

ANAYASA MAHKEMESİ KARARI SONRASINDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUKLARI

RESPONSIBILITIES OF LEGAL REPRESENTATIVES AFTER THE CONSTITUTIONAL COURT'S DECISION

Bayram GÜLÇİÇEK(*)

ÖZ

Kanuni temsilcilerin amme alacaklarından sorumluluğuna ilişkin yasal düzenleme içeren 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin beş ve altıncı fıkraları Anayasa Mahkemesince iptal edilmiştir. İptal edilen ilk fıkra metni, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı olması halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağına ilişkindir. Diğer fıkra ise kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağına ilişkindir. Çalışmamızda, bahse konu iki fıkrayı iptal eden anayasa mahkemesi kararının neticeleri üzerinde değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kanuni temsilci, müteselsil sorumluluk, amme alacağı, kanuni temsilcilerin ödevleri

ABSTRACT

The fifth and sixth paragraphs of the reiterated Article 35 of the Law, no. 6183, which involve the responsibility of legal representatives concerning public receivables were annulled by the Constitutional Court. The first annulled paragraph is about the fact that if representatives are different at the time when the public receivable arises and when it has to paid, then both representatives are jointly responsible. The second paragraph, on the other side, is about the fact that provisions in Tax Procedure Law concerning the responsibilities of legal representatives do not revoke the responsibility in this Article. This study analyses the outcome of the Constitutional Court's decision.

Keywords: Legal representative, joint liability, public receivable, duties of legal representatives

(*) Vergi Müfettişi

M.G.T.: ***04.05.2015*** */ M.K.T.:* ***22.05.2015***

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere VUK'un10'uncu maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri ile yabancı şahıs ve kurumların Türkiye'deki temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna 4108 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 35'inci maddede, 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 alacaklarının kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği, bu madde hükmünün yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanacağı, tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmalarının kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmayacağı, temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessillerin, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceklerine ilişkin hükme yer verilmiştir.

Birbirine benzer düzenlemeler içermekle birlikte farklılıkları da bünyesinde barındıran bu yasal düzenlemeler uygulamada bazı uyuşmazlıklara neden olmaktadır. İşte bu uyuşmazlıkların birinin yargıya taşınması neticesinde, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin son iki fıkrası, Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin 19/3/2015 tarihli ve E: 2014/144, K: 2015/29 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.[1]

İptal edilen söz konusu iki fıkra, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağına ilişkin düzenlemeler içermekteydi.

Çalışmamızda, öncelikle kanuni temsilcilerin VUK ve 6183 sayılı Kanun kapsamındaki sorumluluklarına kısaca değinilecek akabinde 6183 sayılı Kanunun son iki fıkrasını iptal eden bahse konu anayasa mahkemesi kararının neticeleri üzerinde değerlendirmelerimize yer verilecektir.

2- KANUNİ TEMSİLCİLERİN VUK ve 6183 SAYILI KANUN KAPSAMINDAKİ SORUMLULUKLARI

2.1- Vergi Usul Kanununa Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin vergi kanunlarına göre üzerine düşen ödevler VUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kanun metni üzerinde 3505 sayılı Kanun'un[2] 2'nci maddesiyle değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikten önce kanuni temsilcilerin üzerlerine düşen ödevleri yerine getirmemesi durumunda;

---

[1] Anayasa Mahkemesince iptal edilen hükümler, Anayasa'nın 153 ve 6216 sayılı Kanunun Mahkeme kararları başlıklı 66 ncı maddesine göre, iptal kararının Resmi Gazetede yayımlandığı tarihte yürürlükten kalkmaktadır.

