

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA ANONİM VE LİMİTED
ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN
VERGİSEL SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖMER ALPER KÖROĞLU

GAZİANTEP
AĞUSTOS 2019

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**YARGI KARARLARI IŞIĞINDA ANONİM VE LİMİTED
ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN
VERGİSEL SORUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖMER ALPER KÖROĞLU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Emine KOBAN

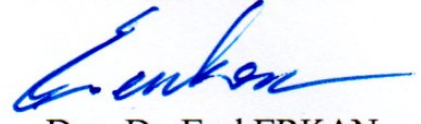
GAZİANTEP
AĞUSTOS 2019

T.C.
GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

**Yargı Kararları Işığında Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin
Vergisel Sorumluluğu**
Ömer Alper KÖROĞLU

Tez Savunma Tarihi: 28.08.2019

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı



Doç. Dr. Erol ERKAN

SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.

Prof. Dr. Emine KOBAN

Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımca (tarafımızca) okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Emine KOBAN

Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği/ oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri:

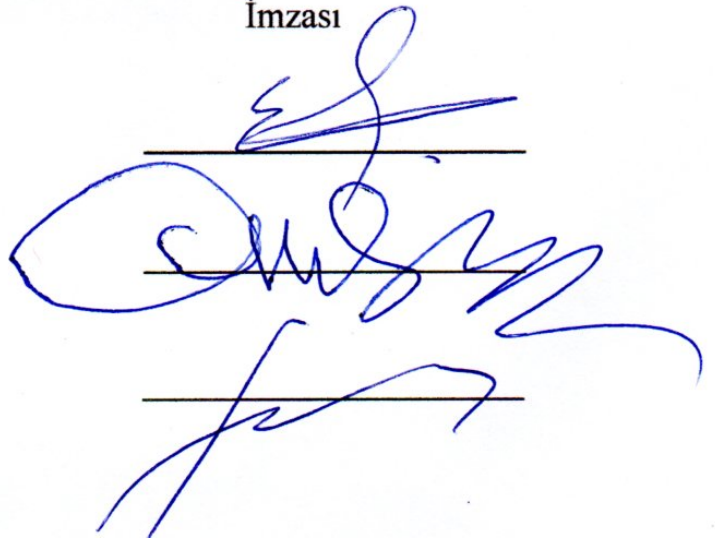
(Unvanı, Adı ve SOYADI)

İmzası

Prof. Dr. Emine KOBAN

Prof. Dr. Ömer ÖZKAN

Dr. Öğr. Üyesi Tayfun ERCAN



ETİK BEYAN

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Ömer Alper KÖROĞLU

28.08.2019

ÖZ

YARGI KARARLARI IŞIĞINDA ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

KÖROĞLU ÖMER ALPER

Yüksek Lisans Tezi, Kamu Hukuku ABD

Tez Danışmanı: Prof. Dr. EMİNE KOBAN

Ağustos 2019

Vergi; devletin veya devletin verdiği yetkiyle kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetlerinin harcamalarını karşılamak ya da kamusal görevlerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uyarak hukuki müeyyide altında, özel bir karşılık vaadi olmadan, geri vermemek üzere gerçek kişiler ile gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarları olarak tanımlanabilir. Vergilendirme yetkisi de; devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanabilmektedir. Söz konusu kamu alacağı olan verginin tarafları bulunmaktadır. Bunlar idare, vergi sorumlusu ve vergi mükellefidir.

Vergi sorumluluğu kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanmakta ve vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır. Vergi sorumluluğunun hukuki niteliği fer'i, bağımlı ve sınırsızdır. Bununla birlikte vergi hukukunda sorumluluğun müşterek ve müteselsil olması, kanundan ve sözleşmeden doğması, kusurlu ve kusursuz olması, rücu edilebilen rücu edilememesi gibi türleri bulunmaktadır.

Kişi kendisiyle ilgili bir hukuki işlemi yine kendisi yapar. Fakat bazen kişi, iradesiyle veya irade dışı bazı sebepler neticesinde hukuki işlemi bizzat kendisi yapamayabilir, işte burada kanuni temsilci rol almaktadır. Vergi hukukunda da kanuni temsilcilerin birçok ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Söz konusu ödevleri kanunlarla düzenlenmiştir. İhmali halinde müeyyideleri bulunmaktadır.

Sermaye şirketlerinden olan anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin şirkete karşı ödev ve sorumluluklarının yanında devlete karşı vergi sorumlulukları da bulunmaktadır. Bu sorumluluklar Vergi Usul Kanunu ve Amme

Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da belirtilmiştir. Anonim şirketler ve limited şirketlerde kamu alacağına ilişkin kanuni temsilcilerin değişmesi, temsil sıfatının sona ermesi, ortaklığın devri ve tasfiye halinde sorumluluklarının sınırı belirlenmiştir. Vergi borcundan dolayı kanuni temsilcilere yapılacak ödeme emrinin tebliği, şekli, içeriği, itiraz yolları belirlenmiş ve çalışmamızda belirtilmiştir. Söz konusu şirketlerin kanuni temsilcilerinin vergisel sorumlulukları konusunda uygulamada sık sık problemler ve ihlaller yaşanmaktadır. Bu çalışmanın amacı son yıllarda gerçekleşen sorunlara dikkat çekmek ve teori ve uygulamada yaşanan sorunları dile getirerek bu konuda çözüm üretilmesini sağlamak amacıyla tez konusu olarak seçilmiştir. Çalışma kapsamında anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğunun mevzuattaki yeri, doktrindeki görüşler ve emsal Danıştay kararları bağlamında ele alınmıştır.

Anahtar kelimeler: Vergi, Vergi Sorumluluğu, Şirketler, Kanuni Temsilci, Kanuni Temsilci Sorumluluğu, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Kanunu

ABSTRACT

TAX LIABILITY OF LEGAL REPRESENTATIVES IN JOINT STOCK AND LIMITED COMPANY OF JURISDICTIONAL DECISIONS

KÖROĞLU, ÖMER ALPER

Master Thesis, Department of Public Law

Supervisor: Prof. Dr. EMİNE KOBAN

August 2019

Tax; can be defined as the amount of money taken from real persons and non-real persons in order to meet the expenditures of public activities or to fulfill their public duties and to comply with legal principles under the legal sanction, without the promise of a specific provision. Taxation authority; It can be defined as the legal and actual power that the state has on taxation based on sovereignty. There are parties to public receivables tax in question, these are the administration and taxpayer.

Tax liability originates from the relationship of public law and starts with the event that gives rise to tax. The legal nature of tax responsibility is individual, dependent and unlimited. However, there are various types of responsibility in tax law such as being collective and consecutive, being born out of the law and contract, being faulty and not faulty, and revocable and irrevocability. Legal representatives have many duties and responsibilities in tax law. These issues are regulated by law and there are sanctions in case of negligence.

Legal representatives of joint-stock companies and limited liability companies, which are capital companies, have duties and responsibilities towards the government as well as tax liabilities to the government. The aim of this mission is chosen to draw attention to the problems that have occurred in recent years and to provide solutions to this problem by expressing experienced in theory and practice. These responsibilities are set out in the Tax Procedural & the Law on the Collection of Public Receivables. All detail are determined in the case of joint stock companies and limited liability companies, the change of the legal representatives regarding the public receivables, the termination of the title of representation, the transfer of the

partnership and the limitation of their responsibilities. We stated in our study that the notification, form, content, ways of the payment order to be made to the legal representatives due to the tax debt were determined. There are many problems and violations of law in practice regarding the tax liability of the legal representatives of the companies. The aim of this study is chosen as the thesis subject in order to draw attention to the problems that have occurred in recent years and to provide solutions to this problem by expressing the problems experienced in theory and practice. Under the light of study, the place of tax liability of legal representative in joint stock and limited companies in the legislation, opinions in the doctrine and precedent were discussed in the context of the decisions of the Council of State.

Keywords: Tax, Tax Responsibility, Companies, Legal Representative, Legal Representative Responsibility, Turkish Commercial Code, Tax Law

İÇİNDEKİLER

ÖZ	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
SEMBOLLER VE KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI, SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ, TÜRLERİ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

I. VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ SORUMLULUĞU	3
A. VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ	3
B. VERGİNİN TARAFLARI	4
1. Vergi Alacaklısı.....	4
2. Vergi Borçlususu.....	5
C. VERGİ MÜKELLEFİ	6
D. VERGİ SORUMLUSU	8
E. VERGİ SORUMLUSU İLE VERGİ MÜKELLEFİNİN KARŞILAŞTIRILMASI	9
II. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ	10
A. Vergi Sorumluluğunun Kamu Hukuku İlişkisinden Kaynaklanması.....	10
B. Vergi Sorumluluğunun Vergiyi Doğuran Olay İle Başlaması	11
C. Vergi Sorumluluğunun Fer'i Nitelikte Olması.....	12
D. Vergi Sorumluluğunun Bağımlı Nitelikte Olması.....	12
E. Vergi Sorumluluğunun Sınırsız Nitelikte Olması	13

III. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ.....	13
A. Vergi Hukukunda Müşterek ve Mütessesil Sorumluluk	13
B. Vergi Hukukunda Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk.....	15
C. Vergi Hukukunda Sınırlı Ve Sınırsız Sorumluluk	15
D. Vergi Hukukunda Kusurlu Ve Kusursuz Sorumluluk	16
E. Vergi Hukukunda Rücu Edilebilen Ve Rücu Edilemeyen Sorumluluk.....	17
IV. VERGİ HUKUKUNDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN ÖDEV VE SORUMLULUKLARI	18
A. Kanuni Temsilci.....	18
Vergi Sorumlusu Olarak Kanuni Temsilci	19
Vergi Ödevleri Kanuni Temsilci Tarafından Yerine Getirilecekler	20
B. Kanuni Temsilcinin Vergiye İlişkin Ödevleri.....	21
1. Bildirimde Bulunmak.....	21
2. Defter Tutmak.....	22
3. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Etmek	22
4. Bilgi Vermek.....	23
5. Beyanname Vermek.....	24
6. Vergi ve Cezalarının Ödenmesi	25
V. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU	26
VI. AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ HAKKINDAKİ KANUN AÇISINDAN KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU	29

İKİNCİ BÖLÜM

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

I. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU	31
A. Anonim Şirket.....	31

1. Tanımı ve Unsurları.....	31
a. Şahıs.....	32
b. Amaç ve Konu.....	32
c. Ortak sayısı	33
d. Ticaret Ünvanı	34
e. Sermaye	35
f. Sorumluluk.....	35
2. Kanuni Temsilcileri	36
B. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu	38
II. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU	39
A. Limited Şirket.....	39
1. Tanımı ve Unsurları.....	39
a. Şahıs.....	41
b. Amaç ve Konu.....	41
c. Ticaret Ünvanı	42
d. Sermaye	42
e. Sınırlı Sorumluluk	44
f. Tüzel kişilik.....	44
2. Organlar	44
3. Kanuni Temsilcileri	45
B. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu	47
III. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MİRASÇILARININ VERGİSEL SORUMLULUĞU	51

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SUÇ VE CEZA SORUMLULUĞU, ŞİRKET VERGİ BORCUNDAN DOĞAN SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ

I. KANUNİ TEMSİLCİLERİN İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI KARŞISINDAKİ SORUMLULUKLARI VE ŞARTLARI	55
II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ..	58
A. Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağı Sorumluluğunun Hukuki Niteliği	58
1. Kusurlu Sorumluluk Kusursuz Sorumluluk Mahiyeti	59
a. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından.....	59
b. Vergi Usul Kanunu Bakımından.....	61
2. Fer'i Sorumluluk Mahiyeti	62
3. Müteselsil Sorumluluk Mahiyeti.....	64
4. Sınırsız Sorumluluk Mahiyeti	66
B. Kanuni Temsilcilerin Vergi Hukuku Bakımından Sorumluluğunun Hukuki Niteliği	67
III. SERMAYE ŞİRKETİNİN YÖNETİM VE TEMSİLE YETKİLİ OLAN KİŞİLERİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL ŞARTLAR.....	69
A. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gereğince Öngörülen Koşullar.....	69
1. Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Olması	69
2. Tahsil İmkânsızlığının Bulunması	69
B. Vergi Usul Kanunu Gereğince Öngörülen Koşullar	70
1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması	70
2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olması.....	71
3. Vergi Ödevlisinin Kusurlu Olması	72
4. Takibin Sonuçsuz Kalması	73

5. İlliyet Bağı Bulunması.....	74
IV. ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLU TUTULABİLME ŞARTLARI.....	75
A. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağından Sorumlu Tutulabilme Şartları	75
1. Yönetim Kurulu Üyesinin Sorumlu Olması	75
2. Kamu Alacağının Mükellefi ya da Sorumlusu Anonim Şirketten Tahsil Edilememiş Olması	76
3. Yönetim Kurulu Üyesinin Temsile Yetkili Olması.....	76
4. Yönetim Kurulu Üyesinin Görev Dönemine İlişkin Bir Kamu Alacağı Olması:	77
B. Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağından Sorumlu Tutulabilme Şartları	77
V. ANONİM ŞİRKETLER VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU ALACAĞINA İLİŞKİN KANUNİ TEMSİLCİLERİN DEĞİŞMESİ, TEMSİL SIFATININ SONA ERMESİ, ORTAKLIĞIN DEVRİ VE TASFİYE HALİNDE SORUMLULUKLARININ SINIRI	80
A. Kanuni Temsilcinin Değişmesi	82
1. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Değişmesi Durumunda Sorumluluk	82
2. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Değişmesi Durumunda Sorumluluk	86
B. Temsil Sıfatının Sona Ermesi.....	86
C. Ortaklığın Devri.....	90
1. Anonim Şirketlerde Ortaklığın Devri Durumunda Sorumluluk.....	90
2. Limited Şirketlerde Ortaklığın Devri Durumunda Sorumluluk	92
D. Tasfiye Halinde	94
1. Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Hali	94
2. Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Halinde Sorumluluk	98

VI. İFLAS İDARESİNİN SORUMLULUĞU.....	100
VII. MURAHHAS ÜYELERİN SORUMLULUĞU	101
VIII. KANUNİ TEMSİLCİNİN ÖDEME EMRİ İLE TAKİBİ	103
A. Ödeme Emrinin Şekli.....	103
B. Ödeme Emrinin Tebliği	105
C. Ödeme Emrine İtiraz.....	106
1. Yetki, Şekil, Sebep, Konu ve Maksat Unsurları Yönlerinden Hukuka Aykırılığa Dair İtirazlar	108
a. Yetki Unsuru	108
b. Şekil Unsuru.....	108
c. Sebep Unsuru	110
d. Konu Unsuru.....	110
e. Maksat Unsuru	110
2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nun 58. Madde Yönünden İtirazlar.....	111
a. Borcun Olmadığına Dair İtiraz.....	111
b. Borcun Ödendiğine Dair İtiraz.....	111
c. Borcun Zamanaşımına Uğradığına Dair İtiraz.....	112
SONUÇ.....	113
KAYNAKÇA.....	117

SEMBOLLER VE KISALTMALAR

Amerika Birleşik Devletleri	: ABD
Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi	: AÜHFD
Avrupa Birliği	: AB
Bakınız	: Bknz.
Baskı	: B.
Cilt	: C.
Derleyen	: Der.
Danıştay İçtihatı Birleştirme Kararı	: DİBK
Editör	: Ed.
Esas	: E.
Karar	: K.
Madde	: m.
Resmi Gazete	: R.G.
Sayfa	: s.
Sayfa sayısı	: ss.
Sayı	: S.
Tarih	: T.
Türk Ticaret Kanunu	: TTK
Vergi Usul Kanunu	: VUK
Amme Alacakları Tahsili Hakkında Kanun	: AATUHK
Türkiye Barolar Birliği	: TBB
Ve devamı	: vd.
Ve benzeri	: vb.
Vergi Usul Kanunu	: VUK
Vergi Dava Daireleri Kurulu	: VDDK
Yayınları-Yayıncılık-Yayınevi	: Yay.
Yüzyıl	: yy.

GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik yetkisi ve gücünü arkasına alarak, kamu görevlerini ifa edebilmek için topluma karşı, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir ile birlikte, karşılığı olmaksızın, kanunla aldığı parasal miktardır. Toplum bireyleri için anayasal bir yükümlülüktür.

İnsanlar, ilkçağlardan itibaren günümüze kadar çeşitli nedenlerden dolayı, vergi vermişlerdir. Başlangıçta, toplu halde yaşamının sonucu olarak artan finansal ihtiyaçları karşılamak için vergi kavramı ortaya çıkmıştır. İlerleyen dönemlerde toplulukların devletleşmesiyle vergi kavramı zorunlu hale gelmiştir. Tek taraflı olarak emretme ve zorlama gücüne sahip olan devletin egemenliği her şeyden önce anayasalarla sınırlanmış ve bu gücün kullanılması bazı koşulların ortaya çıkmasına bağlanmıştır.

Vergi alacağı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlamaktadır. Vergi alacağının tayini tarh ve tebliğ neticesinde tahakkuk aşamasına gelir. Bu aşamadan sonra vergi gerçekleşmiş ve ödenebilecek aşamaya gelmiştir. Kamu alacağı ve bunun tahsil edilebilmesi hem idare hem borçlular açısından çok önemlidir. Vergi borcunun tahsili için alacaklı olan idare, bazı tedbirleri almak zorundadır. Sorumluluk müessesesi bu tedbirlerden biridir.

Gelir ve tüketimin vergilendirilmesi esasına dayanan ülkemizdeki vergi sisteminde önemli bir yer tutan ve yaptıkları faaliyetleri farklı vergi türlerinin konusunu oluşturan sermaye şirketleri içerisinde özellikle tezimizin kapsamında incelenen anonim ve limited şirketlerin vergilendirilmesi, vergi hukuku açısından önem arz etmektedir.

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. Söz konusu kanuni temsilcilerin vergiye ilişkin ödevleri, sorumlulukları, tahsil aşamasındaki usulleri 213 sayılı VUK ve 6103 sayılı AATUHK'da belirtilmiştir.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi hukukunda taraflar, mükellef ve sorumlu kavramları, vergi sorumluluğunun hukuki niteliği, sorumluluk türleri ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu açıklanmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde, anonim ve limited şirketler genel olarak açıklanmış ve daha sonra anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerin sorumlulukları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin vergi suç ve cezaları karşısındaki sorumlulukları, şirket vergi borçlarından doğan sorumluluğa ilişkin özel durumlar, sorumluluğun hukuki niteliği, sınırları ve kanuni temsilcilerin ödeme emri ile takibi konuları açıklanmaya çalışılmıştır.

Tezin hazırlanma amacı, konu itibari ile çok tartışmalı olan, birçok önemli hususu bünyesinde barındıran, anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu; vergi alacağının güvence altına alınması, vergide verimliliğin sağlanması, tahsilatın öngörülen şekilde gerçekleştirilmesi açısından kanuni temsil yetkisinin vergi hukukunda çok önemli nitelikte olduğunu ortaya koymaktadır. Fakat bu konuyla ilgili uygulamada hala çok fazla farklı görüş bulunmaktadır. Bu konuda aksaklıkların giderilmesi, hukuki uyumsuzlukların çözümü açısından doktrindeki görüşlere, yargı kararlarına değinilerek önem arz eden durum ve kavramlar birçok yönüyle incelenmiştir. Yine tezin amacı arasında, verginin tahsili aşamasında kanuni düzenlemelerin yeterli olup olmadığını araştırmaktır. Tezde VUK ve AATUHK'nın anonim ve limited şirketlere ilişkin hükümleri kanuni temsilcilerin sorumluluğu nezdinde değerlendirilmiş ve sınırlandırılmıştır.

