23/1/1-0363.Pdf](http://Www2.Tbmm.Gov.Tr/D23/1/1-0363.Pdf) , (23.11.2013)

Kayıtdışı İle Mücadele Eylem Planı,

[Http://Www.Gib.Gov.Tr/Fileadmin/User_Upload/Kavit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.Pdf](http://Www.Gib.Gov.Tr/Fileadmin/User_Upload/Kavit_Disi_Ekonomiyle_Mucadele_Stratejisi_Eylem_Planı_2011_2013.Pdf) . (15.01.2014)

Kocaman, Musa. “Vergi Kanunları Açısından Sorumluluk Müessesesi”

[Http://Www.Sakaryavdb.Gov.Tr/Document/Verg%C4%B0%20kanunlarında%20osumluluk.Pdf](http://Www.Sakaryavdb.Gov.Tr/Document/Verg%C4%B0%20kanunlarında%20osumluluk.Pdf) (13.12.2013).

Limited Şirketler, http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_680.htm , (20.12.2013)

Maç, Mehmet. “Şirket Ortaklarının Ve Kanuni Temsilcilerinin, Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması” , www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../05-65%20mehmet%20mac.doc ,(06.02.2014).

Öncü, Ekrem. “Limited Şirket Borçları İçin Öncelikle Kanuni Temsilciye Mi, Yoksa Ortağa Mı Gidilecektir?” , www.muhasabenetwork.com , (14.01.2014)

Pratik Bilgiler, http://www.vergisorumlari.com.tr/pratik_vko.aspx , (22.11.2013).

Sivrikaya, Hamza. “Vergi Ve Buna Bağlı Alacakların Tahsilinde Ve Ceza Kesilmesinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” , <http://www.bilgidenetim.com/limited-ve-anonim-sirket-ortaklarinin-amme-borclarindan-dolayi-sorumluluklari.html> , (26.12.2013).

Son Düzenlemeler Işığında Anonim Ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk, <http://www.verginet.net/dtt/1/anonim-limited-sirket-amme-borclari-sorumluluk.aspx> , (14.01.2014)

Tdk Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/tr/sozbul.aspx?> ,(11.12.2013).

Tüfekçioğlu, Selçuk. “Tasfiye Ve İflas Hallerinde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” , <http://www.ozdogrular.com/content/view/20622/> , (14.01.2014).

Türk Medeni Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4721.html> , (18.02.2014).

Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi , <http://www.ticaretkanunu.net/konu/6102-savili-kanun-gerekcesi/> ,(11.12.2013)

Türk Ticaret Kanunu Gerekçesi, http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/ab_komisyonu_web.birlesim_baslangic_ab2?p4=20275&p5=B&Page1=85&Page2=85 ,(11.12.2013).

Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, http://212.175.131.131/ebulten/hukuk/t%C3%Bcrk_Verg%C4%B0_Hukukunda_Verg%C4%B0_Sorum.htm ,(13.12.2013).

Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumluluğu,

[Http://212.175.131.131/Ebulten/Hukuk/T%C3%Bcrk_Verg%C4%B0_Hukukunda_Verg%C4%B0_Sorum.Htm](http://212.175.131.131/Ebulten/Hukuk/T%C3%Bcrk_Verg%C4%B0_Hukukunda_Verg%C4%B0_Sorum.Htm) . (20.12.2013)

Vergi Denetim Kurulu Faaliyet Raporu,

[Http://Www.Vdk.Gov.Tr/File/?Path=Root%2fdocuments%2fdosya%2fvergi+Denetim+Kurul%202013.Pdf](http://Www.Vdk.Gov.Tr/File/?Path=Root%2fdocuments%2fdosya%2fvergi+Denetim+Kurul%202013.Pdf) . (25.02.2014)

Vergi Hukuku, [Http://Tr.Wikipedia.Org/Wiki/Vergi_Hukuku](http://Tr.Wikipedia.Org/Wiki/Vergi_Hukuku). (01.10.2013).

Vergi Kaçakçılığı,

[Http://Www.Ekodialog.Com/Kamu_Maliyesi/Vergi_Grevi_Vergi_Reddi_Kacakçiligi.Html](http://Www.Ekodialog.Com/Kamu_Maliyesi/Vergi_Grevi_Vergi_Reddi_Kacakçiligi.Html) . (06.02.2014)

Vergi Kaçırma, [Http://Muhasebeturk.Org/Scopedia/408-V/28272-Vergi-Kacirma-Nedir-Ne-Demek.Html](http://Muhasebeturk.Org/Scopedia/408-V/28272-Vergi-Kacirma-Nedir-Ne-Demek.Html) . (06.02.2014)

Vergi Kanunlarında Sorumluluk,

[Http://Www.Sakaryavdb.Gov.Tr/Document/Verg%C4%B0%20kanunlarında%20osorumluluk.Pdf](http://Www.Sakaryavdb.Gov.Tr/Document/Verg%C4%B0%20kanunlarında%20osorumluluk.Pdf) . (05.12.2013)

Vergi Müfettişı,

[Http://Www.Vdk.Gov.Tr/Default.aspx?Nsw=Bmelbn6tozpnvjemnyhpnw%3d%3dh7dec+Lxbı8%3d&Nm=1035](http://Www.Vdk.Gov.Tr/Default.aspx?Nsw=Bmelbn6tozpnvjemnyhpnw%3d%3dh7dec+Lxbı8%3d&Nm=1035) . (06.02.2014)

Vergi Sirküleri, [Http://Www.Verginet.Net/Dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2013-102.aspx](http://Www.Verginet.Net/Dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2013-102.aspx) . (30.12.2013)

ÖZGEÇMİŞ

Ömer AKYÜREK, 1983 yılında Elazığ'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Elazığ'da tamamladı. 2001 yılında Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi işletme bölümünde lisans eğitimine başladı. 5 yıllık lisans eğitimi sırasında ekonomi ve muhasebe konularında çeşitli panel ve söyleşilere katıldı. Üniversitenin müzik topluluğunu kurarak konser ve kurs gibi çeşitli sosyal etkinliklerde bulundu. 2006 yılında işletme lisans eğitimini başarı ile tamamladı. 2007 ve 2008 yıllarında girdiği KPSS sınavlarında aldığı puanlar ile Maliye Bakanlığı'nın açtığı yarışma sınavını kazanarak Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nde Muhasebe Denetmen Yrd. olarak çalışmaya başladı. 8 ay bu birimde çalıştıktan sonra Maliye Bakanlığı'nın açtığı Stajyer Gelirler Kontrolörü sınavını kazanarak kariyer hayatına Gelirler Kontrolörü olarak devam etti. 2011 yılında Maliye Bakanlığı'nın düzenlediği yeterlilik sınavını geçerek Vergi Müfettişi olmaya hak kazandı. 2011 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başladı. Vergi Sorunları Dergisi'nde çeşitli makaleleri yayımlanmıştır. Ayrıca yine bu derginin Yayın Kurulu Üyeliğini yapmaktadır. Halen Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlığında Vergi Müfettişi olarak çalışmaktadır. Evli olup bir kız babasıdır.