[2] 10/12/1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

mükelleflerin ya da vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacaklarının kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınabilmesi için kast ve ihmal şartı aranıyordu. Yani kanuni temsilcilerin kanunlar dolayısıyla üzerine düşen ödevleri yapmamasında kastı ve ihmali olması gerekliydi. Maddenin mevcut halinde ise bu şart ortadan kaldırılmıştır. Kanuni temsilcinin, kastı ve ihmali olmadan dahi üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle mükelleflerin ya da vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni temsilcilerin malvarlıklarından tahsil edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin güncel hali şöyledir: *"Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Üzerinde durulabilecek bir husus da "vergi ve buna bağlı alacaklar" ifadesinin kapsamının ne olduğudur. Bu konu hakkında kimi yazarlara göre "Vergi Alacakları" ibaresi, geniş anlamda vergiden doğan kamu alacaklarını anlatmaktadır. Bu anlamda vergi tanımına; dar anlamda vergi dışında, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların aynı nitelikteki zamları da girmektedir. Ancak; her vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm, kanuni temsilcinin sorumluluğunu doğuracak nitelikte değildir. Kanuni temsilcinin, sorumluluğunu doğuracak nitelikte vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamına giriyor olması ya da özel kanunlarında Vergi Usul Kanununun bütününe veya 10'uncu maddesine yapılmış bir göndermenin bulunması gerekir."[3]

Ancak biz bu konuda farklı düşünmekteyiz. Şöyle ki kamu gelirleri açısından baktığımızda resim ve harç mahiyetleri bakımından vergiden farklıdır. Resim; kamu kuruluşları tarafından belirli bir hizmetin ya da işin yapılmasına yetki ve izin verilmesi sonucu bu işi ya da hizmeti üstlenenlerden alınan paralardır. Harç ise bazı kamu hizmetlerinin yapılması karşılığında ödenen bedeldir. Bu iki kamu geliri de karşılıklıdır. Oysa verginin tanımına baktığımızda vergi; devlet ve diğer kamu idareleri tarafından kamu giderlerini, karşılamak veya ekonomik sosyal hayata müdahale etmek üzere karşılıksız, nihai ve cebri bir şekilde gerçek ve tüzel kişilerden alınan parasal bir yükümlülüktür.[4]Ayrıca Vergi Usul Kanununun kapsamının belirlendiği aynı kanunun 1'inci maddesinde yer alan *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır."* ifadesinde vergi, resim ve harç ayrı ayrı sayılmıştır. Dolayısıyla bu üç kavramın vergi kavramı altında birleştirilerek Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin resim ve harçlar açısından da uygulanabileceğini söylemek yerinde olmayacaktır. Burada vergiye bağlı alacaklardan kastedilenler ise fer'i alacaklardır. Fer'i alacaklar, alacağın aslı olmadan vukuu bulamayan alacaklardır. Bu kavram içerisinde Vergi Usul Kanununda düzenlenen gecikme faizi ile 6183 sayılı Kanunda düzenlenen gecikme zammı gibi alacaklar ele alınmalıdır.

Peki vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket etmenin yaptırımı olan vergi cezaları kanuni temsilcinin sorumluluğu kapsamı dahilinde midir? Kanuni temsilcilerin vergi cezaları karşısındaki sorumluluğuna ilişkin olarak Vergi Usul Kanununda açık düzenlemelere yer verilmiştir. İlgili kanunun

[3] Serdar Akın, "213 sayılı VUK ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Temmuz 2010.

[4] Cengiz Doğruyol, "Altın Seri", Savaş Yayınevi, Kasım 2006.

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

Diğer taraftan madde içeriğine göre tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu tüzel kişilerin tasfiyeye girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları durumunda da sona ermeyecektir. Şöyle ki tasfiye sürecinin tamamlanması ile birlikte şirket tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinerek, hukuk aleminden yok olmaktadır. Söz konusu bu "yokluk" devleti de vergi alacağını güvence altına almaya yönelik önlemler almaya zorlamaktadır.[5] Dolayısıyla kanun koyucu, vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilememe riskini ortadan kaldırmak amacıyla madde içeriğinde *"Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."* hükmüne yer vermiştir.