Tezin hazırlanma sürecinde belirlenen hipotez anonim ve limited şirketlerde amme alacağının tüzel kişilikten nasıl tahsil edileceği, tahsil edilemediği durumlarda kanuni temsilci ve ortakların amme alacağının ödenmesinden hangi hükümlere göre sorumlu olacağına ilişkin kanuni düzenlemeler üzerinde çalışılmıştır. Tezde kanun, tebliğ, yerel mahkeme kararları, Danıştay kararları, doktrindeki görüşler ile çok sayıda literatür taraması ile ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK KAVRAMI, SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ, TÜRLERİ VE KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

I. VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİ SORUMLULUĞU

A. VERGİ VE VERGİLENDİRME YETKİSİ

Vergi; devletin veya devletin verdiği yetkiyle kamusal faaliyetler için harcamalar yapan kamu tüzel kişilerinin bu harcamalarını karşılamak veya bu kamusal görevlerini ifa edebilmek amacıyla ve yasal esaslara uygun olarak hukuki müeyyide içerisinde, özel bir karşılık vadetmeksizin, geri vermemek üzere gerçek kişiler ile gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarları olarak tanımlanabilir.¹ Daha sade bir ifadeyle, devletin gelir, mülk ve servet sahibi olan ve harcamalar yapan ödeme gücü olan kişilerden hukuki zorunluluk olarak aldığı ödemelerdir.²

Vergilendirme yetkisi; devletin egemenlik yetkisine dayanarak, vergi alma hususunda sahip olduğu fiili ve hukuki güç olarak tanımlanabilmektedir. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi, yetkisini kullanabilmesi ve kendisinden beklenen kamusal hizmetleri eksiksiz bir şekilde yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacının bulunması ve bu kaynakları ancak vergilendirme yetkisini kullanarak sağlayabilmesi nedeniyle, bu yetkiyi kullanması aynı zamanda bir zorunluluk halidir.³ Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği, her dönemde egemenlik ve devlet anlayışına göre değişmektedir. Jandarma devlet anlayışı

¹ NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Yayınevi, 2000, s.25.

² ARSLAN, Mehmet, *Vergi Hukuku*, Bursa, MKM Yayınevi, 2012, s.27.

³ ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, 1. Baskı, s.34.

içerisinde vergilendirme yetkisi sınırsız ve mutlak bir yetkiyken, liberal devlet anlayışında ise vergilendirme mübadele ve karşılık ile açıklanmaya çalışılmıştır. Bunun yanında kolektivist devlet anlayışında vergilendirme yetkisi, “fedakârlık” ve “ulusal görev” terimleri ile açıklanmıştır. Vergilendirme yetkisi, çağdaş anlayış içerisinde devletin egemenliği temeline dayandırılmaktadır.⁴ Her ne kadar vergilendirme yetkisinin devletin egemenliğine dayalı olarak sınırsız olarak düzenleneceği düşünülse bile, bazı sınırları vardır. Vergilendirme yetkisi hukuki sınırlamalar altındadır. Tek taraflı olarak emretme ve zorlama gücüne sahip olan devletin egemenliği her şeyden önce anayasalarla sınırlanmış ve bu gücün kullanılması bazı koşulların ortaya çıkmasına bağlanmıştır.⁵ Vergilendirme yetkisinin ayrıca bir sınırı vardır, bu iktisadi sınırdır. Egemen güç olan devlet, vergilendirme yetkisini ayrıca başka hiçbir sınırın olmadığı varsayımında dahi teorik olarak milli gelirin tamamının alındığı noktaya kadar sürdürebilir. Fakat bu halde kamusal ve özel ihtiyaçların tamamının devletçe karşılanması gerekecektir ki uygulamada buna imkân bulunmamaktadır. Yine zorla alınarak, vergi mükellefinin ekonomik gücünde azalmaya neden olan vergi ve vergilendirmeye ilişkin kararların seçmenlerin siyasal kararlarını etkileyeceğinden vergilemeye ilişkin kararların alınmasında siyasal partilerin taşıdığı oy kaybı düşüncesi vergilendirmenin siyasal sınırını oluşturmaktadır.⁶

B. VERGİNİN TARAFLARI

1. Vergi Alacaklısı

Vergi alacaklısı kavramını, vergilendirme yetkisine sahip olan taraf olarak tanımlayabiliriz. Vergileme yetkisinin de asıl sahibi devlettir. Devlet söz konusu vergilendirme yetkisini kural olarak, yasama organıyla yani diğer bir tabirle kanun çıkararak kullanmaktadır. Bu ifade vergilerin kanuniliği olarak da adlandırılmaktadır. Değişen şartlar ve koşullarla birlikte günümüzde devlet, yasama organınca kullanılan bu yetkinin bir kısmını belirli sınırlarlar çizerek yürütme organına da tanımıştır.

⁴ ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitapevi, 20. Baskı, s.33.

⁵ NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.285.

⁶ NADAROĞLU, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s.286.

Anayasanın 73. Maddesinin 4. Fıkrasına göre, Bakanlar Kurulu vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisine sahiptir. Görüldüğü gibi Anayasa, Bakanlar Kuruluna verginin konusu, verginin yükümlüsü, verginin matrahı ve vergiyi doğuran olay gibi verginin temel öğeleri ile ilgili, sadece yasama organına verilen yetkiler dışında kanun ile sınırlayarak bazı yetkiler vermiştir.⁷

Esas itibariyle vergi alacaklısı devlet olmakla beraber, Anayasanın 127. maddesinin son fıkrasında “*Mahallî idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile kendi aralarında Cumhurbaşkanının izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezî idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*” maddesi gereği, devletin verdiği yetki ile diğer kamu kuruluşları da vergi alacaklısı olabilmektedir.⁸ Bunun yanında Sosyal Güvenlik Kurumu sigorta primi⁹, kamu meslek kuruluşları da üyelik aidatı adı altında vergi benzeri kamu gelirlerini, kanunlarda öngörülen esaslar dâhilinde tahsil ederler.¹⁰

2. Vergi Borçlusu

Vergi borçlusu kavramı Vergi Kanununda, Vergi Usul Kanununda, Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanunda açıklanmıştır. Vergi borçlusu kavramı vergi mükellefi olarak da tanımlanmaktadır. Vergi borçlusu (vergi mükellefi), VUK’un 8/1. Maddesinde de belirtildiği üzere kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmaktadır.¹¹ Yine AATUHK’nın 3. Maddesinde, amme borçlusu veya borçlu terimi olarak “Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil veya şahıs ve

⁷ KIRBAŞ, Sadık, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayınları, 1987, s.55.

⁸ SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul, Kaza Yayınları, 2004, 1. Baskı, s.40.

⁹ 31.05.2006 Kabul Tarihi, 16.06.2006 R.G., 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

¹⁰ ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin Yayınları, 2014, s.61.

¹¹ 04.01.1961 Kabul Tarihi, 12.01.1961 R.G., 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

kurumlar temsilcileri...” olarak belirtilmiştir.¹² Aslında kanunda belirtilen “kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler” ifadesi bütün kamu borçlularını kapsayacak niteliktedir. Fakat burada ifade edilmek istenen kamu alacağı kesinleşmiş ve ödeme süresi başlamış olan borçlular kastedilmektedir. Bu kişilerin dışında kalan diğer kamu borçlularının durumunu belirginleştirmek amacıyla, bunların da ayrıca sayılması yoluna başvurulmuştur.¹³

Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişilerdir. Vergi borçlusunun vergiyi ödeme göreviyle birlikte defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, belgeleri belirli bir süre saklamak gibi birçok farklı görevi de vardır.¹⁴

C. VERGİ MÜKELLEFİ

Vergi Usul Kanununun 8. Maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden yani icap eden gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Yani her verginin bir mükellefi bulunmaktadır. Mükellef, vergi kanunlarıyla kendisine ödevler yüklenen kişiyi ifade etmektedir.

Vergi mükellefinin kim olacağı, vergi kanunlarıyla belirlenmektedir. Vergi mükellefi gerçek kişilerden olabildiği gibi hem gerçek hem tüzel kişiler de olabilmektedir. Örneğin; Türkiye sınırları içinde ve dışında kazanç ve irat elde eden gerçek kişiler gelir vergisinin mükellefidir. Ayrıca kurumlar vergisinin mükellefi ise tüzel kişilerdir. Bunlarla beraber emlak, motorlu taşıtlar ve veraset ve intikal vergileri gibi servet vergilerinin yanında katma değer, özel tüketim ve gümrük vergileri gibi harcama vergilerinin mükellefi hem gerçek hem tüzel kişiler olabilir.¹⁵

Mükellefin en önemli unsuru vergi borcunun ödenmesi yani maddi mükellefiyettir. Mükellefi ifade ederken hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen biçimsel ve usule ilişkin görevleri yerine getiren kişi

¹² 21.07.1953 Kabul Tarihi, 28.07.1953 R.G., 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

¹³ GERÇEK, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt.54, Sayı.3, Şubat 2005.

¹⁴ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s.71.

¹⁵ ÖNER, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 67.

olarak ele alınması gerekmektedir. Her ne kadar mükellefin kanuni tanımında gerçek veya tüzel kişi olmayanların mükellef olamayacağı gibi bir anlam çıkıyor olsa da hem Vergi Usul Kanununda ve hem de diğer vergi kanunlarında tüzel kişiliği bulunmadığı halde bazı mal topluluklarının veya bazı ortaklıkların mükellef olarak kabul edildiği görülmektedir. Tüzel kişiliği olmadığı halde vergi mükellefi olarak vakıflar, menkul kıymetler yatırım fonları, iş ortaklıkları sayılabilmektedir. Tüzel kişi özel hukuk tüzel kişisi olabileceği gibi resmi bir kuruluş da olabilir. Örneğin, Ziraat Bankası gibi.¹⁶ Bunun yanında Kurumlar Vergisi Kanununda ve Gelir Vergisi Kanununda bir adi ortaklık veya bir banka şubesinin gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olabileceği açıkça bahsedilmediği için vergi mükellefi olmamaktadır. Bunların yerine bu vergiler açısından mükellefiyet, adi şirket ortakları ve banka şubesinin bağlı olduğu sermaye şirketi açısından söz konusu olmaktadır. Buna karşılık katma değer vergisi ve stopaj yoluyla alınan vergi bakımından mükellef olmaktadır.¹⁷ Bunların yanında son olarak, vergi mükellefi Türk vatandaşı olabileceği gibi yabancı da olabilir.

Vergi mükellefi verginin temel öğelerinden biridir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi mükellefinin kim olduğunun mutlaka kanunda gösterilmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarına baktığımızda mükellefin genellikle konudan sonra veya konuyla birlikte gösterildiği görülmektedir. Bu mükelleflerden bazıları; Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek kişiler, Kurumlar Vergisi Kanununa göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, Emlak Vergisi Kanununa göre bina ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi yoksa bina ve araziye malik gibi tasarruf edenler, Damga Vergisi Kanununa göre kâğıtları imza edenler, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre veraset yoluyla ya da ivazsız bir biçimde mal iktisap edenler, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre trafik, belediye, ya da liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler, Katma Değer Vergisi Kanununa göre mal teslim eden, hizmet ifa eden ve ithalatta bulunan kişiler, Harçlar Kanununa göre yargı harçlarını davayı açan

¹⁶ KIZILOT, Şükrü, KIZILOT, Zuhul, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, İstanbul, Alfa Kitapevi, 2. Baskı, 2000, s.25.

¹⁷ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin Kitapevi, 16.Baskı, 2007, s.54.

veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler vergi mükellefi örneklerindedir.¹⁸

D. VERGİ SORUMLUSU

Vergi sorumluluğu, başkasının borcundan doğan sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Her ne kadar vergi hukukunda esas olan şahsi sorumluluk olsa da bazı hallerde vergi borçlarından vergi borçlusunun yani vergi mükellefinin dışında kalan kişiler, vergi mükellefleriyle birlikte vergi dairesine karşı sorumlu olabilmektedirler. Vergi alacağını güvence altına almak, vergi idaresinin temel prensibi olan daha az harcama ile vergi toplamak amacı ve idareye kolaylık sağlamak amacıyla vergi sorumlusu kavramı getirilmiştir.¹⁹

Vergi sorumluluğu kurumunun temelini oluşturan vergi sorumlusu kavramı ise, Vergi Usul Kanununun (VUK) 8/2. Maddesinde, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmaktadır.

Kural olarak verginin tahsili açısından vergi idaresinin öncelikle vergi borçlusundan vergi alacağını talep etmesi gerekmektedir. Söz konusu bu talebin olumsuz sonuçlanması, sonuçsuz kalması ya da sonuçsuz kalacağının anlaşılması halinde vergi sorumlusuna başvurması gerekmektedir.²⁰ Konuyla ilgili olarak Danıştay kararında “*Alman Vergi Usul Kanununun 219. maddesinde, vergi sorumlusuna ancak, vergi borçlusuna karşı borcun tahsiline yönelik takip işlemleri yapıp sonuçsuz kalmasından ya da sonuçsuz kalacağının kabulünden sonra başvurulabileceğini açıkça hükme bağlamaktadır. Türk hukuku bakımından açık bir yasal dayanak bulunmamakla birlikte, yargı kararlarında bu ilkenin dikkate alındığı görülmektedir. Örneğin: Tarhiyatın asıl mükellef adına tarh ve tebliğ edilmesi, bu şekilde kesinleşen (bina inşaat vergisi) verginin asıl mükellefinin(yapı sahibi) bu vergiyi vadesinde ödememesi halinde ödeme emri ile sorumludan (belediye memuru) istenmesi gerekir.*”²¹ Bu durum sorumluluğun fer’iliği olarak adlandırılmaktadır. İşte, asıl vergi borçlusunu, alacaklı olan vergi dairesine karşı vergi borcuyla ilgili vergi

¹⁸ KIRBAŞ, Vergi Hukuku, s.57.

¹⁹ ÖNER, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s. 69.

²⁰ AKKAYA, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Veri Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Durumu”, *Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı:46, s.2.

²¹ Danıştay 7. Dairesi, 23/12/1985 tarih, 1984/305 E., 1985/3329 K.

kesintisi yapıp ödemekle, kendi malvarlığından vergi borcunu ödemekle veya verilen şekli ödevleri yerine getirmekle görevli tutulan kişidir Vergi sorumluluğu, vergi sorumlusu konumundaki kişinin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken sorumlulukların tümü olarak ifade edilebilmektedir.²²

Vergi sorumlusu kavramı; kendisine ait olmayan, bir başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu tutulanları ifade eden vergi kesen durumundaki vergi sorumlusu, başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanları ifade eden fer'i vergi borçlusu durumundaki vergi sorumlusu ve başkasının şekli vergi ödevlerini doğru yapmaktan sorumlu olanları ifade eden vergi ödevlisi durumundaki vergi sorumlusu şeklinde ifade edilmektedir.²³

E. VERGİ SORUMLUSU İLE VERGİ MÜKELLEFİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Şahsında vergi borcu doğan kişi vergi mükellefi olarak tanımlanabilmektedir. Bunun yanında vergi sorumlusu kavramını, asıl mükellef adına ortaya çıkan vergi borcunu vergi dairesine ödemek zorunda olan kişi olarak tanımlamak mümkündür.²⁴ Detaylı olarak daha önceki bölümde açıklanan iki kavramın, birbirine benzeyen birçok yönü bulunmaktadır. Bunun yanında bu iki kavramın birbirinden ayrılan farklı yönleri de bulunmaktadır. Vergi sorumlusu olan kişi verginin borçlusu değildir. Verginin mükellefi olan kişi, verginin asıl borçlusudur. Vergi sorumlusu, asıl vergi borçlusu olan mükellef adına onun malvarlığından vergiyi hesaplayıp keserek vergi dairesine ödemektedir. Bunun neticesinde vergi sorumlusunun malvarlığında herhangi bir azalma söz konusu olmamaktadır. Fakat mükellefin malvarlığında azalma meydana gelmektedir.²⁵

Vergiyi doğuran olay, vergi sorumlusu ile vergi mükellefinin arasındaki bir başka farktır. Vergiyi doğuran olay, vergi mükellefinin kişiliğinde gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay sorumluluğun başlamasına yol açmış olsa

²² ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.75.

²³ GERÇEK, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri Ve Türlerinin İncelenmesi" s.160.

²⁴ PEHLİVAN Osman, Vergi Hukuku (2002 değişiklikleri ile birlikte) Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon, Derya Kitabevi, 2002, s.53.

²⁵ YALAVAŞ Ceren, Türkiye'de Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2011, s.28.

dahi vergi sorumlusuyla doğrudan bir ilişkisi bulunmamaktadır.²⁶ Burada dikkat edilmesi gereken nokta, vergiyi doğuran olayın vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmese bile, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğacaktır.

Vergi sorumlusu ile vergi mükellefini birbirinden ayıran bir başka husus, ise, vergi mükellefinin ödediği vergi borcu kendi malvarlığından karşılanırken, vergi sorumlusu mükelleften kestiği veya tahsil ettiği vergiyi ödemektedir.²⁷ Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellef adına işlem yapmaktadır. Ayrıca mükellefin ekonomik değerlerinden vergi keserek vergi dairesine ödemektedir.²⁸

II. VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. Vergi Sorumluluğunun Kamu Hukuku İlişkisinden Kaynaklanması

Vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyeti gibi kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanmaktadır. Vergi sorumluluğu tıpkı vergi mükellefiyeti gibi kamu hukukundan doğduğundan, sorumluluğa ilişkin yapılan sözleşmeler vergi idaresini bağlamamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 8. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre, kişiler aralarında düzenledikleri sözleşmeler ile sorumluluktan kaçamazlar veya üçüncü kişiler aleyhine bir sorumluluk doğuramazlar.²⁹ Konuyla ilgili olarak Danıştay 3. Hukuk Dairesi "*Kanunla kabul edilen haller dışında mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna ilişkin mukaveleler vergi dairesini bağlamaz.*" Hükmüne yer vermiştir.³⁰ Mükellef veya sorumluların ödevlerini özel sözleşmeler düzenleyerek başkalarına aktarmaları mümkün değildir. Böyle bir sözleşmenin düzenlenmiş olması vergi idaresini bağlamamaktadır. Düzenlenen özel sözleşmelerin geçerli olabilmesinin şartı vergi kanunlarında kabul edilen hallerden olmasıdır. Bu konuda uygulama örneği, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bir kurum tarafından devir alınan kurumun vergi borçları ve diğer ödevleri yerine getireceğini devralan kabul ve

²⁶ KIRBAŞ, Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, s.60.

²⁷ ŞENGÖZ Yunus, AYDIN Fazıl, ACAR Fatih, *Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yay., Ankara,2011, s.20.

²⁸ TUNCER Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara, Yaklaşım Yay., 2003, 1. Baskı, s.131.

²⁹ VUK m.8/3. "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz.*"

³⁰ Danıştay 3. Hukuk Dairesi 1986/1175 E., 1987/106 K. Sayılı ilamı

taahhüt edebilir.³¹ Kamu alacağını güvence altına almak için sorumlulukla ve mükellefiyetle ilgili düzenlenmiş olan anlaşmalar geçerli kabul edilmemektedir.³² Bu şekilde vergi borcunu ödeyemeyecek durumda olan kişilere vergi borcu aktarımı engellenmektedir. Vergi hukukunda taraflar ancak kanunların izin verdiği şekilde istedikleri gibi sözleşme düzenleme hakkına sahiptir. Vergi sorumluluğuyla ilgili sözleşme yapılıp geçerli hale gelebilmesi için iki şart bulunmaktadır. Bu şartlar; kamu düzenine aykırı olmamak ve verginin konulma amacına aykırı olmamaktır. Bununla birlikte, sadece iç ilişkilerinde bir anlam ifade eden bu sözleşmeler, vergi idaresi açısından herhangi bir sonuç doğurmamaktadır.³³

B. Vergi Sorumluluğunun Vergiyi Doğuran Olay İle Başlaması

Vergi hukukunda kanuni ehliyet, vergi sorumlusu ve vergi mükellefi olabilmek için şart değildir.³⁴ Yani medeni hukuk tarafından ehil kabul edilen gerçek ve tüzel kişiler, vergi hukuku bakımından ehil sayılmaktadır. Fakat medeni hakları kullanma ehliyeti olmayan gerçek kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kişi toplulukları (adi ortaklıklar ve aile vakıfları gibi) vergi hukukunda borçlu taraf olabilmektedirler. Bu bağlamda bakılacak olursa, yaş küçüklüğü ya da kısıtlılık halleri vergi alacaklısına karşı borçlu olmaya veya sorumlu olmaya engel sayılmamaktadır. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus, bu kişilerin vergi ödevlerini kanuni temsilcileri yerine getirmektedir.³⁵

Kanuni ehliyet vergi sorumlusu ve vergi mükellefi olmak için şart olmadığı gibi, vergiyi doğuran olayın da kanunen yasaklanmış olmasının sorumluluğu etkilemeyeceği Vergi Usul Kanunu'nun 9. Maddesinin 2. Fıkrasında belirtilmiştir.³⁶

³¹ 13.06.2006 Kabul Tarihi, 21.06.2006 R.G., 26205 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici Madde 5/1-c "Birleşilen kurumun, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini; münfesih kurumun, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde birleşme nedeniyle vereceği kurumlar vergisi beyannamesine ekli bir taahhünameyle taahhüt etmesi, şartlarıyla birleşme işlemlerinden doğan kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır."