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

2.2- 6183 Sayılı Kanuna Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yer verilen diğer bir kanun da 6183 sayılı Kanundur. Bu kanunun mükerrer 35'inci maddesinde "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlığı altında kanuni temsilcilere yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 6183 sayılı Kanuna 4108 sayılı Kanunun[6] 11'inci maddesiyle eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeyle getirilen sorumluluk, amme alacaklarının asıl borçludan tahsil edilememesi karşısında kanuni temsilcinin sorumluluğuna yöneliktir. Madde yürürlüğe girdiği günden günümüze geçen süre zarfında birtakım değişiklilere uğramıştır. 5766 sayılı Kanun[7] ile maddeye iki yeni fıkra eklenmiştir. Söz konusu iki fıkra, Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesinin 19/3/2015 tarihli ve E: 2014/144, K: 2015/29 sayılı Kararı ile iptal edilmişlerdir.[8]

Değişiklikler sonucunda 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesindeki düzenlemenin son hali şöyledir: *"**(4108 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen mükerrer madde, Yürürlük:***

---

[5] Elif Harata, "Tasfiye Öncesi Dönemler İçin Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", Vergi Sorunları, Ekim 2009.

[6] 02/06/1995 Tarih ve 22301 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[7] 06/06/2008 Tarih ve 26898(mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[8] 3 Nisan 2015 tarihli ve 29315 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

02.06.1995) *Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi malvarlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

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

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

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

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

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

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

Burada dikkati çeken nokta "Tahsil Edilemeyen Amme Alacağı" ve "Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Amme Alacağı" ifadeleriyle ne anlatılmak istenildiğidir. Kanun koyucu uygulamada sorunlara mahal vermemek için 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine iki yeni fıkra ekleyerek söz konusu ifadelerin ne anlama geldiğini belirtmiştir. İlgili maddede "Tahsil Edilemeyen Amme Alacağı" teriminin *"Amme borçlusunun 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını"*, "Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Amme Alacağı" teriminin ise; *"Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını"* ifade ettiği belirtilmiştir.

Maddenin 5'inci fıkrasında yer alan ve iptale konu olan hüküm ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunun genişletilmesi yoluna gidilmişti. Kanuni temsilcinin temsil yetkisinin sona ermesi, temsilcisi olduğu tüzel kişi ya da gerçek kişi ile ilgili fıkra kapsamındaki sorumluluklarının sona erdiği anlamına gelmemekteydi. Aynı şekilde temsil ile yeni görevlendirilen kanuni temsilcinin göreve başlama tarihinden önceki dönemlere ait amme borcundan sorumsuzluğu da söz konusu değildi. Şöyle ki kanuni temsilci, temsile yetkili olduğu dönemlerle ilgili olarak temsil yetkisi olmadığı bir zamanda amme

borcu vukuu bulduğu takdirde bu borcun ödenmesinden mevcut kanuni temsilci ile birlikte sorumlu olacaktı. Getirilen düzenleme ile 5766 sayılı Kanunun gerekçesinde de belirtildiği üzere kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması, amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkan verilmesi amaçlanmaktaydı.

Maddede yer alan ve iptale konu olan hüküm içeren 6'ncı fıkra ile borçludan tahsil edilemeyen, dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklık getirilmekteydi. İlgili düzenlemeyle vergi ve vergiye bağlı alacaklar dahil 6183 sayılı Kanunun 1'inci ve 2'nci maddelerine giren alacaklar için mükerrer 35. maddeye göre tahsilat yapılacaktı. Söz konusu fıkra maddeye eklenmeden önce vergi ve buna bağlı alacaklarda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından öncelikli olarak Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin mi yoksa 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin mi uygulanacağı hususunda tereddüt vardı. İdare sıklıkla, vergisel ve vergisel olmayan amme alacakları gibi bir ayrıma gitmeksizin tüm kamu alacaklarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğuna 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesine göre yönelirdi.[9] İdarenin bu yöndeki tutumu mükelleflerce sık sık yargıya götürülmüş, yargı vergi ve buna bağlı alacakların tahsilinde özel nitelikli bir norm olan Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin uygulanması gerektiği yönünde kararlar vermiştir. Yapılan düzenlemeyle 5766 sayılı Kanun gerekçesinde belirtildiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların asıl borçludan tahsilinin mümkün olmaması halinde Vergi Usul Kanunu 10'uncu maddesi yanında 6183 sayılı Kanunun mük. 35'inci maddesinin de uygulanabilmesi mümkün hale gelmişti.