³² SABAN, Nihal, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991, s.90.

³³ SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları, 2009, s.91.

³⁴ VUK m.9/1. "Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir."

³⁵ ORTAÇ, Fevzi Rifat, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk* (Yayımlanmış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1990, s.59.

³⁶ VUK m.9/2. "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."

Bu bağlamda Vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış olması mükellefiyet ve vergi sorumluluğuna engel değildir.

Yasak edilen, kanun dışı faaliyeti gerçekleştiren kimse, vergi hukukunu doğuran olayı gerçekleştirdiğinden dolayı vergi sorumluluğu ve mükellefiyeti doğmaktadır. Burada dikkat edilen temel nokta, yasak olan faaliyetin vergiye konu bir olay niteliğinde olup olmadığıdır. Eğer yasak faaliyet vergiye konu olan bir olay niteliğinde değilse, vergi sorumluluğu ve mükellefiyeti doğmayacaktır.³⁷

Takas, terkin, zamanaşımı gibi ödeme dışındaki durumlarda da vergi borcu ortadan kalkabilmektedir. Bu gibi durumlarda vergi mükellefine başvurulmadığı gibi vergi sorumlusuna da başvurulamayacaktır.³⁸

C. Vergi Sorumluluğunun Fer’i Nitelikte Olması

Vergi sorumluluğunun bir diğer hukuki niteliği, vergi alacağının asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulamamasıdır. Buna sorumluluğun fer’iliği denilmektedir. Yani, vergi borcu önce verginin asıl borçlusu mükelleften istenecek, daha sonra sorumludan istenecektir. Bu durum sorumluluğun fer’iliğini ifade etmektedir.³⁹ Fakat vergi hukukumuzda vergi sorumlusunun vergi mükellefi ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulduğu durumlar da çok fazladır. Bu nedenle sorumluluğun fer’iliği niteliği kural iken, mevcut düzenlemeler karşısında kural olma özelliğini kaybetmiş ve istisnai hale gelmiştir.⁴⁰

D. Vergi Sorumluluğunun Bağımlı Nitelikte Olması

Mükellefiyet ve sorumluluğun sona erebilmesi için vergi borcunun tam ve eksiksiz olarak ödenmesi gerekmektedir. Vergi sorumluluğunun bağımlılığı niteliği, sorumluluğun vergi borçluluğu ile birlikte doğup, borcun edimi ile birlikte ortadan

³⁷ ORTAÇ, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s.60.

³⁸ SABAN, *Vergi Hukuku*, s.92.

³⁹ SABAN, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, s. 43.

⁴⁰ AKKAYA, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, s.188.

kalkmasıdır.⁴¹ Bununla birlikte vergi sorumluluğu doğumu açısından asıl borç ile birliktedir. Bunun yanında aynı zamanda miktarı bakımından da asıl borca bağlıdır.

E. Vergi Sorumluluğun Sınırsız Nitelikte Olması

Vergi sorumluluğunun amacı vergi borcuna karşılık güvenceler sağlamaktır. Vergi hukukunda sınırlı veya sınırsız sorumluluk ayrımı bulunmamaktadır. Vergi mükellefi gibi vergi sorumlusu da borcun tamamından sorumludur. Vergi sorumluları bu borcu yerine getirmek mecburiyetindedir. Bu kuralın istisnası olarak AATUHK'nın 35. Maddesine göre, limited şirket ortakları, sermaye payları oranında şirketin ödenmeyen ve tahsil olanağı bulunmayan borçlarından dolayı doğrudan doğruya sorumludurlar.⁴²

III. VERGİ HUKUKUNDA SORUMLULUK TÜRLERİ

A. Vergi Hukukunda Müşterek ve Müteselsil Sorumluluk

Vergiden dolayı sorumluluk kavramı, vergi hukukunda yapılan düzenlemelerin sonucunda kişisel sorumluluk olarak ifade edilmiştir. Anayasa ve vergi kanunlarında belirtildiği üzere, vergi hukukumuzda sorumluluk kişiseldir.⁴³ Fakat vergi alacağını güvence altına alabilmek için müşterek ve müteselsil sorumluluk kavramları ifade edilmiştir.

Vergi hukukunda sorumluluk müessesesi birden fazla kişinin bir vergi borcundan sorumlu tutulması sonucu ortaya çıkmıştır. Müşterek ya da ortaklaşa sorumlulukta, aynı vergi borcundan, birden fazla kişi sorumlu tutulmaktadır. Müteselsil sorumluluk ya da zincirleme sorumlulukta, bir vergi borcu aynı zamanda

⁴¹ ÖNCEL, Vergi Hukuku, s.49.

⁴² AATUHK m.35. "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtluların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."

⁴³ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Genel Vergi Hukuku*, Afyon, Celepler Matbaacılık, Derya Kitabevi, 2007, s.104.

birden fazla kişinin her birinden istenebilmektedir.⁴⁴ Aynı zamanda vergi hukukunda teselsül kavramı, aynı verginin tamamından birden fazla yükümlünün borçlu olmalarını ifade eder.⁴⁵ Vergi kanunlarında müşterek ve müteselsil sorumluluk düzenlenirken, sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin verginin konusuyla ya da vergilendirmeye ilişkin ekonomik işlemlerle ilişkili olması hususuna dikkat edilmiştir. Verginin ödenmesinden müştereken ve müteselsilen sorumlu olabilmek için sorumluların vergilendirme ile ilişkisi olmak zorundadır. Aksi takdirde, bu kişilerin verginin ödenmesinden müşterek ve müteselsilen sorumlu tutulması mümkün değildir.⁴⁶

Vergi hukukunda müşterek sorumlulukta, vergi idaresi sorumlulardan alacağını ancak birtakım belirli yol ve yöntemleri takip ederek talep edebilmektedir. Yani öncelikle idare alacağını mükellefin kendisinden talep edip, alamadığı takdirde vergi sorumlusuna başvurmaktadır. Sorumluluğun fer'i niteliği müşterek sorumlulukta söz konusu olmaktadır. Yapılan sözleşmede veya kanunda açık bir hükümle ortaklar arasında müteselsil sorumluluk belirlenmemiş ve belirtilmemişse müşterek sorumluluk aslolan sorumluluk çeşididir. Doktrindeki hâkim görüşe göre de, vergi hukukunda kural olarak müşterek sorumluluk benimsenmiştir.⁴⁷

Vergi hukukunda müteselsil sorumlulukta, vergi alacağının bir kısmı veya tamamından dolayı sorumluların bir kısmına veya tamamına müracaat edebilme imkânı idareye verilmiştir. Sorumluluğun asli niteliği müteselsil sorumlulukta söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla, müteselsil sorumluların her biri borcun tamamından sorumlu olmaktadır. Hukuk düzenimizde müteselsil borçluluk hali, kanun ile ya da hukuki işlem ile doğmaktadır. Fakat vergi hukuku açısından müteselsil sorumluluk hali, kanundan kaynaklanmaktadır. Kanun ile belirtilmeyen müteselsil sorumluluk hali bulunmamaktadır. Gerçekten VUK'un 8. Maddesinin 3. Fıkrasında belirtildiği

⁴⁴ ZORLU, Selahaddin, "Vergi Hukuku," Ankara, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222, s.42.

⁴⁵ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, Vergi Hukuku, s.85.

⁴⁶ ZORLU, "Vergi Hukuku", s.43.

⁴⁷ OLGUN, Sevinç, "Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu", *Terazi Hukuk Dergisi*, Temmuz 2007, S:11, s.47.

üzere, özel sözleşmeler ile mükellefiyet ve sorumluluk yaratmak ya da kişilerin bu mükellefiyet ve sorumluluktan kurtulması mümkün değildir.⁴⁸

B. Vergi Hukukunda Kanundan ve Sözleşmeden Doğan Sorumluluk

Vergi hukukunda kanundan ve sözleşmeden doğan sorumluluğa istisnai hallerde yer verilmiştir. AATUHK'nın 11. Maddesinde, vergi kanunlarıyla kabul edilen sözleşmeden doğan sorumluluk hallerinden birisi düzenlenmiştir. Bu düzenleme istisnai nitelik taşımaktadır.⁴⁹ İlgili maddeye göre, “AATUHK'nın 10. maddesine göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.” Bu nedenle, mükellefle yaptığı kefalet sözleşmesine bağlı olarak kefil olmayı kabul eden kişi, vergi sorumlusu olmaktadır. Bu kişi teminat istenmesine konu olan borçlardan dolayı aynen asıl borçlu konumundaki mükellefin tabi tutulduğu usullere göre takip edilmektedir.⁵⁰

Sözleşmeden doğan sorumluluk hallerine Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18-20. maddelerinde düzenlenen işi devralanların sorumluluğunda da rastlanmaktadır. Kurumlar arasında yapılan sözleşme ile birleşme, devir, şekil değiştirme veya bölünme işlemleri gerçekleşmektedir. Söz konusu yapılan bu sözleşmeye istinaden, yeni kurulan tüzel kişi eski kurumun tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarını ödemeyi ve diğer ödevlerini yerine getirmeyi taahhüt ve kabul etmektedir. Bu durumda işi devralan yeni kurum, vergi kanunlarında açıkça düzenlenen hükümlere uygun olarak yapılan bir sözleşmeye bağlı sorumluluğu üstlenmiş olmaktadır.⁵¹

C. Vergi Hukukunda Sınırlı Ve Sınırsız Sorumluluk

Vergi hukukunda vergi sorumlusuna yüklenen sorumluluklar sınırlı ve sınırsız olarak düzenlenmiştir. Her ne kadar bazı durumlarda vergi sorumlusunun

⁴⁸ TUNA, Hatice, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999, s.28.

⁴⁹ AATUHK m. 11/1 “10 uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilirler.”

⁵⁰ AKYÜREK, Ömer, *Anonim Ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s.35.

⁵¹ GERÇEK, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, s.11.

sorumluluğu belirli bir zaman aralığıyla ya da vergi borcunun bir kısmıyla sınırlandırılabilenekte ise de genel olarak vergi sorumlusunun verginin aslından ve cezalarından malvarlığının tümü ile sorumlu olduğu görülmektedir.⁵²

D. Vergi Hukukunda Kusurlu Ve Kusursuz Sorumluluk

Vergi hukuku açısından tasnif edilirken kusurlu ve kusursuz sorumluluk kavramları kullanılmaktadır. Hukuk düzeni tarafından uygun bulunmayan ve kabul edilmeyen davranış olarak tanımlayabileceğimiz kusur kavramı, vergi hukukunda da bu ayrımı yaparken göz önünde bulundurulmuştur.

Vergi sorumlusunun, mükellefle olan ilişkisinden dolayı yüklendiği ödevleri tam olarak yerine getirmemesi halinde vergi hukukunda kusurdan söz edilebilir. VUK'un 11. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi kesenler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumludur. Vergi kesenler bu ödevi yerine getirmezlerse vergi ve buna bağlı alacaklar kendilerinden alınmaktadır. Böyle bir halde vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergiler için asıl mükellefe rücu hakkı saklıdır. Fakat vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler vergi sorumlularının şahsi kusurundan kaynaklandığı için bunlar kendi üzerlerinde kalmaktadır.⁵³

Vergi hukuku ilgili mevzuatında mükellefin vergi borcuyla ilgili kusursuz sorumlu tutulduğu durumlar da mevcuttur. Örneğin, VUK 11. Maddesinde mirasçılarının sorumluluğu⁵⁴ ve AATUHK'nın 35. maddesindeki limited şirketler ortaklarının sorumluluğunda⁵⁵ her ne kadar verginin zamanında ve eksiksiz ödenmemesinde mükellefin kusuru olsa da, vergi sorumlularının herhangi bir kusuru

⁵² GERÇEK, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s.11.

⁵³ GERÇEK, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s.12.

⁵⁴ VUK m. 11. "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz."

⁵⁵ AATUHK m. 35 "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 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, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz."

olup olmamasına bakılmaksızın vergi sorumluları vergi borcundan sorumlu olmaktadır.

E. Vergi Hukukunda Rücu Edilebilen Ve Rücu Edilemeyen Sorumluluk

Rücu, başkasına ait borcu onun yerine ödeyen kişinin, ödediği meblağı asıl borçludan istemesidir. Bir başka ifadeyle, borcu ödeyen kişinin borcun ödenmesinden asıl borçlu ile birlikte sorumlu olandan istemesidir.⁵⁶

Vergi hukukunda sorumluk çerçevesinde, vergi sorumlularının asıl mükellef yerine ödemiş oldukları vergi borçları için rücu hakkını kullanıp kullanamayacaklarına göre de bir sınıflandırma yapılabilmektedir. Vergi sorumluları bazı durumlarda asıl mükellef yerine kendi malvarlıklarıyla vergi borcunu ödemek durumunda kalmaktadırlar. Bunun sonucu olarak mükellefe rücu hakkı bulunmaktadır. Bazı durumlarda ise, vergi sorumluları asıl mükellefin vergi borçlarını ödemiş olmalarına rağmen bunlar için rücu hakkından yararlanamamaktadırlar. Kişilerin sorumluluk halleriyle ilgili birçok sorumluluk halinde vergi borcunun aslı ile ilgili olarak rücu edilebilirlikten bahsedilmiştir. Örneğin, vergi kesenlerin sorumluluğu, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, bazı ilgili kişilerin sorumluluğu gibi. Bu durumlarda vergi cezalarının esas muhatabı mükellef değil, vergi sorumlusu olduğundan cezalar için rücu etme imkânına 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 imkânı verilmiştir.⁵⁷

⁵⁶ CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994, s.56

⁵⁷ GERÇEK, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", s.13.

IV. VERGİ HUKUKUNDA KANUNİ TEMSİLCİLERİN ÖDEV VE SORUMLULUKLARI

A. Kanuni Temsilci

Kişi kendisiyle ilgili bir hukuki işlemi yine kendisi yapar. Fakat bazen kişiler hukuki işlemlerini yapamayabilir. Bu durum iradesiyle ya da iradesi dışında bazı sebepler neticesinde olabilir. Velayet altında bulunan çocukların velisi tarafından temsili⁵⁸, miras ortaklığına mahkemece temsilci tayini⁵⁹, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileriyle ifa edilmesi, kanuni temsile örnek olarak verilebilmektedir.

Yukarıda belirtilen durum ve zamanlarda temsil ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Temsil ilişkisinin üç unsuru bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, hukuki işlem kendi adına ve hesabına yapılan temsil olunandır. İkincisi, irade beyanı ile temsil ettiği kişiyi, başkasının nam ve hesabına hareket ederek, hak sahibi ya da borçlu kılabilen temsilcidir. Diğer unsur ise, üçüncü kişidir. Üçüncü kişi, temsilci ile belirtilen hukuki işlemi yapandır.⁶⁰

Bir kişinin, başka birinin adına, namına, hesabına işlem yapabilme yetkisine temsil denilmektedir.⁶¹ Temsil eden kişi, temsil edilenin nam ve hesabına hareket etmekte, yaptığı işlemlerle temsil edileni hak sahibi veya borçlu hale getirebilmektedir. Temsile bağlı olarak temsil yetkisi, kişinin kendisinin namına ve hesabına bir hukuki işlemi yaptırmak ve buna bağlı olarak temsilci olacak kişiye temsil ettirmek isteyeninin verdiği yetkidir.⁶² İşte bu temsil yetkisine dayanarak kanunen verilen yetkiye istinaden temsil edilen gerçek ya da tüzel kişi adına ve

⁵⁸ TMK m. 342. “Ana ve baba, velâyetleri çerçevesinde üçüncü kişilere karşı çocuklarının yasal temsilcisidirler.”

⁵⁹ TMK m. 640. “Birden çok mirasçı bulunması hâlinde, mirasın geçmesiyle birlikte paylaşmaya kadar, mirasçılar arasında terekedeki bütün hak ve borçları kapsayan bir ortaklık meydana gelir. Mirasçılar terekeye elbirliğiyle sahip olurlar ve sözleşme veya kanundan doğan temsil ya da yönetim yetkisi saklı kalmak üzere, terekeye ait bütün haklar üzerinde birlikte tasarruf ederler.”

⁶⁰ KULAÇ, Yasemin Aktaş, *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2008, s. 55-56.

⁶¹ OZANSOY, Fatma *Anonim Ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi Ve Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2008, s.10.

⁶² AKYOL, Şener, *Türk Medeni Hukukunda Temsil*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009, s.6.

hesabına işlemleri yapan kişi ya da kişilere kanuni temsilci denilmektedir.⁶³ Bu yetkide kanuni temsilcilerin yetkisinin sınırları, yetkilerinin ne olduğu, yetki sınırları aşıldığında sorumlulukları kanun tarafından belirlenmiştir. Temsil olunanın kişisel istek ve emirleri kanuni temsilciyi bağlamamaktadır. Kanun hükmü ile değil de temsil ilişkisi temsil edilenin istek ve iradesiyle kuruluyorsa, bu duruma iradi temsil denilmektedir. Fakat iradi temsil, konumuz dışında olduğundan anlatılmayacaktır.

Vergi Sorumlusu Olarak Kanuni Temsilci

Vergi hukukunda, tüzel kişilerin, medeni hakları kullanma ehliyetine haiz bulunmayanların ve hakları kısıtlı olanların vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır.⁶⁴ Fiil ehliyeti olmayan kişilerin de vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olabilmesi nedeniyle bu kişilerin kanuni ödevlerini tam ve gereği gibi zamanında yapabilmesi için kanuni temsilcilere ihtiyaç duyulmaktadır.⁶⁵

VUK'da aslolan vergi mükelleflerinin, vergi ödevlerini kendileri tarafından yerine getirmesidir. Fakat küçükler, kısıtlılar ve tüzel kişilerle toplulukların mükellef olması halinde VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilciler, vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olmaktadır.⁶⁶

Vergi hukukunda kanuni temsilci kavramı, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu ile karşılaştırıldığında, en önemli farkın 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 olmaması olarak belirtilebilmektedir.⁶⁷ Kanuni temsilci, yerine getirdiği işlemde dolayı hiçbir hak kazanmamaktadır. Bunun yanında hiçbir borç altına da girmemektedir. Kanuni temsilci doğrudan doğruya vergi dairesinin muhatabı olmamaktadır. Kanuni temsilcinin yapmış olduğu işlemler temsil olunan vergi

⁶³ GÜLTEKİN, Hakkı, "Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası*, S.30, Şubat, 1984, s.39.

⁶⁴ ÇELİK, Binnur, "Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, Sayı.7, Ocak 1999, s.89.

⁶⁵ ÇELİK, Binnur, "Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu", s.53.

⁶⁶ VUK m. 10. "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir."

⁶⁷ CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, s.9.

mükellefinin veya vergi sorumlusunun adına ve hesabına yapılmaktadır. Bununla birlikte kanuni ehliyet şartlarına sahip olmak vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olabilme şartıdır. Fakat kanuni temsilcinin tam ehliyet şartlarına sahip olması gerekmektedir. Vergi borcundan kurtulabilme şartı, mükellef veya vergi sorumlusunun borcu ödemesidir. Aksi takdirde bu borçtan kurtulamazlar. Buna karşın kanuni temsilcinin bu sorumluluktan kurtulma imkânı bulunmaktadır.⁶⁸

Vergi sorumlusu olarak kanuni temsilcinin asıl amacı vergi idaresinin vergilendirmeyi doğru yapmasını sağlamak ve buna katkıda bulunmaktır. Kanuni temsilci bu sorumluluğunu yerine getirdiğinde birçok yan faydalar da sağlayacaktır. Örneğin; işletmeler ile ilgili sağlam bilgiler edinilmesi, firmanın işletme ve muhasebe yöntemlerini geliştirme, ekonominin bütünü hakkında değerlendirme yapacak kamusal ve özel kuruluşlara doğru ve sağlam bilgi gibi faydalar bulunmaktadır.⁶⁹

Vergi Ödevleri Kanuni Temsilci Tarafından Yerine Getirilecekler

Vergi Usul Kanunu 10. Maddesine göre “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” Hükmü haizdir. Söz konusu kanun metninden de anlaşıldığı gibi vergi ile ilgili bulunan ödevleri kanuni temsilci tarafından yerine getirilenler, tüzel kişilerle medeni hakları kullanma ehliyetleri olmayan ya da bu hakları kısıtlı bulunan gerçek kişilerdir.⁷⁰

Gerçek kişiler, hak ehliyetine sahip buldukları halde, fiil ehliyetine yani bu hakları kullanma ehliyetine her zaman sahip değildirler.⁷¹ Gerçek kişilerden tam ehliyetliler, temyiz kudretine sahiptirler. Bu kişiler vergi ile ilgili ödevlerini bizzat yerine getirebilirler. Bu nedenle bu kişiler için kanuni temsilci tayin edilmemektedir. Tam ehliyetsizler, temyiz kudretine sahip olmayan küçük ve kısıtlıları ifade

⁶⁸ KULAÇ, *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*, s.59.

⁶⁹ ULUATAM, Özhan, METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara, İmaj Yayınevi, 5. Baskı, 2001, s.183.

⁷⁰ CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, s.11.

⁷¹ BOZDOĞAN, Mine Nur, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.269, 2004, s.172.

etmektedir. Bu kişiler vergi ile ilgili ödevlerini vasi ya da velileri aracılığıyla halletmektedirler.⁷²

Tüzel kişiler, fiziki varlığa sahip değildirler. Tüzel kişilerin kanun ve kuruluş belgelerine uygun olarak gerekli organlara sahiptirler. Fiil ehliyetini kanuni temsilci adı verilen bu organları aracılığıyla kullanırlar. Kanuni temsilciler gerekli hukuki işlemleri yapar, irade açıklamasında bulunur ve bütün fiilleriyle borç altına girerler.

73

B. Kanuni Temsilcinin Vergiye İlişkin Ödevleri

1. Bildirimde Bulunmak

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında devamlı bir ilişkinin bulunması, bu ilişkiye bağlı olarak ortaya çıkan vergilendirme işlemlerinin kolaylıkla ve eksiksiz olarak yürütülmesi işlemlerin sağlam bir zeminde yürütülmesine olanak tanımaktadır.

Vergi Usul Kanunu tarafından düzenlenen bildirimde bulunma ödevi; işe başlama bildirimi, adres değişikliği bildirimi, iş ve işletmede değişikliklere ilişkin bildirim ve işi bırakma biçiminde düzenlenmiştir. Beyana dayalı tarhiyatın tam ve eksiksiz olarak yürütülmesi için, bir iş veya teşebbüs ile servet unsurları dolayısıyla mükellefiyeti olan yükümlüler; yükümlülüğe giriş ve mükellefiyetle ilgili değişiklikleri veya yükümlülüğünden çıkışları nedeniyle bildirimde bulunmak zorunda olduğundan bildirim vergi kanunlarının mükellefe yüklediği ilk ve önemli bir ödevdir.⁷⁴ Bu ödevin yerine getirilmesi vergi alacağının güvence altına alınmasını ve dolayısıyla tahsil edilmesine olanak sağlayacaktır.

Vergi Usul Kanunu 352. Maddesinde bildirim ilgililerce hiç yapılmaması veya süresi içerisinde yapılmaması halinde usulsüzlük fiilinin işleneceğini açıkça belirtmiştir.

⁷² SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s.66.

⁷³ CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, s.12.

⁷⁴ ŞANLI, Ahmet, "Mükellefin Vergisel İlk Ödevi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:157, Ekim 2001, s.63.

2. Defter Tutmak

Vergi Usul Kanunu madde 171. madde ve devamında düzenlenen bu ödev, defter ve belgelerin usulüne uygun olarak tutulmasını koşul kılmaktadır. Kanun koyucunun defter tutulmasını bir ödev olarak tespit etmesindeki amaç mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmektir. Bununla birlikte ayrıca mükellefin hesap kayıtlarıyla beraber üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını görebilmektir.⁷⁵

Defter ve belgelerin maddi olayı gerçeğe uygun bir biçimde yansıtması zorunludur. Aksine hüküm olmadıkça bu usule uygun olarak tutulan defter ve belgelerin üçüncü kişilerle olan ilişkileri ve işlemleri belgelemede önemli araç olduğu da izahtan varestedir.⁷⁶

Vergi Usul Kanunu defter tutma ödevini “Maksat” başlıklı madde 171’de tadadi olarak belirtmiştir.⁷⁷ Mükellefin vergi ile ilgili durumu, faaliyeti, hesapları, muameleleri, vergi karşısındaki hesabı ve incelemesi amacıyla defter tutma ödevini getirmiştir.

3. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Etmek

Mükellefler, Vergi Usul Kanunu 253. Maddesine göre defter tutmak zorundadırlar. Mükellefler buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile tuttukları defter ve belgeleri saklamak zorundadırlar. Mükellefler tuttukları defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri yine bu sürede saklamaya mecburdurlar.⁷⁸ Tutulan bu belgeler;

⁷⁵ BERKEM, Kemal, *Vergi Usul Kanunu*, Ankara, Ak Büro Yayınları, 1966, s.267-268.

⁷⁶ GÜNER, Tayfun, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007

⁷⁷ VUK m. 171, “Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

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: 30/12/1980-2365/23 md.) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.”

⁷⁸ KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2007, s.59.

fatura, kasa, satış fişleri, müstahsil ve serbest meslek makbuzları ile ücret bordroları, nakliyat irsaliyeleri, haberleşme evrakları sözleşme ve taahhünamelerdir.

Kanunla belirlenen beş yıllık belge muhafaza süresi, VUK'da belirlenmiş tarh zamanaşımı süresi ve ayrıca TTK'da belirlenen tacirin tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri saklama süresi olan 10 yıldan kısa olmakla birlikte AATUHK'da yer alan beş yıllık zamanaşımı süresiyle uyumlu bulunmaktadır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki, 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.

Mükellefin beyanının doğruluğunu kanıtlama yükünün zorunlu ve doğal sonucu olan defter ve belgelerin muhafaza ödevinin yanı sıra bu defterlerin ibrazı da vergisel nitelikteki ödevlerdendir. VUK'a göre tutulması mecburi olan defter ve kayıtları vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilere herhangi bir sebeple ibraz edilip verilmemesi, re'sen tarh sebebidir.⁷⁹

4. Bilgi Vermek

Vergi Usul Kanunu'nun "Bilgi Toplama" başlıklı dördüncü bölümünde kanuni temsilcinin bilgi verme yükümlülüğü ele alınmıştır. Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin isteyecekleri bilgiyi, kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler vermek zorundadırlar. Bu bilgi sözlü veya yazılı olarak istenebilmektedir.⁸⁰

Gerçek ve tüzel kişilerin kendilerinden bilgi istenilmesi durumunda, özel kanunlardan doğan mahremiyet hükümlerini öne sürerek bilgi vermekten

⁷⁹ VUK m.30. "Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir...3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,"

⁸⁰ VUK m.148. "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez."

kaçınamazlar. Fakat VUK 151. Maddesinde bu durumun istisnaları tahdidi olarak sayılmıştır.⁸¹

5. Beyanname Vermek

Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabında beyanname vermek ödevler arasında sayılmamıştır. Fakat gerek kanunun bütünü gerekse de Türk Vergi Sisteminin beyan esasına dayanmasının doğal sonucu olarak ödevlerin arasında sayılmaktadır. Bununla birlikte VUK 144. maddesinde defter ve vesikaların muhafaza altına alınmış olması, süresi gelen vergi beyannamelerinin verilmesi ödevini kaldırmadığını ifade etmektedir. Bu hüküm de beyanname vermenin açıkça ödev olduğunu göstermektedir.⁸²

Mükellef ya da sorumlu, beyana dayanan tarhta, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan beyanname ile yazılı bir bildirimde bulunur.⁸³ Kural olarak mükellef tarafından verilen beyannamenin doğru olduğu kabul edilmektedir. Fakat vergi idaresi verilen bu beyanname ile bağlı değildir. Söz konusu beyannamenin doğruluğunu vergi incelemesi ile araştırarak uygun mahiyette verilmediğini tespit edebilir.⁸⁴

VUK'a göre beyanname verme ödevi, yasal süresi içerisinde verilmemişse ya da yasal veya ek süreler içinde verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse; bununla birlikte verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair bir delil bulunması idare tarafından re'sen tarh sebebi

⁸¹ VUK m.151. "Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak: 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlariyle vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.(1) 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir."

⁸² BARLASS İrfan, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2005, s.110

⁸³ KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 1989, s.75.

⁸⁴ YARALI, Levent, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 216

kabul edildiği gibi beyannamelerin kanuni süre içerisinde verilmemesi vergi ziyana sebep olacaktır.⁸⁵ Bu durumlarda vergi ziyayı cezası kesilebilecektir.⁸⁶

6. Vergi ve Cezalarının Ödenmesi

Vergi borcunun ortadan kalkması esas olup, bu hali sağlayacak olan vergi borcunun ödenmesidir. Yani mükellefin rızası ile kanuna uygun ve belirlenen yasal süreler içerisinde vergi dairesine gidip borcunu tediye etmesidir.⁸⁷ Vergilendirmeye ilişkin işlemde yer alan tutarlara göre ödeme yapılması esastır ancak, dayanağı olan işlem dava konusu edilmeksizin sadece ödeme davaya konu yapılamaz.⁸⁸

Ödeme konusu mükellefin asli ödevi olmasına karşın kanuni temsilcinin ödevi olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır. Bu konuda HELVACI, “Yerine getirilmesi gereken en önemli kanuni ödevin, vergi borcunun doğmasına engel olmak, bir başka deyişle vergiyi ödemek olduğunu, ancak vergiyi ödemek için, kanuni temsilcinin böyle bir borcun varlığını bilmesi ve bunu ödeyebilme olanağını elde bulundurmasının icap ettiğini.”⁸⁹ Belirtmiştir. KANETİ ise, vergi sorumluluğunun tanımında iki unsur olduğunu birinci unsurun vergi yükümünün varlığı, ikinci unsurun ise vergiyi ödeme ödevinin varlığı olduğunu, bazı durumlarda, vergi borcunu ödeme ödevi, vergi yükümlüsünde başka birine de düşebileceğini ve böyle bir durumun varlığında vergi sorumlusu olan kişinin tıpkı yükümlü gibi vergi dairesine karşı vergi borcunu ödemek zorunda olduğunu, ödememesi halinde kendisi

⁸⁵ VUK m.341/2 “Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir.”

⁸⁶ VUK m.344 “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyana sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaya uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir.”

⁸⁷ EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 1995, s.131

⁸⁸ Danıştay, VDDK, 19.6.2013, E:2011/36, K:2013/247. “...tarh, tahakkuk, ödeme emri ve haciz gibi yürütülmesi zorunlu bir işlemin dava konusu edilmediği, davacının kanuni temsilcisi olduğu şirketin vergi borcu nedeniyle hakkında uygulanan yurtdışı çıkış yasağının kaldırılması amacıyla yapılan ödemenin iadesi istemiyle dava açıldığı, ödeme işlemi davacıya tebliğ edilen ödeme emirlerine dayalı olduğundan ve ödeme emirleri de dava konusu edilmediğinden, ödeme işleminin tek başına idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olarak kabulüne olanak bulunmadığı, kaldı ki ödenen tutarın iadesi istemiyle davalı idareye yapılmış bir başvurusunun da bulunmadığı...”

⁸⁹ HELVACI, Mehmet, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*, Beta Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2001, s.104.

hakkında zorlayıcı yaptırımlar uygulanarak kamu alacağının tahsil edileceği yönünde düşünmektedir.⁹⁰

BARLASS ise, “...VUK 341. madde hükmünde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade etmektedir. Beyanname vermek dâhil tüm ödevlerini kanuna uygun biçimde yerine getiren bir mükellefi sadece tahakkuk eden vergiyi ödemediğini düşünelim. Bu mükellefe ödeme bir ödev olmadığı için doğal olarak vergi ziyayı cezası uygulanmayacaktır oysa aşağıda ödeme ödev olarak kabul edilseydi bu mükellefe beyanname vermek suretiyle tarh edilen vergisini ödemediği için vergi ziyayı cezası kesmek durumunda kalınacağını ...”⁹¹ İfade etmiştir.

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesinde “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesi yer almaktadır. Maddenin başlığının “Vergi Ödevi” olduğu düşünüldüğünde, verginin ödenmesini bir ödev olarak kabul etmek gerekmektedir. Danıştay VDDGK’nun 31.03.1995 tarih, 1994/239 E. 1995/17 K. sayılı içtihatında, 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 almıştır. Belirtmek gerekir ki bu içtihat da bize vergiyi ödemenin kanuni temsilcinin görevlerinden olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

V. VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

Vergi Usul Kanunu’nun 10. Maddesinde tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıfların ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenler ve varsa bunların

⁹⁰ KANETİ, Vergi Hukuku, s.81.

⁹¹ BARLASS, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.48

temsilcileri tarafından yerine getirileceğini öngörmüştür.⁹² Anılan madde bütün sermaye şirketlerini kapsayan genel bir hüküm niteliği taşımaktadır. Tüzel kişiliğe sahip olan sermaye şirketlerinin vergi ödevleri bahsi geçen madde gereğince kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir.

Vergi kanunlarına göre kanuni temsilcilerin en önemli görevi ve ödevi, vergi borçlarını yasal sürede ödemektir.⁹³ Bununla birlikte kanuni temsilcilerin Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan bazı sorumlulukları ve ödevleri bulunmaktadır. Bunlar; İşe başlamayı bildirme (VUK m. 153), Adres değişikliğinin bildirilmesi (VUK m. 157), İş değişikliğinin bildirilmesi (VUK m. 158), İşletmede değişikliğin bildirilmesi (VUK m. 159), İş bırakmanın bildirilmesi (VUK m. 160), Bina ve arazideki değişikliklerin bildirilmesi (VUK m. 167), Defter tutma (VUK m. 171-214), Kayıt nizamı (VUK m. 215-219), Defterlerin tasdiki (VUK m. 220-226), Kayıtların belgelendirilmesi (VUK m. 227-246), Vergi karnesi (VUK m. 247-252), Muhafaza ve ibraz (VUK m. 253-257)'dir.

Kanuni temsilcilerin yukarıda saydığımız ödevleri yerine getirmemesi durumunda vergi dairesine karşı ortaya çıkacak sorumluluğu, bu sorumluluğun kapsam ve koşulları yine VUK'da düzenlenmiştir. Sözü edilen bu maddeye göre kanuni temsilcilerin bahsedilen ödevleri ve sorumlulukları yerine getirmemeleri durumunda mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyen kişilerin varlıklarından alınmaktadır. Söz konusu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki kanuni temsilcileri hakkında da uygulanmaktadır.⁹⁴

3505 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle VUK 10. maddesinin ikinci fıkrasından "...kasıt ve ihmalleriyle..." ifadesi çıkarılmıştır. Belirtilen maddeye göre kanuni temsilcinin sorumluluğunun olabilmesi için; kanuni temsilci tarafından vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması ve bu nedenle vergi ve buna bağlı

⁹²VUK m.10 "Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir."

⁹³ ERMENGÜ, M. Tacettin, "Kanuni Temsilcilerin Ödevleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 1989, s. 19.

⁹⁴ VUK m.10/2 "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."

alacakların tüzel kişinin malvarlığından kısmen veya tamamen alınamaması koşuluna bağlanmıştır.⁹⁵

Uygulamada ve doktrinde Yasa koyucunun 3505 sayılı kanunla VUK 10. Maddesinde yapmış olduğu değişiklik kanuni temsilcilerin vergi sorumluluğunun kusurlu mu yoksa kusursuz mu olduğu hususunda görüş ayrılıklarına ve tartışmalara neden olmuştur. Kanunun lafzına bakıldığında sorumluluğun kusursuz olduğu anlaşılmaktadır.⁹⁶ Doktrinde kusursuz sorumluluk ilkesini savunanların görüşlerini temel gerekçesi de kanunun lafzı ve maddenin 3505 sayılı kanun ile değişmeden önceki halinde "...bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri" şeklindeki ifadenin yer almasıdır. Belirtilen fikri savunanlar, kusur sorumluluğunun oluşabilmesi için kasıt veya ihmalden birisinin varlığını zorunlu unsur olarak kabul etmektedir. Bu unsurların kanun metninde yer almamasına rağmen temsilcilerin sorumluluğundan bahsediliyor olmasını kusursuz sorumluluk olarak belirtmişlerdir.⁹⁷ Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 Tarih, 2014/144 E., 2015/29 K. sayılı Kararı⁹⁸ ile de VUK'da kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusur sorumluluğu olduğu belirtilmiştir. Bu kararda kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir.⁹⁹

Kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusursuz olarak ifade edilmesi, TTK'nın kanuni temsilciler için öngördüğü sorumluluk ilkesi ile ters düşmektedir. Çünkü TTK'nın kanuni temsilciler için öngördüğü sorumluluk ilkesi kusur sorumluluğudur.¹⁰⁰

Kusura bağlı sorumluluk her ne kadar VUK'un 10. maddesinde kaldırılmış ise de ancak VUK'un 359. maddesindeki kaçakçılık suçlarında, sahte fatura veya içeriği 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

⁹⁵ CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, s.107.

⁹⁶ BARLASS, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s. 55

⁹⁷ BARLASS, *Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s. 60

⁹⁸ <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/cecef94c87cb44e8a914ae3252a3d4ab?excludeGereke=False&wordsOnly=False>

⁹⁹ Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 tarihli ve 2014/144 E., 2015/29 K.

¹⁰⁰ HELVACI, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*, 2001,

bulunulmaması icap etmektedir. Ayrıca, bu belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344. maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.” hükmüne yer verilerek vergi kaçakçılık suçunun oluşumu ve neticesinde 3 kat kesilecek vergi ziyayı 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.¹⁰¹

VI. AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ HAKKINDAKİ KANUN AÇISINDAN KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

6183 sayılı AATUHK’nın “Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu” başlıklı Mükerrer 35. 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. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.*”

“(5766 sayılı Kanun ile eklenen fıkra, 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.” (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı ile)

“(5766 sayılı Kanun ile eklenen fıkra, 06.06.2008) Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu

¹⁰¹ AKYÜREK, *Anonim Ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu*, s.47.

maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.” (İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi’nin 19.03.2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı ile)

Hükümleri yer almaktadır.

Söz konusu eklenen ve iptal edilen maddeler; kamu alacağının asıl borçludan tahsil edilememesinin nedenini, kanuni temsilcinin asıl malvarlığını kötü yönetmesi, ihmal veya kastı olabileceği gibi onun dışında da meydana gelen bir olay, örneğin, ekonomik kriz vs. de olabileceğidir. Bu durumda, kanuni temsilci, iradesi dışında oluşan bazı nedenleri ortaya koyarak yani kusursuzluğunu kanıtlayarak sorumluluktan kurtulabilme imkânına sahip değildir.¹⁰² Fakat 213 sayılı Kanununun 10. Maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Anayasa Mahkemesi Kararında “*Ancak, her türlü yasal yükümlülüğü yerine getiren kanuni temsilcilere hiç bir kusur atfetmek mümkün değilken sadece bu sıfatı nedeniyle Kanun zoruyla müteselsil sorumlu tutulmaları bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedelediği gibi hukuk güvenliği ilkesiyle de bağdaşmaz. Bireyin kanuni temsilcisi olmadığı dönemde ve başkası tarafından yapılması zorunlu olan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı ortaya çıkan vergi alacaklarından müteselsil sorumlu tutulması hukuki güvenlik ilkesine açıkça aykırılık oluşturur.*” Hükümü yer almaktadır.¹⁰³

¹⁰² Candan, Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, s. 56.