3- VERGİ USUL KANUNU ile 6183 SAYILI KANUNDAKİ DÜZENLEMELER ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

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

- Her şeyden önce iki düzenlemenin getiriliş amaçları bakımından farklılık söz konusudur. Vergi Usul Kanununda yer alan düzenleme vergisel ödevlerin yerine getirilmesine ve bu ödevlerin yerine getirilmemesinin yaptırımına yöneliktir. 6183 sayılı Kanunda yer alan düzenleme ise tamamen amme alacaklarının tahsilatına yöneliktir. Yani asıl borçludan tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı karşısında kanuni temsilcinin sorumluluğunu ortaya koymaktadır.
- İki düzenlemenin kapsadıkları alacaklar açısından bakıldığında da farklılık olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanununda yer alan düzenlemenin kapsamına vergi ve buna bağlı alacaklar girmektedir. Ancak 6183 sayılı Kanun dahilinde yapılan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik düzenleme kapsadığı alacaklar bakımından daha geniştir.
- Hem Vergi Usul Kanunu hem de 6183 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelerde kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derecede bir sorumluluktur. Şöyle ki vergi ve diğer amme alacakları için

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

kanuni temsilcinin varlığına başvurabilmek için ilk önce asıl borçludan tahsil yoluna gidilmesi gerekmektedir. Asıl borçludan tahsil imkansızlığının söz konusu olması halinde kanuni temsilciden tahsil yoluna gidilebilir. Kanuni temsilcilerin ikinci derece olan sorumluluğuna başvurmadan önce aranan şartlar bakımından iki yasal düzenleme birbirinden ayrılmaktadır. Vergi Usul Kanununa göre vergi ve buna bağlı alacağın kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilebilmesi için söz konusu alacakların mükellef veya vergi sorumlusundan **tahsil edilememesi** koşulu aranırken, 6183 sayılı Kanundaki düzenlemeye göre amme alacağının asıl borçludan **tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması** koşulu aranmaktadır. Yani 6183 sayılı Kanunda yer alan düzenleme dahilinde idare tahsil aşamasında amme alacağının tahsil edilemeyeceği kanaatine vardığı zaman kanuni temsilcinin varlığından tahsil yoluna başvurabilecektir.

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

4- ANAYASA MAHKEMESİ KARARI ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

İptal kararına konu olan ve "amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağına" ilişkin düzenleme içeren 5'inci fıkranın iptal edilme gerekçesi özetle *"... İtiraz konusu kuralın getiriliş amacının; amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olması hâlinde bu şahısların sorumluluk uygulamasının, amme alacaklarının düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde veya özel ödeme sürelerinde farklı şahısların olması hâlini de kapsadığı görülmektedir.*

Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır." şeklindedir.

Yukarıdaki gerekçe ile *"amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağına"* ilişkin düzenleme iptal edilmiştir.

Mahkemenin iptal kararına katılmadığımızı belirtmek isteriz. Zira Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından bazı düzenlemeler yapmak zorundadır. Kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde taşıdığı önem nedeniyle, vatandaşların haklarının ve hukukun genel ilkelerinin göz önünde bulundurulması koşuluyla, kanun koyucu tarafından idarelerin kamu alacaklarının tahsilinde birtakım ayrıcalıklı yetkilerle donatılması, asıl kamu borçlusunun kanuni temsilcilerine bazı sorumluluklar yüklemesi gerektiği de tabiidir. Mahkeme iptal kararı gerekçesinde, ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmalarının hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu belirtilmektedir. Ancak bilinmelidir ki, sorumlu tutulan ve kanuni temsilci vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren temsilcidir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kanuni temsilcinin, doğan verginin ödenmesi aşamasından da haberdar olması ve sorumlu olması gerekir. Aksi takdirde amme alacağının korunması güç olabilecektir.

Ayrıca iptal kararı sonrasında, kötü niyetli kişilere imkan da sağlanmış olabilecektir. *İptal kararı sonrasında, v*ergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ve hemen akabinde ilgili dönem beyannamelerini de vererek kanuni temsilcikten ayrılan kişiyi sorumlu tutmak mümkün olmayacaktır. Örneğin: Bay (A), (X) Limited Şirketindeki hisselerinin tamamını 30.12.2011 tarihinde noter tasdikli hisse devir ve temlik sözleşmesiyle devretmiş, bu şekilde hem ortaklıktan ayrılmış hem de müdürlüğü de sona ermiştir. Herhangi bir mal varlığı bulunmayan Bay (B) şirket müdürü olarak seçilmiştir. Bu karar 30.12.2011 tarihinde ticaret siciline tescil edilmiş ve 11.1.2012 tarihli Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmiştir. Söz konusu şirket tarafından Aralık dönemi KDV beyannamesi süresinde beyan edilmiş ancak tahakkuk eden vergi vadesinde ödenmemiştir. Bu durumda Bay (A), kanuni temsilcisi olduğu döneme ilişkin vergi borcundan gerek VUK[10] gerekse 6183 sayılı Kanun kapsamında sorumlu olmayacaktır. Şirket tüzel kişiliğinden tahsil imkanı bulunmadığı durumlarda, herhangi bir mal varlığı bulunmayan Bay (B)'nin söz konusu amme alacağından sorumlu tutulması pratikte bir anlam ifade etmeyecektir ve amme alacağının tahsili imkansız olabilecektir. Bu durum sadece tüzel kişilerin kanuni temsilcileri açısından değil küçükler ve kısıtlıların temsilcileri açısından da aynıdır. Bu örnekte de belirtildiği üzere, vergi borcunu ortaya çıkaran kişinin, vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulmamasının doğru olmadığı kanaatindeyiz.

İptal kararına konu bir diğer düzenleme ise *"Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz"* şeklinde hüküm içermekteydi. Bu hükme göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmemekteydi. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları da dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35'inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktaydı.

Yüksek mahkeme, bahse konu düzenlemenin iptal gerekçesini özetle *"... Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını dü-*

[10] VUK kapsamındaki sorumluluklarını yerine getirmiş olmasından dolayı.

zenleyen kuralın iptaline yönelik yukarıda yer alan gerekçeler, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Kanun'da yer alan hükümlerin bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını öngören kural bakımından da aynen geçerlidir.

...

Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.Açıklanan nedenlerle, itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır." Şeklindedir.

Yüksek mahkemenin bahse konu düzenlemenin iptal gerekçelerinden ilki, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları hâlinde bu şahısların amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını düzenleyen kuralın iptaline yönelik olan ve yukarıda değerlendirilen gerekçelerdir. Söz konusu gerekçeler tarafımızca değerlendirilmiş olup, burada tekrar edilmeyecektir.

Diğer bir iptal gerekçesi ise, gerek VUK gerekse 6183 sayılı Kanunda yer alan yasal düzenlemelerin aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluştuğu ve dolayısıyla itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmadığıdır. Öncelikle belirtmek gerekir ki, iptale konu fıkra metni 5766 sayılı yasa ile 6183 sayılı Kanuna eklenmeden önce vergi ve buna bağlı alacaklarda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu bakımından Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinin mi yoksa 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin mi uygulanacağı hususunda tereddüt var idi. Bu durum da sıklıkla uyuşmazlığa neden olmakta idi. Söz konusu fıkra ile bu belirsizlik ortadan kaldırılmış olmaktaydı.Bu nedenle, fıkra metni ile gerek VUK gerekse 6183 sayılı Kanunda yer alan yasal düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşması bir yana aslında var olan belirsizlik ortadan kaldırılmıştı.

5766 sayılı Kanunun gerekçesinde, 6183 sayılı Kanunun mevcut hükümlerinin uygulamasına ilişkin yargı kararları dikkate alınarak uygulamaya açıklık getiren düzenlemelere yer verildiği, öngörülen değişiklikler ile 6183 sayılı Kanunun temel felsefesi korunarak amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkan verilmesinin amaçlandığı ifade edilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin muhtelif kararlarında da ifade edildiği üzere, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde taşıdığı önem nedeniyle, vatandaşların haklarının ve hukukun genel ilkelerinin göz önünde bulundurulması koşuluyla, kanun koyucu tarafından idarelerin kamu alacaklarının tahsilinde birtakım ayrıcalıklı yetkilerle donatılması, asıl kamu borçlusunun kanuni temsilcilerine bazı sorumluluklar yükleyebilmesi mümkündür.