¹⁰³<http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/cecef94c-87cb-44e8-a914-ae3252a3d4ab?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>

İKİNCİ BÖLÜM

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

I. ANONİM ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

A. Anonim Şirket

Anonim şirketler; Resmi Gazete’de 14/02/2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda 329. ve 563. maddeleri arasında düzenlenen bir sermaye şirkettir.

1. Tanımı ve Unsurları

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 329. madde 1. Fıkrasında anonim şirket, “...sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirket” olarak ifade edilmiştir.

Doktrinde anonim şirket ile ilgili daha geniş ve farklı şekilde tanımlamalar da bulunmaktadır. KORKUT’a göre; “*Anonim şirket, Kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç için bir ticaret unvanı ile en az bir kişi tarafından kurulabilen; sermayesi belli ve paylara bölünmüş ve borçlarından dolayı yalnız malvarlıkları ile sorumlu olan; pay sahipleri ise sadece taahhüt ettikleri sermaye ile şirkete karşı sorumlu oldukları, tüzel kişiliğe haiz şirkete denir*”¹⁰⁴ şeklinde tanımlamıştır. Yine PULAŞLI’ya göre; “*Anonim şirket, bir veya daha çok kişinin iktisadi amaç için belirli bir veya birden fazla konuda faaliyette bulunmak üzere yazılı sözleşme ile*

¹⁰⁴ KORKUT, Ömer, *Anonim Şirkete Giriş, Kuruluş ve Temel İlkeler, Ticaret Hukuku II*, Ankara, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, 1.baskı, s.6.

kurdukları, esas sermayesi paylara bölünmüş, borçlarından dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu, tüzel kişiliğe haiz bir şirkettir”¹⁰⁵ şeklinde bir tanım yapılmıştır.

Anonim şirketle ilgili olarak hem kanunda hem doktrinde yapılmış olan tanımlamalardan, anonim şirketin belirleyici unsurlarını ortaya çıkarılabilmektedir. Anonim şirketin belirleyici unsurlarının bazıları; şahıs, amaç ve konu, ticari unvan, muayyen ve paylara bölünmüş sermaye, şirketin yalnızca malvarlığı ile sorumlu olması, ortakların sadece taahhüt ettikleri paylar ile sorumlu olmaları ve tüzel kişilik unsurlarıdır.

a. Şahıs

6102 sayılı TTK anonim şirketlerin tek kişi ile kurulabileceğini belirtmiştir. Tek bir pay sahibinin var olması bir anonim şirketin kurulabilmesi ve faaliyet gösterebilmesi için yeterli görülmüştür.¹⁰⁶ Söz konusu bu kişinin gerçek veya tüzel kişi olması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Anonim şirketin çok ortaklı kurulabilmesinin yanında daha sonradan tek ortaklı şirkete dönüşmesi de mümkündür.

b. Amaç ve Konu

6102 sayılı TTK 331. maddesine göre, “Anonim şirketler, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir”. Konu ve amacın sınırlı olması anonim şirketler bakımından sınırı ifade etmektedir. Herhangi bir ekonomik amaç gütmeyen, hayır amaçlı anonim şirket kurulması mümkün değildir. Fakat buna karşılık ticari işletmeden, bir apartman idaresi için veya üretilen şeyin ortaklarca tüketilmesi amacıyla anonim şirket kurulabilecek olup, holdinglerin ve kıymetler yatırım ortaklarının ticari işletme işletmemelerine rağmen sahip oldukları amaç da ekonomiktir.¹⁰⁷

¹⁰⁵ PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013, s.387.

¹⁰⁶ 13.01.2011 Kabul Tarih, 14.02.2011 R.G., 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, m.338 “(1) Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır.”

¹⁰⁷ POROY, Reha, TEKİNALP, Ünal, ÇAMOĞLU, Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, İstanbul, Vedat Yayınevi, 1976, s.243.

TTK m. 339/2-b'ye göre, anonim şirketin konusunun şirket sözleşmesinde esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde işletme konusunun yer alması gerektiği belirtilmiştir. Ancak şirket esas sözleşmesinde şirketin konusunun belirtilmesi Ultra Vires¹⁰⁸ ilkesi TTK'ya alınmadığı için anonim şirketin hak ehliyeti açısından önem arz etmemektedir. Sözleşmede şirketin konusunun yer alması yönetim kurulu üyelerinin pay sahipleri ve şirket tüzel kişiliği karşısındaki sorumluluğunun tespiti açısından önemlidir.¹⁰⁹

Esas sözleşmede anonim şirketlerin işletme konusu, esaslı noktaları itibariyle yazılmalıdır.¹¹⁰ Fakat esas sözleşmenin bu hükmünün tescilin olumlu etkisinden yararlanılmasına müsaade edilmemiştir.¹¹¹ Bu durum, işletme konusunun şirketi temsile yetkili kişilerin yetkililerinin kapsamını belirleyen bir sınır olarak kalmasına karşın, yetki sınırını aşan işletmelerden şirketin sorumlu olmayacağı kuralının terkedilmesinden kaynaklanmaktadır.¹¹²

c. Ortak sayısı

Yürürlükte olmayan eski 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanununa göre en az beş kurucu ortak anonim şirketin kurulabilmesi için gereklidir.¹¹³ Yine kanunda ortak sayısı beşin altına düştüğünde ise şirketin tasfiyesi gerektiği belirtilmiştir.¹¹⁴ Mülga kanuna karşılık olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda bir kişi ile anonim

¹⁰⁸ Ultra vires (yetki aşımı): TTK bağlamında, şirketin sözleşmesinde yazılı işletme konularıyla bağlı olması, işletme konuları dışında yaptığı işlemlerin şirketi bağlamamasına denir.

¹⁰⁹ ARI Zekeriya, *Anonim Şirketin Organizasyonu, Ticaret Hukuku II*, Ankara, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013, 1.Baskı, s.7.

¹¹⁰ TTK m.339, "(1) Esas sözleşmenin yazılı şekilde yapılması ve bütün kurucuların imzalarının noterce onaylanması veya esas sözleşmenin ticaret sicili müdürü yahut yardımcısı huzurunda imzalanması şarttır."

¹¹¹ TTK m.354 "(1) Şirket esas sözleşmesinin tamamı, Gümrük ve Ticaret Bakanlığının izniyle kurulacak olan anonim şirketlerde izin alınmasını, diğer şirketlerde 335. maddenin birinci fıkrası uyarınca şirketin kuruluşunu izleyen otuz gün içinde şirketin merkezini bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan olunur. Tescil ve ilan olunan esas sözleşmeye, aşağıda sayılanlar dışında, 36. maddenin birinci fıkrası hükmü uygulanmaz."

¹¹² TTK m.371 "(1) Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket unvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücu hakkı saklıdır."

¹¹³ 26.06.1956 Kabul Tarih, 09.07.1956 R.G., 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, m.277. "Bir anonim şirketin kurulması için şirkette pay sahibi en az beş kurucunun bulunması şarttır"

¹¹⁴ ETTK m.435. "Şirketin tescilinden sonra hakiki pay sahiplerinin sayısı beşten aşağıya düşer veya şirketin kanunen lüzumlu organlarından biri mevcut olmaz yahut umumi heyet toplanamazsa, pay sahiplerinden veya şirket alacaklılarından birinin yahut Ticaret Vekaletinin talebi üzerine, mahkeme şirketin durumunu kanuna uygun hale ifrağ için münasip bir müddet tayin eder ve buna rağmen durum düzeltilmezse şirketin feshine karar verir"

şirketin kurulabileceği belirtilmiştir.¹¹⁵ Fakat maddede 330. Madde hükmü saklıdır demektir. İlgili bu hüküm, özel kanunlara tabi olan anonim şirketler açısından yer almaktadır.

Anonim şirketler tek ortaklı ya da çok ortaklı olarak kurulabilmektedir. Anonim şirketlerle ilgili en az kurucu sayısı belirtilmişken, en çok kaç kişiyle kurulabileceği hakkında herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Bununla birlikte TTK 338. Maddede de belirtildiği üzere birden çok ortak ile kurulan bir anonim şirketin ortak sayısının daha sonradan bire düşmesi halinde bu durumun yedi gün içerisinde şirketin bağlı bulunduğu ticaret siciline tescil edilmesi ve ticaret sicil gazetesinde ilan edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.¹¹⁶

d. Ticaret Ünvanı

Anonim şirketleri ticari şirket türlerinden biridir. Tacir olmaları sebebiyle de ticaret ünvanını kullanmaları zorunludur. TTK 371. Maddesinde belirtildiği üzere; şirketi temsile yetkili olanlar şirketin ünvanını kullanarak şirketin amacına ve hukuka uygun olarak şirketin adına ve hesabına işlem yaparlar.¹¹⁷

İşletme konusunun gösterilmesi ve şirketin türünün ticaret ünvanında yer alması anonim şirketler için zorunludur. Gerçek kişilerin ticaret ünvanında adının ve soyadının bulunması halinde şirket türünü gösteren ifade de herhangi bir kısaltma yapılamaz.¹¹⁸

¹¹⁵ TTK m.338 “(1) Anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır. 330 uncu madde hükmü saklıdır.”

¹¹⁶ TTK m.338 “(2) Pay sahibi sayısı bire düşerse, durum, bu sonucu doğuran işlem tarihinden itibaren yedi gün içinde yönetim kuruluna yazılı olarak bildirilir. Yönetim kurulu bildirimini aldığı tarihten itibaren yedi gün içinde, şirketin tek pay sahipli bir anonim şirket olduğunu tescil ve ilan ettirir. Ayrıca, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması hâlinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. Aksi hâlde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibi ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulu sorumludur.”

¹¹⁷ TTK m.371 “Temsile yetkili olanlar şirketin amacına ve işletme konusuna giren her tür işleri ve hukuki işlemleri, şirket adına yapabilir ve bunun için şirket ünvanını kullanabilirler. Kanuna ve esas sözleşmeye aykırı işlemler dolayısıyla şirketin rücu hakkı saklıdır.”

¹¹⁸ TTK m.43/2 “Ticaret ünvanlarında, ‘anonim şirket’, ‘limited şirket’ ve ‘kooperatif’ kelimelerinin bulunması şarttır. Bu şirketlerin ticaret ünvanında, gerçek bir kişinin adı veya soyadı yer aldığı takdirde, şirket türünü gösteren ibareler, baş harflerle veya başka bir şekilde kısaltma yapılarak yazılamaz.”

e. Sermaye

Anonim şirketlerde sermaye belli ve paylara bölünmüştür.¹¹⁹ Söz konusu sermayeden kasıt; pay sahiplerinin şirket sözleşmesini imzalaması ve belli sermaye taahhütlerinin toplamının nakit olarak karşılığıdır.¹²⁰

Anonim şirketlerin pay sahipleri tarafından taahhüt etmeleri karşılığında aynı veya nakdi sermayeyi şirkete koyabilirler.¹²¹

TTK 332. Maddesinde “*Tamamı esas sözleşmede taahhüt edilmiş bulunan sermayeyi ifade eden esas sermaye elli bin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüz bin Türk Lirasından aşağı olamaz. Bu en az sermaye tutarı Cumhurbaşkanınca artırılabilir.*”¹²²

f. Sorumluluk

Anonim şirketlerde, ortaklık ve şirket ortaklarının sorumluluklarının sınırlandırıldığı görülmektedir.¹²³ Sorumlulukla belirtilen, şirkete karşı üçüncü kişilerin alacaklarının takip sınırlarını ifade eden kavramdır.¹²⁴

Anonim şirketin şirket alacaklılarına karşı sorumluluğu, borçlarından dolayı yalnızca malvarlığı ile sorumluluktur.¹²⁵ Bu malvarlığı sermayeyi içine alan öz kaynak değerleri hatta değer artışlarını kapsar. Belirtmek gerekir ki, şirket alacaklılarına karşı sadece bilançonun pasifinde bulunan sermaye ile değil değer teşkil eden tüm aktif malvarlığıyla sorumludur.¹²⁶

¹¹⁹ TTK m.329/1 “*Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.*”

¹²⁰ MOROĞLU, Erdoğan , *Anonim Ortaklıklarda Esas Sermaye Artırımı*, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2003, 2.baskı, s.1.

¹²¹ KORKUT, Anonim Şirkete Giriş, Kuruluş ve Temel İlkeler, Ticaret Hukuku II, s.8.

¹²² 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

¹²³ İMREGÜN, Oğuz, *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, İstanbul, Gür-Ay Matbaası, 1991, 9.baskı, s. 267.

¹²⁴ BİLGİLİ, Fatih, DEMİRKAPI, Ertan, *Şirketler Hukuku Dersleri*, Bursa, Dora Yayınları, 2014, 3.baskı, s.151.

¹²⁵ TTK m.329/1.

¹²⁶ BİLGİLİ, DEMİRKAPI, *Şirketler Hukuku Dersleri*, s.151.

Anonim şirketlerde ortakların sorumluluğu sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payı tutarı oranında ve şirkete karşı sorumludur.¹²⁷ Sermaye taahhüdünü yerine getiren ortağın tüm sorumluluklardan kurtulmasına doktrinde “tek borç ilkesi” denilmektedir.¹²⁸

2. Kanuni Temsilcileri

Anonim şirketlerin kanuni temsilcileri konusunda farklı görüşler ve açıklamalar bulunmaktadır. Bazı görüşlere göre, anonim şirketlerde kanuni temsilci TTK. 365. maddesine göre yönetim kuruludur.¹²⁹ Söz konusu yönetim kurulu bu temsil yetkisini TTK 367. maddesince yönetim kurulunun ana sözleşmeye koyacağı bir madde ile düzenleyeceği bir iç yönergeyle yönetimi kısmen veya tamamen, birkaç yönetim kurulu üyesi veya üçüncü kişilere devretme yetkisine sahiptir.¹³⁰ Kural olarak anonim şirketlerde temsil yetkisi, Türk Ticaret Kanununa göre, istisnai haller dışında yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu bu yetkisini usulüne uygun olarak devretmediği sürece kanuni temsilci yönetim kuruludur. Vergi Usul Kanunu 10. Maddesi gereğince de yönetim kurulu üyelerinin tamamı kanuni temsilcidir.¹³¹ Fakat kanuni temsilci olan yönetim kurulu sahip olduğu temsil yetkisini usulüne uygun olarak devrettiğinde kanuni temsilci temsil yetkisini devralanlar olup, VUK’un 10. maddesi anlamında da kanuni temsilci, temsil yetkisini devralan kişiler olacaktır.¹³²

Anonim şirketlerde kanuni temsilci konusunda diğer bir görüşe göre, VUK’un 10. maddesinde, şirkette sorumlu olacak kişilerin kanuni temsilciler

¹²⁷ TTK m.329/2.

¹²⁸ ÖZKORKUT Korkut, *Ticaret Hukuku*, Ankara, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu Yayınları, 2014, 1.Baskı, s.68.

¹²⁹ TTK m. 365. “Anonim şirket, yönetim kurulu tarafından yönetilir ve temsil olunur. Kanundaki istisnai hükümler saklıdır.”

¹³⁰ TTK.m.367. “Yönetim kurulu esas sözleşmeye konulacak bir hükümle, düzenleyeceği bir iç yönergeye göre, yönetimi, kısmen veya tamamen bir veya birkaç yönetim kurulu üyesine veya üçüncü kişiye devretmeye yetkili kılınabilir. Bu iç yönerge şirketin yönetimini düzenler; bunun için gerekli olan görevleri, tanımlar, yerlerini gösterir, özellikle kimin kime bağlı ve bilgi sunmakla yükümlü olduğunu belirler. Yönetim kurulu, istem üzerine pay sahiplerini ve korunmaya değer menfaatlerini ikna edici bir biçimde ortaya koyan alacaklıları, bu iç yönerge hakkında, yazılı olarak bilgilendirir.”

¹³¹ 04.01.1961 Kabul Tarihi, 10.01.1961 R.G., 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, m.10. “Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”

¹³² GÜRGÜR, Şebnem Pınar, YEŞİLYURT, Eren, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 131, Kasım 2003, s.130.

olacağından bahsedilmiştir. Anonim şirketlerde kanuni temsilciler, TTK'nın 365. maddesi uyarınca yönetim kuruludur. TTK 367. maddesince temsil yetkisinin yönetim kurulu üyelerinden biri, birkaçı ya da ortak olmayan şirket müdürüne devredilmesi, "iradi bir tasarruftur". Söz konusu işlem neticesinde kazanılan temsil yetkisi, iradi temsile ilişkin bir yetki niteliğindedir. Dolayısıyla yönetim kurulu tarafından temsil yetkisinin devredilip devredilmediğine bakmaksızın, VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilci anonim şirket yönetim kuruludur.¹³³

Bahsettiğimiz iki görüşe göre konuya özel hukuk ve vergi hukuku açısından bakmak gerekmektedir. Özel hukuk açısından, TTK'ya göre kural olarak yönetim kurulu anonim şirketlerde kanuni temsilcidir. Yine kanunun verdiği yetkiyle bu temsil işlerini kısmen veya tamamen yönetim kurulu üyelerinden biri, birkaçı ya da pay sahibi olmayan şirket müdürlerine devretme yetkisine sahiptir. Bu halde, anonim şirket kanuni temsilcisi, özel hukuk bakımından, yönetim kurulu veya TTK'ya uygun olarak yetki devrinde bulunan yönetim kurulu üyeleri veya müdürlerdir. Vergi hukuku açısından, VUK m. 8/3.'te, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" denildiğinden, vergi hukuku açısından TTK 367/2'de bahsedilen kişilerin kanuni temsilci olarak kabul edilmesi mümkün değildir.¹³⁴ Temsil yetkisinin dayanağı kanun dahi olsa sözleşme ile yapılmaktadır. Dolayısıyla bu sözleşmenin vergi sorumlusunu değiştireceği kaçınılmazdır. Yapılan sözleşmeler ile vergi sorumluluğunun değiştirilmesi durumunda, bu vergi dairesini bağlamayacaktır. Dolayısıyla vergi hukuku bakımından anonim şirketlerde kanuni temsilci sadece yönetim kurulu olmaktadır. Her ne kadar bu konuda 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği "*...vergi numarası alma zorunluluğu bulunan şirket temsilcilerinin temsilcilik sıfatının kanundan doğması veya şirket esas sözleşmesi ile temsile yetkilendirilmiş veya kaynağını esas sözleşmeden alan yetki ile yönetim kurulu ya da genel kurulca temsil yetkisi verilmiş kişi veya kişilerden olması gerekir. Bir başka ifadeyle, kanuna dayanan temsil yetkisine haiz bulunan kişiler vergi numarası alacaklardır...*"¹³⁵ demiş olsa da ve farklı sonuçlar doğursa da kanun

¹³³ BAĞDINLI, Halil, "Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 119, Ağustos 1998,

¹³⁴ ÖZDİLER, Eda, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s.85.

¹³⁵ 28/03/1998 R.G., 23300 Resmi Gazete No, 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

ile tebliğin çeliştiği durumda kanun hükümlerinin dikkate alınması gerektiğinden sonuç değişmemektedir.

Anonim şirketlerde tüzel kişiliğın kazanılmasından, son bulmasına kadar şirketin yönetim ve temsil yetkisi yönetim kurulundadır. Kurul olarak yönetim kurulunun görevi ve yetkileri, kanun ya da esas sözleşmeden doğmaktadır.¹³⁶ Yönetim kurulu anonim şirketlerde daimi bir organdır. Yönetim kurulu, şirket ortaklığını yönetir, şirketi temsil eder, şirketin alacaklılarının ve pay sahiplerinin hak ve alacakları üzerinde etki eder.

B. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu

VUK'un 10. maddesinde, tüzel kişilerde vergisel yükümlülüklerin "kanuni temsilcileri" tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir. Yine aynı maddede "Kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacağı" belirtilmiştir.¹³⁷

Anonim şirketlerde vergi yükümlülüğü, şirketin kanuni temsilcileri olan yönetim kurulunca yerine getirilmektedir. Yönetim kurulu ödediği vergi borçlarını şirketten geri isteyebilmektedir.¹³⁸ Fakat ödemiş olduğu cezalar için herhangi bir rücu imkânı bulunmamaktadır.¹³⁹

6183 Sayılı AATUHK'nın mükerrer 35. maddesince, şirketin mal varlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirketin kanuni temsilcilerinin mal varlığından tahsil edilebilmektedir.¹⁴⁰ Bu nedenlerle anonim şirketlerde vergi alacağıının dışında kalan kamu alacaklarının tahsil edilemediği

¹³⁶ ÖZDİLER, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.88.

¹³⁷ VUK m.10/2 "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."

¹³⁸ VUK m.10/3 "Temsilciler veya teşekkül idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."

¹³⁹ ÖZDİLER, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.105.

¹⁴⁰ AATUHK m.35. "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."

durumda yönetim kuruluna başvurulabilir. Yönetim kurulu, ödediği kamu alacaklarını şirkete rücu edebilmektedir.¹⁴¹

Anonim şirketlerde amme alacağının tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili yönüne gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin incelenmesi gerekmektedir. Temsil yetkisinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya şirkette pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.¹⁴²

II. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİNİN VERGİSEL SORUMLULUĞU

A. Limited Şirket

Limited şirketler; Resmi Gazete’de 14/02/2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı TTK 573. maddesi ile 644. maddeleri arasında düzenlenen bir sermaye şirkettir.

1. Tanımı ve Unsurları

6102 sayılı TTK’nın 573.¹⁴³ maddesinin 1. fıkrasında limited şirket, “*bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirket.*” olarak tanımlanmıştır. TTK’nın 573. maddesi 6762 sayılı Mülga Kanunun 503. maddesinden üç durumda farklılık arz etmektedir.

¹⁴¹ VUK m.10/3.

¹⁴² ARISOY, Sedat Abdullah, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları”, Vergi Dünyası Dergisi, Eylül 2009, Sayı: 337

⁸² 6762 sayılı TTK’nın 503. maddesinde limited şirket şu şekilde düzenlenmekteydi; “*İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limitet şirket denir. Ortaklar tarafından konulan sermaye için, anonim şirkette olduğu gibi hisse senedi çıkarılamaz.*”

Başlıca belirtilen farklılıkların en önemlisi ve ilki, artık limited şirketin de bir kişiyle kurulabilmesidir. İkinci olarak belirtilmesi gereken önemli farklılık ise ek ödeme ve yan edim yükümlülüğünün açıkça kanuna alınmış olmasıdır. Bir başka değişikliklerin başında eski kanun metninde öngörülen ve esas sermaye paylarının senede bağlanamayacağı hakkındaki ifadenin yer açısından daha uygun olan TTK'nın 593. maddeye taşınmış olması ve paylar için nama yazılı senet çıkarılabileceğinin belirtilmesidir. Bununla birlikte limited şirketlerin sigortacılık faaliyetlerinde bulunamayacağına dair yasak Sigorta Murakabe Kanununda öngörülen tür zorunluluğu nedeniyle, tekrardan kaçınmak amacıyla kanundan çıkarılmıştır. Terim yönünden önemli değişiklik “esas sermaye payı” teriminin kullanılmış olmasıdır. 6762 sayılı Kanunun 518/1 maddesi uyarınca; “konulması taahhüt edilen sermaye” yanında, bu anlamdan farklı anlam taşıyan “sermaye payı” kavramına yer vermiş ve “sermaye payının konulması taahhüt edilen sermayeye göre tayin olunacağı” hükmüne yer verilmişti. Bu iki kavram karışıklığa sebep olmakta idi.

TTK'nın 573. maddesinin ikinci fıkrasında ortakların sorumluluğu şu şekilde düzenlenmiştir; *“Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.”* Bu madde metninden de anlaşıldığı üzere, limited şirketlerde ortaklar bakımından “sınırlı sorumluluk” ilkesi esastır. Limited şirket, bütün malvarlığıyla alacaklılarına karşı sınırsız sorumludur. Belirli koşullarda şirketten alacaklarını alamayan alacaklılar şirket ortaklarına ya da kanuni temsilcilerine başvurabileceklerdir.¹⁴⁴ Buna örnek olarak, 6183 sayılı AATUHK'nın 35. maddesi ile ortaklar için; vergi dışındaki kamu alacakları için aynı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ve vergi alacakları açısından 213 sayılı VUK'un 10. maddesi ile ise kanuni temsilciler için “sınırlı sorumluluk” prensibine istisna getirilmiştir.¹⁴⁵

Şirketin borçları nedeniyle şirket ortaklarının malvarlığıyla sorumlu olduğunu düzenleyen özel bir madde hükmü getirilmiştir. TTK madde 602' de bu husus şu şekilde düzenlenmiştir; *“Şirket, borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece*

¹⁴⁴ BAHTİYAR, Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, 7. Baskı. İstanbul, Beta Yayınları, 2012, s.318.

¹⁴⁵ ÖZDİLER, Eda, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul, Seçkin Yayınevi, s.106.

malvarlığıyla sorumludur.” TTK 573. maddesinde şirketin borç ve yükümlülüklerine karşılık yalnızca mal varlığı ile sorumlu olduğunu açıkça ifade eden bir hüküm içermediği gibi, sermayeyi korumak için ortakları sorumlu kılacak yorumlara karşı bir güvenceye de yer vermemektedir. İşte 602. maddede ortaklara bu güvenceyi sağlamaktadır. Ayrıca kanuni bir boşluğu doldurmaktadır.

Limited şirketle ilgili olarak hem kanunda hem doktrinde yapılan tanımlardan, limited şirketin belirleyici unsurlarını çıkarmak mümkündür. Limited şirketin belirleyici unsurlarının bazıları; şahıs, amaç ve konu, ticari unvan, belirli esas sermaye payı, şirketin sadece malvarlığı ile sorumlu tutulması, şirket ortaklarının yalnızca taahhüt ettikleri paylardan sorumlu olmaları ve tüzel kişilik unsurlarındandır.

a. Şahıs

6102 sayılı TTK’da limited şirketin kurulması için gereken kişi sayısında değişiklik yapılarak tek kişilik limited şirketin kurulabilmesine ve ayakta kalmasına imkân tanınmıştır. Tek kişiye düşen limited şirketler gerek şeffaflık gerekse de üçüncü kişilere karşı güven içermesi amacı ile tescil ve ilan ettirilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca belirtmek gerekir ki; tek kişilik limited şirkete ortak alınarak şirket tek ortaklı limited şirket niteliğinden çıkarılabilmektedir. Tek ortaklı limited şirket konumundan çıkan şirket içinde tescil ve ilan şartı mevcuttur. Limited şirketler en fazla elli ortaklı olabilirler; en fazla elli ortaklı olan limited şirketlerde meydana gelebilecek hukuki sonuçlar değişiklik göstermez iken tek ortaklı olan limited şirket değişik kuralların oluşmasına yol açabilir.¹⁴⁶

b. Amaç ve Konu

6102 sayılı TTK’nın 573. maddesinin üçüncü fıkrasında; “Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.” denilmiştir. 6762 Sayılı Mülga Kanunda limited şirketin amacı ve konusu hakkında anonim şirket hükümlerine atıf yapılmaktaydı. Ancak limited şirketin tanımını yapan 573. maddede limited şirketin konusunun ekonomik konu ve amaç olması gerekliliği

¹⁴⁶ KAPANCI Kadir, BAŞOĞLU, Başak, *Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 1.Bası, 2018, s.679.

açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte Sigorta Murakabe Kanununda öngörülen limited şirketlerin sigortacılık yapamayacaklarına dair yasak tekrara düşmemek amacı ile kanundan çıkarılmıştır.¹⁴⁷

c. Ticaret Ünvanı

Limited şirketler, amaç ve konuları ne olursa olsun, tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirkettir. Bahsedilen neden ile limited şirketlere tacirlere ilişkin hükümler uygulanır; tüzel kişiliğe haiz olan limited şirket bir ticaret ünvanı seçmek ve bunu kullanmak mecburiyetindedir. Bu husus 6102 sayılı TTK'nın 18. maddesinde de¹⁴⁸ açıkça belirtilmiştir.

Ayrıca 6102 sayılı TTK'nın 46. maddesinde ifade edildiği üzere, "her ticaret unvanına, işletmenin özelliklerini belirten veya unvanda yer alan kişilerin kimliklerini gösteren ya da hayali adlardan ibaret olan ekler yapılabilir." denilmiştir.

d. Sermaye

Sermaye şirketi olan limited şirketlerin, sermayelerinin ve malvarlıklarının belirli olması ve korunması, hem ortakları hem de alacaklılarını ilgilendirmektedir.¹⁴⁹

Kanun koyucunun şart koştuğu husus, sermayenin belirli olması ve bunun esas sözleşmede gösterilmesidir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun zorunlu kayıtlar başlığını içeren 576. maddesinin c bendi uyarınca; "...*Esas sermayenin itibari tutarı, esas sermaye paylarının sayısı, itibari değerleri, varsa imtiyazlar, esas sermaye paylarının grupları...*"denilerek şirket sözleşmesinde bulunması gereken zorunlu kayıtları açıkça ifade etmiştir. Esas sermaye payının sayısının ve itibari değerinin belirtilmesi bu payı anonim şirket payı ile ilişkilendirmemektedir. Tasarının 581. maddesinde de belirtildiği üzere, "her oy birimi bir esas sermaye payının ayrılmaz parçasıdır" ve "bir ortak birden fazla oya sahip olabilir" ilkelerinin gereğidir.¹⁵⁰

¹⁴⁷ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.677

¹⁴⁸ TTK m.18, "... tacir kanuna uygun bir ticaret unvanı seçmek, ... yükümlüdür."

¹⁴⁹ KARAHAN, Sami, *Şirketler Hukuku*, Konya, Mimoza Basım, 2012, s. 775.

¹⁵⁰ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.681.

6102 Sayılı TTK'nın 580. maddesi gereğince; "*Limited şirketin esas sermayesi en az 10.000 TL'dir*" denilmiştir. Esas sözleşmede değiştirilmedikçe belirtilen miktar artırılmaz ya da azaltılmaz. TBMM Genel Kurulunun bu madde ile ilgili önerge gerekçesi ; "... Asgari sermayenin Bakanlar Kurulu kararıyla ve gerektiğinde ekonomik nedenler dikkate alınarak arttırılabileceği de göz önüne alınarak, on bin Türk Lirası olarak değiştirilmesinde yarar görülmüştür."¹⁵¹ Hükmüne haizdir.

Ortağın şirketin esas sermayesine katılımının asgari miktarını nakit bir şekilde ifade eden pay; esas sermaye payıdır. Limited şirket sözleşmelerinde esas sermaye paylarının itibari değerleri en az yirmi beş Türk Lirası olabilir. Ancak belirtmek gerekir ki; şirketin içinde bulunduğu durumun iyileştirilebilmesi amacıyla bu değer altına inilebilmesi mümkündür. Esas sermaye paylarının itibari değerleri farklı olabileceği gibi limited şirket ortaklarının esas sermaye paylarının değerleri yirmi beş Türk Lirası ya da bu değer katları olması gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinden olan anonim şirket ile limited şirketin sermaye açısından farkları şudur: Anonim şirkette sermaye paylara bölünmüş iken limited şirkette esas sermaye payı, bazı hakların belirlenebilir ve kullanılabilir olması amacıyla hesabi olarak bölünmektedir. Payın hesaben bölünmesi, payın verdiği oy hakkının hesaplanmasına ve temettünün belirlenmesine ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerinin uygulanmasına hizmet etmektedir. Bununla beraber, "bir ortak eşittir bir pay" kuralının belirli bir yararı bulunmamaktadır. Bunun aksine, payın kısmi devrinde bölünme gibi zorluklara yol açabilmektedir.¹⁵²

İtibari değer kavramı, anonim şirkette sermayenin serbestçe devredilebilen, hak kaynağı işlevini haiz, bağımsız bir birimini oluşturmakta iken limited şirkette pay kavramı, konulan sermayeyi gösteren ve bazı hesabi işlemlere temel oluşturan diğer paylarla eşit olması zorunlu olmayan esas sermayenin bir parçasıdır. Anonim şirkette sermaye paylara bölünmüş olmasına karşın, limited şirkette esas sermaye

¹⁵¹ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.684.

¹⁵² DOĞRUSÖZ Bumin, TÖRALP Tunçel, ONAT, Öznur, *Türk Ticaret Kanunu*, Ankara, TOBB Yayınları, 2011, s.757.

payı, ortakların bazı haklarının belirlenebilmesi ve bu hakların kullanılabilmesi amacıyla hesabi olarak bölünmüştür.¹⁵³

e. Sınırlı Sorumluluk

Limited şirketler borçlarından dolayı sınırsız olarak sorumludur. Ancak limited şirketin bu sınırsız sorumluluğunun aksine, ortakların sorumluluğu sınırlıdır. Limited şirket ortakları, ortaklığa karşı sadece taahhüt ettikleri sermaye payı ve yalnız limited şirket esas sözleşmesinde taahhüt edilen ek ödemeler ve yan edim yükümlülükleri ile sorumludurlar. Ortakların sınırlı sorumluluğunun tek istisnası; AATUHK 35. maddesi olup; “*Limited Şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.*” denilmektedir.

f. Tüzel kişilik

Limited şirketler de diğer ticaret şirketleri gibi tüzel kişiliğe sahiptirler. Limited şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanırlar. Tescilden önce şirket adına işlem yapanlar, bu işlemler dolayısıyla şahsen ve müteselsilen sorumludurlar.¹⁵⁴

2. Organlar

Sermaye şirketlerinden olan anonim şirketin aksine limited şirketlerde iki zorunlu organı bulunmaktadır. Bunlar; genel kurul ve müdür/müdürler kurulundan oluşmaktadır. Yönetim sadece bir müdürden de oluşabilir ya da müdürler kurulu meydana getirilir. Limited şirketler, zorunlu organların yanında gereksinim olduğu takdirde isteğe bağlı organlar oluşturabileceği gibi fiili ve ihtiyati organlarda oluşturabilirler. Nitekim bu husus TTK'nın 625 maddesinin (e) bendi¹⁵⁵ uyarınca da açıkça ifade edilmiştir. İlgili kanun maddesinden anlaşılacağı üzere küçük ölçekli

¹⁵³ TEKİNALP, Ünal, *Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012, s.368. ; BAHTİYAR, Ortaklıklar Hukuku, s.319

¹⁵⁴ 6102 sayılı kanun m.588; 6762 sayılı kanun m. 512

¹⁵⁵ TTK m. 625/e (e): “*Küçük limited şirketler hariç, risklerin erken teşhisi ve yönetimi komitesinin kurulması müdürlerin devredilemez ve vazgeçilemez görevleri arasında sayılmıştır.*”

limited şirket olmayanlar(orta ve büyük ölçekli limited şirketler) şirketin ekonomik durumunda değişiklik yapılması gerektirdiği hallerde müdür ya da müdürler kurulu tarafından böyle bir komite kurulabilmektedir.¹⁵⁶ Tasfiye memurları ve kayyımları da bunlara ek olarak limited şirketin organları arasında sayılabilmektedir.

Limited şirketin organsal yapısının çok ortaklı veya tek ortaklı olması durumu değiştirmemektedir. “Avrupa Ekonomik Topluluğu Yönergesi”ne uygun olarak, “Tek ortaklık limited şirketlerde bu ortak genel kurulun tüm yetkilerine sahiptir. Tek ortağın genel kurul sıfatıyla alacağı kararların geçerlilik kazanabilmesi için yazılı olması şarttır.” Hükmü konularak anonim şirketlerde olduğu gibi, genel kurul kararlarının teşhisi sağlanmış ve kötüye kullanmaların önlenmesi amaçlanmıştır.¹⁵⁷

3. Kanuni Temsilcileri

Limited şirketin yönetim ve temsil organını müdür veya müdürler kurulu oluşturmaktadır. 6102 Sayılı TTK'nın 623. Maddesi gereğince “Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Ancak buradaki en önemli husus; en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.”

İsviçre Borçlar Kanunu ile 6762 Sayılı Kanuna hâkim olan, İsviçre tasarısında da aynen korunan özden oran ilkesi terk edilmiştir.¹⁵⁸ Özden oran ilkesi; tüm şirket ortaklarının şirketi birlikte yönetmesi ile şirket yönetiminin ve temsilinin şirket ortakları için hem hak hem yükümlülük niteliği taşıması anlamına gelmektedir. Burada “özden” kelimesi, şirketin özünü oluşturan ortaklarını, bir başka ifadeyle, şirketin bünyesini ifade etmektedir. Özden/bünyeden yönetim ilkesi şirketi “şahıs şirketi” sınıfına sokmaktadır. Her ne kadar İsviçre kanun hükümleri limited şirketi sınırlı sorumlu bir kolektif şirket olarak değerlendirirse de bu yaklaşım öğretide yandaş bulmamakta ve limited şirket anonim şirkete kıyasen küçük ölçekli bir şirket olarak düşünülmektedir. Bu anlayış Türk kanun hükümlerine göre kurulmuş olan

¹⁵⁶ TEKİNALP, Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları, s. 403.

¹⁵⁷ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.717.

¹⁵⁸ DOĞRUSÖZ, TÖRALP, ONAT, Türk Ticaret Kanunu, s. 63.

limited şirketler için de geçerlidir.¹⁵⁹ Limited şirketi kollektif şirkete yakınlaştırmak “şirketleşme” politikasına uymamaktadır. Anonim şirkete kıyasen daha küçük ölçekli bir şirket olarak tasvir edilen limited şirketin özellikle yönetimde profesyonelleşmenin gereksinimlere daha iyi cevap vereceği düşüncesi ağır basmıştır. Bu sebeple özden organ ilkesi terk edilerek 623. maddede seçilmiş yönetim organı sistemi benimsenmiştir. Seçilmiş yönetim organı sistemine göre müdürlerin ortaklar içerisinde seçilme zorunluluğu bulunmamakla birlikte, ortaklar dışında birileri (üçüncü kişi) de müdür olarak seçilebilir. Ancak tekrar ve önemle belirtmek gerekir ki; şirketin yönetim hakkı ve temsil yetkisi en azından bir ortağa verilmiş olmalıdır.

Doktrinde tartışmalı olan hususlardan biri; ortak olan ve olmayan müdürler arasında organlık sıfatı açısından müdürlük sıfatının fark yaratıp yaratmadığı konusudur. Bir kısım yazar, ortak olmayan müdürlerin temsilci konumunda olduğunu söylerken, diğer bir grup bunun aksine, ortak olmayan müdürlerin de ortak olanlar gibi organ sıfatını haiz olduğunu belirtmiştir. KARAYALÇIN’a göre¹⁶⁰, bunlar temsilci statüsündedirler. DOMANIÇ¹⁶¹ ve ERİŞ¹⁶² de aynı görüşü paylaşmaktadırlar. PULAŞLI da benzer bir görüş ileri sürmekte, ortak olan müdürlerin sahip oldukları yetkilerin farklılığına işaret etmektedir. Her ne kadar doktrinde bu tarz düşünce farklılıkları olsa da 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6762 Sayılı Mülga Kanunda belirtildiği üzere müdürleri düzenlerken ortak olan müdür veya ortak olmayan müdür ayırımına gitmemiştir. Yargıtay, ortak olsun olmasın tüm müdürlerin sorumluluklarının aynı derecede olduğunu kararlarında açıkça vurgulamaktadır¹⁶³. 6102 Sayılı Kanun 623. madde hükmünde ortak olan ve ortak olmayan müdürden bahsetmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi ortak olmayan bir kişinin tek başına müdür olabilmesi mümkün değildir.