Belirtilen çerçeve içerisinde, kanun koyucunun, kamu alacağını güvenceye almak ve sürüncemede kalmasını önlemek bakımından, kanuni temsilciler için müteselsil sorumluluk öngörmesinde Anayasa'ya aykırı bir yönün bulunmadığı düşüncesindeyiz. Yüksek mahkemenin oy çokluğu ile aldığı kararın karşı oy gerekçesinde de benzer değerlendirmelere yer verilmiştir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin beş ve altıncı fıkraların; kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde taşıdığı önem nedeniyle vatandaşların haklarının ve hukukun genel ilkelerinin göz önünde bulundurulması koşuluyla, kanun koyucu tara-

fından idarelerin kamu alacaklarının tahsilinde birtakım ayrıcalıklı yetkilerle donatılmasını sağlayarak asıl kamu borçlusunun kanuni temsilcilerine bazı sorumluluklar yüklemesi ve kamu alacağını güvenceye almak ve sürüncemede kalmasının önlenmesi bakımından uygulanması gerektiği kanaatindeyiz.

Anayasa mahkemesinin iptal kararı ve gerekçeleri dikkate alındığında, değinilmesi gereken bir diğer husus da limited şirket ortaklarının sorumluluğudur. Bilindiği üzere 6183 sayılı Kanunun 35'inci maddesinde limited şirketlerin amme borçları açısından şirket ortaklarının sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumludurlar. Ayrıca, ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Bununla birlikte amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar.

Limited şirket ortaklarının sorumluluklarına ilişkin düzenlemelerin, yüksek mahkemenin iptal kararına konu olan kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerle paralel hüküm içerdiği görülmektedir. Yüksek mahkemenin *"... vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır."* şeklindeki iptal gerekçesi dikkate alındığında, limited şirket ortakları açısından, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların müteselsilen sorumlu olacaklarına ilişkin yasal düzenleme de iptale konu olabilecektir.

5- SONUÇ

Birbirine benzer düzenlemeler içermekle birlikte farklılıkları da bünyesinde barındıran VUK'un 10'uncu maddesi ile 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinde yer alan düzenlemeler, uygulamada bazı uyuşmazlıklara neden olmaktaydı. Bu uyuşmazlıkların birinin yargı organları nezdinde ele alınması neticesinde, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesinin son iki fıkrası, Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi Kararı ile iptal edilmiştir.

İptal edilen söz konusu iki fıkra, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağı, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmayacağına ilişkin düzenlemeler içermekteydi.

Çalışmamızda, öncelikle kanuni temsilcilerin VUK ve 6183 sayılı Kanun kapsamındaki sorumluluklarına kısaca değinilmiş akabinde, 6183 sayılı Kanunun son iki fıkrasını iptal eden bahse konu anayasa mahkemesi kararının neticeleri üzerinde değerlendirmelerimize yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- AKIN, S. "213 sayılı V.U.K. ve 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. Hükümleri Uyarınca Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Temmuz 2010.
- ARISOY, S. A. "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları", Vergi Dünyası, Eylül 2009.
- AYGÜN, F. "Kooperatif Temsilcilerinin Amme Alacaklarından Sorumlulukları", Vergi Sorunları, Ağustos 2005
- BARLAS, İ. "5766 Sayılı Kanunla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine Eklenen Son İki Fıkranın Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumlulukları Bağlamında Değerlendirilmesi", Vergi Sorunları, Ocak 2009.
- BAŞTUĞ Ayşe GEZER, "Kamu Alacağı Açısından Limited Şirket Ortakları ve Kanuni Temsilci Kimdir? Nasıl Tespit Edilir?", Vergi Sorunları, Ağustos 2011.
- DOĞRUYOL, C. "Altın Seri", Savaş Yayınevi, Kasım 2006.
- KİRAZ, A., ÖZDEMİR, H. İ. "V.U.K. ve A.A.T.U.H.K. Hükümlerine Göre Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları",Vergi Sorunları, Ocak 2004.
- YILMAZ, E. "Öğrenciler İçin Hukuk Sözlüğü", Yetkin Yayınları, 2006
- YILMAZ, S. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu Maddesi Çerçevesinde Kanuni Temsilcilerin Ödev Ve Sorumlulukları", Vergi Dünyası, Eylül 2006