¹⁵⁹ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.723-724

¹⁶⁰ KARAYALÇIN, Yaşar, *Ticaret Hukuku II- Şirketler Hukuku*, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1963, s. 362.

¹⁶¹ ARSLANLI, Halil, DOMANIÇ, Hayri, *Limited Şirketler Hukuku Ve Uygulaması TTK Şerhi-III*, İstanbul, Temel Yayınları, 1989, s. 662.

¹⁶² ERİŞ, Gönen, *Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, 1. Cilt, Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri*, Genişletilmiş İkinci Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992, s. 1576

¹⁶³ “...İster ortak olsun ister olmasın, bir limited şirket ortaklığı, yönetim ve temsil ile görevlendirilen müdür ve müdürler hakkında TTK m. 336 vd. hükümlerine göre sorumluluk davası açılabilir.” Yargıtay 11.H.D. 31.1.1979 tarih ve E. 363, K. 364 sayılı karar

Müdürler kurulu birden fazla müdürün bir araya gelmesiyle oluşur. 6102 Sayılı Kanununun 624.¹⁶⁴ maddesi uyarınca; “Şirketin birden fazla müdürünün bulunması halinde, bunlardan biri, şirket ortağı olup olmadığına bakılmaksızın, genel kurul tarafından müdürler kurulu başkanı olarak atanır.” Hükmüne haizdir.

Tek ortaklı limited şirketlerde de müdürler kurulu kurulabilir. Söz konusu limited şirketin tek ortağı olmasına rağmen, müdürlerin ortaklar arasından seçilme zorunluluğu bulunmadığı için müdürler kurulu oluşturulabilir.¹⁶⁵ Müdürler tüzel veya gerçek kişi de olabilirler. Şirket müdürlerinden biri bir tüzel kişi ise bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirlemek gerekir.¹⁶⁶ Kanun tasarı hükmü daha adil bir sorumluluk düzenine dayanıyor olmasına rağmen İsviçre Tasarısı’ndan ayrılmaktadır. İsviçre Tasarısı tüzel kişinin(veya kişilerin) şirketi yönetip sorumluluğu finansal açıdan güçsüz olan temsilciye yüklemekte herhangi bir sakınca görmemiştir. Oysa bahse konu husus yeni normun yasallığı ve adalet anlayışı ile bağdaşmamaktadır. İnanışın aksine tüzel kişinin yönetici olması, eşyanın doğasına ve yönetim organının yapısına aykırı değildir.¹⁶⁷ Şirketin faaliyet alanı özel bir bilgi veya tecrübe gerektiriyor ise profesyonel iş anlayışı gereği, ortak olmayan ancak konuda uzman olan bir kimsenin müdür olarak atanması da mümkün olabilmektedir.¹⁶⁸

B. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu

Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi, tüzel kişilerin vergi sorumlusu veya yükümlüsü olmaları durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini ve kanuni temsilcilerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden bu tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınacağını öngörmüştür.¹⁶⁹ Söz konusu kanun maddesinin limited şirketlerde

¹⁶⁴ “Müdürler kurulu” 6102 sayılı YTTK ile hukuk sistemimize girmiştir. 6762 sayılı kanunda bu maddenin karşılığı bulunmamaktadır.

¹⁶⁵ TEKİNALP, Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları, s.412.

¹⁶⁶ TTK 623/2; “Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler.”

¹⁶⁷ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.724.

¹⁶⁸ PULAŞLI, Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar, s.773.

¹⁶⁹ VUK m.10/2 “Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı

uygulanabilmesi için vergi idaresine muhatap kanuni temsilcinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu hususta da kanuni temsilciyi belirleyen Türk Ticaret Kanunu hükümleri esas alınmalıdır. TTK 623. maddesinde ortakların müdür sıfatıyla limited şirketi temsile kabil oldukları düzenlenmiştir.¹⁷⁰ Fakat bu durumun istisnası bulunmaktadır. Söz konusu istisnalardan biri, şirket sözleşmesi veya genel kurul ile temsil yetkisini ortaklardan bir veya birkaçına bırakma yetkisidir.¹⁷¹ VUK'un 8. Maddesi¹⁷² gereğince sorumluluğa dair özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamadığından, ortaklardan birine veya birkaçına temsil yetkinin devredilmesi halinde yetki devrinde bulunan kişiler, vergi dairesi nezdinde muhatap tutulamayacak ve yine ortaklar kanuni temsilci sayılacaktır. Bununla birlikte, yetki devri ortaklar arasındaki iç ilişkide geçerli olacaktır. Bu hâl, anonim şirketlerde murahhas üye atanmasına benzemektedir.¹⁷³

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine göre¹⁷⁴ şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilmektedir. Bu durumda limited şirketlerde müdürler ve yetki devrinde bulunan ortaklar dışındaki kimseler, şirketten tahsil edilemeyen amme alacaklarından dolayı malvarlıklarıyla sorumludurlar. Ancak, kendi malvarlıklarından ödedikleri şirket borçları için şirkete ve diğer müdürlere rücu etme imkânları vardır.

20 Haziran 2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı'nda (DİBK)¹⁷⁵ limited ortaklıktan tamamen veya kısmen tahsil edilmeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi alacağının ödenmesi

alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."

¹⁷⁰ TTK m.623/1 "Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir."

¹⁷¹ TTK m.623/2 "Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler."

¹⁷² VUK m.8/3 "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."

¹⁷³ ÖZDİLER, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.118.

¹⁷⁴ AATUHK m.35/1 "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."

¹⁷⁵ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı 20.06.2019 Tarih, 2013/1 E., 2018/1 K., (20.06.2019 Tarih 30807 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.)

amacıyla ortakların sorumluluğuna başvurulmasından önce kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesinin gerekli olup olmadığı sorunu incelenmiş ve bu konudaki farklı içtihatların oluşturduğu hukuki belirsizlik giderilmeye çalışılmıştır. Konuyla ilgili olarak, Danıştay 9. Dairesi, Vergi Daireler Kurulu ve Üçüncü, Dördüncü, Yedinci Dava Daireleri kararları arasında farklı görüşler ve kararlar bulunmaktadır. Söz konusu kararlardan, limited şirketten tahsil edilemeyen vergi borcu açısından öncelikle kanuni temsilcilere başvurulması gerektiği sonucuna ulaşan kararı incelediğimizde, AATUHK 35. ile VUK 10. hükümleri ile mülga TTK 540. hükmünde aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortakların tümünün müdür sıfatıyla şirketi idare ve temsile yetkili olduğuna ilişkin belirlemesinin birlikte dikkate alındığı görülmektedir.¹⁷⁶ Bunun yanında limited şirketten tahsil edilemeyen vergi borcu hususunda önce kanuni temsilcilere başvurulmadan şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebileceği sonucuna ulaşılan kararlar açısından ise, kanuni temsilcilerin, yerine getirmeleri gereken ortaklığa ait vergisel ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle ve borcun tamamından müteselsilen, rücu olanağı saklı kalmak üzere sorumlu tutuldukları halde ortakların sorumluluğunun sermaye payları oranında, doğrudan doğruya olduğu ve rücu olanaklarının bulunmadığı, iki farklı sorumluluk rejiminin öncelikle ortaklığın takibini gerektirmekle birlikte ortaklık ve kanuni temsilciler açısından sıralama yapılmasını gerektirmediği, nihayet temsilciler ile ortaklar açısından farklı takip usullerinin öngörüldüğü gerekçelerine dayandırılmıştır.¹⁷⁷ İçtihadı birleştirme kararında, limited şirket ortağının vergi sorumluluğunun tahsilat muhataplığı olduğu, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusura dayalı sorumluluk olmakla birlikte “kurtuluş beyyinesi” gösterilmek suretiyle sorumluluktan kurtulma olanağının bulunduğu, AATUHK 35. maddesi ile ortakların sorumluluğunun düzenlenmesinin kanuni temsilcilere gidilmeden de ortağa gidilebilmesini amaçladığı gerekçe gösterilerek limited şirketin yerine getirilmeyen vergi ödevi bakımından öncelikle kanuni temsilcilere gidilmesi zorunluluğu bulunmaksızın ortakların

¹⁷⁶ Danıştay 9. Dairesi, 23.05.2012 Tarih, 2009/1023 E.,2012/2892 K. Sayılı karar

¹⁷⁷ TARHAN, Damla Gül, 20 Haziran 2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Limited Ortaklığın “Sermaye Ortaklığı” Karakterine İlişkin Atılmış Bir Geri Adım mı?, <https://blog.lexpera.com.tr/sitesi> 19.08.2019 tarihli makale URL:<https://blog.lexpera.com.tr/limited-ortaklik-tuzel-kisiliginden-kismen-veya-tamamen-tahsil-edilemeyen-veya-tahsil-edilemeyecegi-anlasilan-vergi-borcunun-sirket-ortaklarindan-tahsili-icin-ocelikle-kanuni-temsilcil/>

sorumluluğuna başvurulabileceği sonucuna varılmıştır.¹⁷⁸ Söz konusu kararda karşı oyda, vergi borcundan dolayı limited şirket ortaklarına ve kanuni temsilcilerine aynı anda takip yapılabilmesi durumunda, AATUHK ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinin aynı maddi olaya uygulanabilme imkânı bulunduğu, iki ayrı kanuni düzenleme karşısında hangisinin uygulanacağı hususunda belirsizlik olduğu, bu durumun hukuk devleti ilkesi ilkesine aykırı olduğu, adalet ve hakkaniyet ilkesi ile bağdaşmadığı belirtilmiştir. Söz konusu karşı oyda ortaklardan tahsil edilebilecek vergi borcunun belirsiz olacağı, aynı anda hem kanuni temsilcinin hem de ortağın takip edilebilmesinin hukuki belirsizlik doğuracağı belirtilmiştir. Vergi alacağının ortaklıktan tahsil edilmemesi halinde ortaklardan önce kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesinin ise belirsizliği önleyeceği belirtilmiştir. Diğer karşı oyda, limited ortaklıkların kanuni temsilcileri ile ortaklarının vergi borcundan sorumluluğu bakımından bir öncelik ilişkisi bulunmadığını belirtmiştir. Hukuki belirlilik ilkesi gereğince, idare karşısında idare edilenlerin güvende hissetmesi gerektiğinden bahsetmiştir. Hukuki belirlilik ilkesi gereğince de takip açısından öncelikle şirket ortaklarına takip başlatılması, tahsil imkânsızlığı halinde şirket kanuni temsilcisine sonraki aşamada geçilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

DİBK'da limited ortaklık tüzel kişiliğinden kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediği yönünde karar verilmiştir. 2572 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40/4 hükmü uyarınca Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare bu karara uymak zorundadır.

DİBK kararında devletin vergi alacağını güvence altına alma amacında olduğu aşıkârdır. Nitekim limited şirketin vergi borcundan dolayı kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan borcun kanuni temsilcilere yönelmeden ortaklara yönelmesi, tahsil edilebilmesi açısından kolaylık oluşturmaktadır. Bu konuda TARHAN; *“DİBK mevcut halde ortak sıfatı bulunan kişilerin yanı sıra, gelecekte yatırımlarını limited ortaklık türünde değerlendirmek isteyenlerin durumlarına da etki edecektir ve limited türünün ortağı olmak açısından*

¹⁷⁸ TARHAN, 20 Haziran 2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Limited Ortaklığın “Sermaye Ortaklığı” Karakterine İlişkin Atılmış Bir Geri Adım mı?

kişilerde tereddüt uyanabilecektir. Yine tüzel kişilerin limited ortaklık ortağı olabildiği dikkate alındığında, ortakların vergiye ilişkin sorumluluğu ortak konumundaki ilgili tüzel kişiliğin yöneticileri/yönetim kurulu tarafından mutlaka dikkate alınmalı ve ileride yapılacak yatırımlara dair değerlendirmelerde de limited ortaklık ortağı haline gelmesinin vergiye ilişkin sorumluluk doğurması sonucu değerlendirilmelidir.”¹⁷⁹ Görüşüne yer vermiştir. Bununla beraber kanuni temsilcilerin, kendileriyle birlikte ortaklara başvurabileceği durumu ya da doğrudan ortaklara başvurulabileceğinin olması durumunda vergi ödevlerini yerine getirirken daha az özen göstermelerine yol açabilecektir.

III. KANUNİ TEMSİLCİLERİN MİRASÇILARININ VERGİSEL SORUMLULUĞU

Miras hukukuna göre ölümün gerçekleşmesiyle beraber ölene ait malvarlığı ile birlikte şahsına bağlı olmayan hak ve borçlar bütün olarak mirasçılara geçer. Türk Medeni Kanunu 606. Maddesince miras üç ay içinde reddedilmemişse, kabul edilmiş sayılmaktadır.¹⁸⁰ Yine TMK 605. Maddesinde kanuni mirasçılardan mirası reddedebileceğinden bahsedilmiştir.¹⁸¹ Bu maddeye göre, miras bırakan ödemedi acizse, terekesinin borca batık olduğu açıkça belli ya da resmen tespit edilmiş olması halinde miras hükmen reddedilmiş sayılır. Miras bırakanın ölüm anında müflis olması halinde anılan hüküm uyarınca miras reddedilmiş sayılacağından, vergi borçlarından dolayı mirasçılar sorumlu tutulamazlar.¹⁸² Yargıtay 8. Hukuk Dairesi Esas No:2014/4183 Karar No:2015/683 K. 15.1.2015 tarihli içtihadında “...*O halde Mahkemece, konusunda uzman ve bu işten anlayan bilirkişi veya bilirkişiler eliyle; miras bırakanın "ortağı" olduğu Limited Şirketlerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde inceleme yaptırılarak şirketin aktif ve pasifinin saptanması ve miras*

¹⁷⁹ TARHAN, 20 Haziran 2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Limited Ortaklığın “Sermaye Ortaklığı” Karakterine İlişkin Atılmış Bir Geri Adım mı?

¹⁸⁰ 22/11/2001 Kabul Tarihi, 08/12/2001 R.G., 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, m.606. “*Miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe mirasbırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için mirasbırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar.*”

¹⁸¹ TMK m. 605. “*Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler. Ölümü tarihinde mirasbırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, miras reddedilmiş sayılır.*”

¹⁸² DEYNEKLİ Adnan, *İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1998, s.54.

bırakanın şirketin kamu borcundan dolayı sermaye hissesi oranında şahsen sorumlu olacağı miktarın bu suretle belirlenmesi, amme alacağının şirketin malvarlığından tamamen tahsili mümkün ise; bu halde davacıların borca batıklığın tespitini istemekte hukuki yararlarının bulunmayacağı gözetilerek isteğin reddedilmesi; değilse miras bırakanın ölüm tarihi itibarıyla tespit edilen terekesinin aktifinin, borcu karşılamaya yeterli olmaması halinde isteğin kabulüne karar verilmesi, ayrıca miras bırakanın ölüm tarihi itibarıyla bankalarda aktif malvarlığı bulunup bulunmadığı yönünde araştırma yapılması... ”¹⁸³ kararı yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu 12. Maddesinin “Mirasçılardan Sorumluluğu” başlığında “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar.” demektedir. Doktrinde mirasçılardan sorumluluğuyla ilgili farklı görüşler bulunmaktadır. Mirasçılardan sorumluluğunun tam anlamıyla vergi sorumlusu kavramı içerisinde olup olmadığı tartışılmıştır. Çünkü medeni hukuka göre mirasçı, mirasın tüm hak ve yükümlülükleriyle beraber onun yerine geçtiğinden, mirasçının kendisinin borcuna ilişkin bir ödemede bulunduğu sonucu ortaya çıkabilmektedir. Borç ve yükümlü arasında keskin bir ayırım bulunmamakta olup, bu kavramlar neredeyse iç içe geçmiştir. Mirasçılar tüm hak ve yükümlülükleri ile birlikte ölenin yerine geçmekte, vergi borçlarını kendi malvarlıklarından ödemekte ve fiili imkânsızlık nedeniyle asıl borçluya rücu edememektedir. Fakat yükümlü olabilmenin temel şartlarından olan vergiyi doğuran olayın şahsın kişiliğinde gerçekleşmesi gereği mirasçılar açısından söz konusu olamayacaktır. Bu açıdan mirasçılardan vergi sorumlusu olarak nitelendirilebilmektedir.¹⁸⁴

Ölümün gerçekleşmesiyle beraber miras hukukuna göre ölene ait malvarlığı ile birlikte şahsına bağlı olmayan hak ve borçlar bütün olarak mirasçılara geçer. Bununla birlikte kanuni temsilcilerin VUK’un 10. ve AATUHK mükerrer 35. Maddelerine göre vergi borçları da mirası reddetmemiş mirasçılara geçmektedir. Medeni hukukta mirasçılar, miras bırakanın bütün borçlarından müteselsilen sorumlu

¹⁸³ <https://www.hukukmedeniyeti.org/karar/15318/mirasin-hukmen-reddi/>

¹⁸⁴ KOBAN, Cansu Damla, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013, s.152.

olmaktadırlar.¹⁸⁵ Her ne kadar bütün borçlardan müteselsilen sorumlu olacağı miras hukukunda belirtilmiş olsa da vergi borcu açısından bunun istisnası bulunmaktadır. Vergi usul kanununa göre mirasçılardan her birinin mirisin borçlarından kaynaklanan sorumluluğu kendi miras payı oranındadır. Bu nedenle mirisin vergi borcu mirasçılardan miras payları oranında ayrı ayrı istenebilmektedir. Danıştay 4. Dairesi, Esas: 2008/ 6079, Karar: 2011/7112, 07.10.2011 tarihli ve sayılı içtihatında¹⁸⁶ “...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 12. maddesinde; Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar. Hükmü yer almaktadır. Yukarıda belirtilen Yasa hükmü uyarınca miras bırakanın vergi borçları için her bir mirasçı adına hissesi oranında ihbarname düzenlenmesi gerektiği açık olduğundan bu usule uyulmaksızın yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.” Hükmü yer almıştır.

Kanuni temsilcilerinin mirasçılarının vergi cezaları açısından sorumluluğu ise, vergi borçlarından kaynaklanan vergi cezaları, VUK 372. Maddesine göre ölümle ortadan kalkacağı için mirasçılara da geçmeyecektir.¹⁸⁷ Bunun yanında vergi kaybı, kendisine miras bırakılan mirasçının fiilinden kaynaklanıyorsa mirasçı, miras payı oranında vergi cezasından sorumlu olabilecektir.

¹⁸⁵ TMK m 681. “Mirasçılar, bölünmesine veya nakline alacaklı tarafından açık veya örtülü olarak rıza gösterilmemiş olan tereke borçlarından dolayı, paylaşmadan sonra da bütün malvarlıklarıyla müteselsilen sorumludurlar.”

¹⁸⁶ <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-2771#> (20.11.2018)

¹⁸⁷ VUK m.372. “Ölüm halinde vergi cezası düşer.”



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VERGİ SUÇ VE CEZA SORUMLULUĞU, ŞİRKET VERGİ BORCUNDAN DOĞAN SORUMLULUĞUN HUKUKİ NİTELİĞİ

I. KANUNİ TEMSİLCİLERİN İDARİ VERGİ SUÇ VE CEZALARI KARŞISINDAKİ SORUMLULUKLARI VE ŞARTLARI

Vergi cezaları, şirket tüzel kişilerinin kanuni temsilcileri veya şirket tasfiye halinde iken tasfiye memurları tarafından vergi kanun ve hükümlerine aykırı davranılması halinde 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 333. madde hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden vergi cezaları ilk olarak şirket tüzel kişiliği adına kesilerek tüzel kişinin mal varlığından tahsil edilmeye çalışılacaktır¹⁸⁸. Yani vergi kanunlarına aykırı davranılması halinde idari yaptırım sorumlusu olarak şirket tüzel kişiliği birinci dereceden sorumlu tutulmaktadır¹⁸⁹. 333. madde özel bir yükümlülük getirerek, 10. maddeye atıf yaptığından dolayı vergi cezalarına ilişkin asıl tüzel kişinin malvarlığına ilişkin yapılan takibin sonuçlanması ve vergi cezasının tahsil olunamayacağı net olarak anlaşılması gerekmektedir¹⁹⁰. Ancak şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tahsil edilememesi halinde kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilebileceği de kanun lafzından anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi cezaları asıl şirket tüzel kişiliğine kesilse de bu durum şirket kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilmesinin önünü kesmemektedir¹⁹¹. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için kanuni temsilcilerin ödevlerini kast ve/veya ihmal sebebi ile yerine getirmemesi neticesinde

¹⁸⁸ BARLASS, İrfan, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s.130.

¹⁸⁹ SEVİNÇ, Cansu, *Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2017.

¹⁹⁰ UYSAL Ali, EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı Ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, Sözkese Matbaacılık, 4.Bası, Ankara, 2009, s.768.; KOBAN, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu* s.152.

¹⁹¹ GÜLTEKİN, Hakkı, *Kanuni Temsilcilerin Ödevi Ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu*, s.39.

oluşan bir vergi cezası olmalıdır¹⁹². Burada bahsedilen cezai sorumluluk vergi sorumluluğundaki sorumluluk ile benzer olup kusur sorumluluğuna dayanmaktadır¹⁹³. Özetlemek gerekir ise, sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin vergi suç ve cezalarına ilişkin sorumluluklarının doğmasının şartı; ilk olarak şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmesi ve tahsil edilemeyeceğine ilişkin takibin sonuçlanması ve bu vergi cezasının kanuni temsilcinin ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı kesilmiş olmasıdır¹⁹⁴.

Burada kanuni temsilcilerin ödev ve yükümlülüklerinin yerine getirilmemiş olması nedeniyle kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilir iken değerlendirilmesi gereken önemli bir diğer husus da suç işlenir iken bu suçun şirket çalışanının kendi başına mı işlediği yoksa şirket kanuni temsilcinin emir ve talimatı olup olmadığının araştırılması gerekmektedir¹⁹⁵. Nitekim araştırma yapılmadan doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi de temsilcide korku yaratacaktır. Yargıtay ilgili Ceza Daireleri de bu yönde kararlar¹⁹⁶ vermektedirler.

Bununla birlikte esas olan kusur sorumluluğu ise de bu durumun istisnası 213 sayılı Kanunun 369/1 fıkrasında belirtilen; yetkili makamların, mükelleflere yanlış izahat, bilgi ve içtihat değişikliği sunması ve aynı kanunun 413/2-3 fıkralarında belirtilen; vergi idaresi tarafından yayımlanan özelge veya sirkülerlere uygun hareket ederek sermaye şirketinin sonradan zarara uğraması halinde tüzel kişiliğin veya kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilemeyecektir¹⁹⁷.

Vergi cezalarının asıl şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tahsil edilmesi asıl iken; bazen vergi cezası doğrudan kanuni temsilci adına kesilebilir¹⁹⁸. Kanuni temsilcilerin muhatabı olduğu vergi cezalarını açıklamak gerekir ise;

¹⁹² ÇELİK, Binnur, *Kamu Alacakların Takip Ve Tahsil Hukuku*, İş Bankası Yayınları, İkinci Baskı, İstanbul, 2002, s.106.

¹⁹³ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.106.

¹⁹⁴ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.106.

¹⁹⁵ OK, Nuri, GÜNDEL, Ahmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002, s.37-38.

¹⁹⁶ Yargıtay 11. Ceza Dairesi 27.09.2001 Tarihli 2001/5007E.-2001/8710 sayılı Karar gereğince; “...Personelin, temsilcilerinin irade, istek ve onayı olmadan işlediği fiillerden temsilcinin cezai sorumluluğu kabul edilemez. Ancak bu durumun kanıtlanması gerekir.” Denilmektedir. Yargıtay Ceza Genel Kurulu 17.12.1990 Tarihli 1990/9-312E.-1990/349 sayılı Karar gereğince; “... Şekli sorumlu olan kanuni temsilcinin cezalandırılmaması gerektiği, suçun ayrıntısını bilen kişilerin cezalandırılması gerektiği...”

¹⁹⁷ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.106.

¹⁹⁸ BOZDOĞAN, Mine Nur, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, s.172.

- 213 sayılı Kanunun 331. madde kapsamında bulunan cezalar,
- 213 sayılı Kanunun 344. madde kapsamında bulunan vergi ziyai cezası,
- 213 sayılı Kanunun 352. madde kapsamında bulunan genel usulsüzlük cezaları,
- 213 sayılı Kanunun 353, 355 ve mükerrer 355. madde kapsamında bulunan özel usulsüzlük cezaları ve
- 213 sayılı Kanunun 359. madde kapsamında bulunan kaçakçılık suçlarından ibarettir.

Vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden ve vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi halinde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilmesi cezaların şahsiliği ilkesini tanımlamaktadır¹⁹⁹. Ayrıca belirtmek gerekir ki, 213 sayılı Kanunun 359. madde hükmü kapsamında değerlendirilen cezalar, ceza mahkemesinde yargılaması yapılması gereken vergi suçlarıdır. Doktrinde de genellikle ceza mahkemesinde yargılaması yapılması gereken vergi suçları üç başlık halinde incelenmiş olup, bu suçlar vergi kaçakçılığı suçu, vergi mahremiyetini ihlal suçu ve mükellefin özel işlerini yapma suçu olmak üzere açıklanabilir²⁰⁰.

Yine VUK belirtilen usulsüzlük kabahatleri genel usulsüzlük eylemleri ve özel usulsüzlük eylemleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Önemle belirtmek gerekir ki, özel usulsüzlük cezaları genel usulsüzlük cezalarına göre daha ağırdır²⁰¹. VUK kapsamında belirtilen ödevlerin yerine getirilmemesinde genel usulsüzlük eylemleri ihmal sebebi ile meydana gelmekte iken; özel usulsüzlük eylemleri ise ihmal ile birlikte icrai davranışla da baş gösterebilmektedir²⁰².

Özetlemek gerekir ise, limited şirket ortakları açısından vergi cezaları kapsamında sorumluluklarını değerlendirmek gerekir ise gerek AATHUK 35. madde

¹⁹⁹ CANDAN, Turgut, *Vergi Suç Ve Cezaları*, Süryay Yayınları, İstanbul, 2004, s.92.

²⁰⁰ BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 37. Baskı, Savaş Yayınevi, 2016, s.89.

²⁰¹ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, 1.Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1996, s.310.

²⁰² YAVAŞLAR, Funda Başaran, İdari Nitelikteki Vergi Suç Ve Cezaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 299, Temmuz 2006, s.175.

gerekse de kamu borçlarındaki sorumluluk ile aynı şekilde sorumlu tutulacaklardır; yani şirket ortakları esas sözleşmede koymayı taahhüt ettikleri sermaye payı ile sınırlı iken; limited şirkette müdür sıfatını taşıyan ortaklar ve anonim şirket yönetim kurulu üyeleri açısından vergi cezaları kapsamında sorumlulukları ise kanuni temsilci sıfatıyla tüm malvarlıkları ile sorumludurlar.

II. KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacağı Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Sermaye şirketlerinin ödenmeyen kamu borçlarından sorumluluğu yöneticilerin, kanuni temsilci sıfatına haiz olup olmadığı ile ilgilidir. Sermaye şirketlerini gerek iç gerekse de dış ilişkide temsil eden kişi kanuni temsilci sıfatına haiz iken; bu kişiler anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, murahhas müdür/müdürler iken; limited şirkette ise müdür/müdürler kurulu sayılabilir.²⁰³ Ancak temsil yetkisi anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinden birine de esas sözleşmede açıkça belirtilmesi halinde bırakılabilir. Bu durumda sorumluluk temsil yetkisine sahip olan gerçek kişiye geçecektir.²⁰⁴ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun mükerrer 35. Maddesi kamu alacağına ilişkin genel tahsil alacağı sürecini düzenler iken; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10.maddesi ise vergi ilişkisine taraf olan mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini ve vergilendirme süreç kapsamını düzenlenmekte olup bu düzenlemeler kamu alacağı usulünde uygulamada karmaşaya yol açmaktadır.²⁰⁵ 6183 sayılı AATUHK 'da düzenlenen sorumluluk, Vergi Usul Kanunu'nda kapsamında değerlendirilen sorumluluğa göre daha genel hüküm niteliği taşımaktadır. Şirketi temsil ve ilzama yetkili olanların sorumluluğu kapsamında vergi aslı ile buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için öngörülen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması

²⁰³ KAYIR, Semra, "Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu", TBB İdari Yargı Paneli, Nisan, 2003, s.447.

²⁰⁴ PEHLİVAN, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, s.55.

²⁰⁵ PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, C.II., s.1847-1988.

uygun gelmektedir. Aksi durumlar hangi hükmün uygulanacağına ilişkin karmaşaya sebep olmakla birlikte bu durum “hukuki güvenlik ilkesinin ihlali”²⁰⁶ anlamına gelmektedir.

Nitekim ilgili yargı kararlarında da açıklandığı üzere, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinin özel nitelikli olması nedeniyle vergi ilişkisine bağlı alacaklar ile vergi cezalarında bu kanun maddelerinin esas alınması; diğer amme alacaklarında ise 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesi hükmünün uygulanması gerektiği belirtilmiştir.²⁰⁷

1. Kusurlu Sorumluluk Kusursuz Sorumluluk Mahiyeti

a. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Bakımından

AATUHK mükerrer 35. maddesi hükmü uyarınca, anonim şirketleri yönetim ve temsile yetkili olan kişiler, murahhas üyeler ve müdürler ödenmeyen kamu borçlularından sorumludurlar. Ancak önemle belirtmek gerekir ki; sermaye şirketini temsile yetkili kişilerin sorumluluğunu AATUHK mükerrer 35. Kanun maddesi çerçevesinde değerlendirir iken sorumluluklarının niteliğine ilişkin gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında fikir birliği bulunmamakla birlikte; kanun koyucunun kanuni lafzı da bu konuda yeterince açıklık sağlamamış ve akabinde çeşitli görüşler öne sürülmüştür. Her ne kadar doktrinde çeşitli görüşler öne sürülmüş ise de doktrindeki baskın görüş kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk esasına dayandığına ilişkindir.²⁰⁸ Bununla birlikte doktrindeki görüşlerden bazıları bu sorumsuzluğun bir tür kanuni kefalet müessesesi olduğu kabul edilmiştir.²⁰⁹ Kanuni kefalet müessesesine göre, kanuni temsilci herhangi bir kusuru olmaksızın her tür

²⁰⁶ Anayasa Mahkemesinin ilgili kararlarında da açıkladığı üzere hukuk devletinin unsurları “hukuki güvenlik” ve “belirlilik” ilkesinden oluştuğudur. (Anayasa Mahkemesi 2006/61E. 2007/91K. 20.11.2007 R.G. 23.02.2008 S. 26796 - Anayasa Mahkemesi 2007/21E. 2008/40K. 17.1.2008 R.G. 8.4.2008 S. 26841.)

²⁰⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 16.6.2006 Tarih, 2006/27E. 2006/174 Sayılı Kararı., 18.10.2018 tarihinde <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-7223#> adresinden erişilmiştir.

²⁰⁸ CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Bası, 2006, s. 56; BAHAR, Cevdet Okan, “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri”, *Vergi Dünyası*, 2005, Sayı 281, s. 134.

²⁰⁹ CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*, s. 8.

amme borçlarından sorumlu olmakla birlikte bu durum önceden öngörülemeyen doğal afet gibi olağanüstü durumlarda da geçerlidir. Ancak bu sorumluluk, asıl borçlunun malvarlığından hiçbir şekilde veya kısmen karşılanamaması veya tahsil imkânsızlığının bulunması şartına bağlanmıştır. Özetlemek gerekir ise; kamu alacaklarının tahsilinin güvence altına alınması için üstün kamu yararı bulunmaktadır.²¹⁰ AATUHK mükerrer 35. maddeye göre işbu sorumluluğun doğması için kanuni temsilcinin kusurlu bir fiili aranmadan ve iradesine bakılmadan sorumlu tutulmakta yani kanuni temsilcinin kusurunun bulunup bulunmadığı önem arz etmemektedir.

Bununla birlikte kanuni temsilcinin kusurunun olup olmadığına bakılmaksızın sorumlu olması hususunun hukuki olup olmadığı tartışılabilir. Nitekim diğer ülkelerin hukuk sistemlerinde de çeşitli farklılıklar görülmektedir. Şöyle ki; İsviçre²¹¹, İngiltere ve Almanya²¹² Hukuk Sistemi de dâhil olmak üzere, “kast veya ağır ihmal biçiminde kusuru bulunan yöneticiler söz konusu vergiyi ödemekten kişisel olarak sorumludurlar.” hükmüne göre sınırlı sorumluluk ilkesi uygulanmaktadır. Ancak Amerikan Hukuk Sisteminde ise, devlet şirketlerden alacaklarına ilişkin olarak belirli şartlarla istisnalar getirmektedir. Amerikan Hukuk Sisteminde de sınırlı sorumluluk ilkesi önemli bir ilke olsa da devlet, kamu alacağından şirketleri değil ortakları vergi yükümlüsü saymıştır.²¹³ Ancak 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. madde gereğince kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından kast veya ağır ihmal biçiminde kusurunun olup olmadığının önemi bulunmamaktadır.

Önemle belirtmek gerekir ki; anonim şirket temsilcisinin görev süresi sona erdikten sonra, diğer bir deyişle kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle kanuni temsilcinin değişmesi durumunda diğerlerinin kasıt veya ihmali sonucu doğacak sonuçlardan sorumlu tutulması hukuk düzenine aykırı olması doktrinde eleştirilmiş ve nitekim Anayasa Mahkemesince AATUHK mükerrer 35. maddesinin

²¹⁰ ONAR, Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İstanbul, Akgün Yayınları, Cilt:3, 3. Bası, 1966, s.1647-1648.

²¹¹ REİSOĞLU, Safa, *Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul, Beta Yayınları 2013, 24.Bası, İstanbul, s.179.

²¹² Gem. § 34 Zweiter Abschnitt, Abgabenordnung(AO)

²¹³ Mitchell A. Newmark/Richard C. Call, “Individual Liability for Company Taxes”, State Local Tax Insights, Winter 2012, [www.mofo.com]

beşinci ve altıncı fıkraları yürürlükten kaldırılmıştır.²¹⁴ Anayasa Mahkemesinin ilgili kararından sonra ise Danıştay Daireleri de Anayasa Mahkemesinin kararına uygun şekilde kararlar vermeye başlamıştır.²¹⁵

b. Vergi Usul Kanunu Bakımından

Anonim şirketlerde şirketi yönetim ve temsile yetkili kişilerin sorumluluğunu düzenleyen 213 sayılı VUK 10. maddesine ilişkin sorumluluğun kusurlu sorumluluk mu kusursuz sorumluluk mu olduğu konusunda doktrinde çeşitli görüşler öne sürülmüştür. Doktrindeki görüşlerden bazıları 213 sayılı Kanunda belirtilen sorumluluğun kusursuz sorumluluk kapsamında değerlendirilmesi gerektiği²¹⁶; kanundan doğan vergi ödev ve görevlerinin yerine getirilmemiş olmasının yeterli olduğu; kanuni temsilcilerin vergi borçlarından sorumlu olabilmesi için herhangi bir iradi kusurunun olup olmadığının araştırılmasına gerek olmadığı yönündedir.²¹⁷ Doktrindeki görüşlerden bazılarına değinmek gerekirse de PULAŞLI, TEKİNALP, ÇAMOĞLU ve POROY aynı savı savunarak²¹⁸; VUK 10. madde kapsamında belirtilen sorumluluğun herhangi bir kusur esasına dayanmadığı bu sorumluluğun objektif sorumluluk esasına dayandığı benimsemişlerdir. Bununla birlikte uygulamadaki ve doktrindeki hâkim görüş ise 213 sayılı VUK 10. maddesinde belirtilen sorumluluğun kusur sorumluluğu esasına dayandığına ilişkindir.²¹⁹ 1988 yılında 3505 sayılı Kanun ile değişiklik yapılarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu bugünkü halini almıştır. Yani ilgili kanun maddesi, “*Bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri*

²¹⁴ 03.04.2015 Tarihinde 29315 Sayısı Resmi Gazetede yayımlanan Anayasa Mahkemesi 19.3.2015 Tarih 2014/144E. 2015/29 Sayılı Kararı.

²¹⁵ Danıştay 13. Dairesi'nin 03/09/2015 Tarih 2013/2821E.-2015/2877 Sayılı Kararı; Danıştay 13. Dairesi'nin 03.09.2015 Tarih 2014/208E.-2015/2873 Sayılı Kararı.

²¹⁶ BAHAR, “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri”, s.134

²¹⁷ DEMİRCİ, Azmi, “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 257, 2003, s.47-48.; BAHAR, “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri”, s.134; NARTER, Recep, “3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 90, Şubat, 1989, s.38.

²¹⁸ PULAŞLI, Şirketler Hukuku Şerhi, s.1874; TEKİNALP, Ünal, POROY, Reha, ÇAMOĞLU, Ersin, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Arıkan Yayıncılık, İstanbul, 10. Bası, 2005, s.354

²¹⁹ KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, s. 220; SARAÇ, Osman, “Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 89, 2000, s.197; BARLAS, İrfan, “Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 55-56.

yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.” Hükümüne haizdir. İşbu kanun hükmünde değişiklik yapılmadan önce ilgili fıkrada sorumluluk *“bu ödevleri kasıt veya ihmalleriyle”* şartına bağlanmış iken; yapılan değişiklik ile bu şart kaldırılmıştır.

3505 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğinin amacının ne olduğu konusunda doktrinde çeşitli görüşler öne sürmüştür ise de gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında²²⁰ genellikle kasıt ve ihmale ilişkin değişikliğin, idarenin lehine yorumlanarak ispat külfeti yönünün değiştirilmesi amacı ile yapıldığı kabul edilmektedir.²²¹ 1988 yılından önce ilgili kanun maddesinde, vergi idaresi, kanuni temsilcinin kusur, kast ve ihmali ispatlaması gerekir iken; ilgili kanun değişikliğinden sonra ispat külfeti kanuni temsilcisinin kendisine geçerek, kanuni temsilci vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilememesinde kendi kusurlu davranışının sebebiyet vermediğini ve 213 sayılı VUK 3. maddesinin b/3 hükmü ile de iptal davası açarak bunu ispat etmek koşulu ile bu sorumluluktan kurtulabilmektedir.²²² Her ne kadar kanun koyucu *“bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle”* olan şart kısmını kaldırmış ise de kusur esasına ilişkin detaylı bir açıklama yapmamış ise de ilgili kanun maddesi lafzından, bahse konu sorumluluğun kusur sorumluluğu kapsamında olduğu kabul edilmektedir.²²³ Nitekim Türk hukuk sisteminde de asıl olan kusur sorumluluğu olup bu nedenle görevi yerine getirmemek iradi bir davranış olmalıdır.

2. Fer'i Sorumluluk Mahiyeti

Sermaye şirketini yönetim ve temsile yetkili kişiler, şirketten ödenemeyen veya ödenemeyeceği anlaşılan kamu borçlarını kanunun öngördüğü şekilde ilgili idareye ödemeye ve bu borcu yerine getirme ile sorumlu tutulmuştur.²²⁴ İşbu nedenle sermaye şirketi yöneticilerinin kamu alacağı sorumluluğu alacağı güvence altına alan

²²⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2004/238E.-2005/57 Sayılı Kararı; Danıştay 4. Dairesi 1994/1131E. 1994/4186 Sayılı Kararı.

²²¹ BARLAS, İrfan, “Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006, s. 61.; CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.108

²²² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.03.1995 Tarih 1994/239E.-1995/117 Sayılı Kararı.

²²³ YARALI Levent, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, 2010.

²²⁴ KANETİ, Vergi Hukuku, s.80.

bir sorumluluk olduğu için kanuni temsilciye fer'i sorumlu da denilebilmektedir.²²⁵ Ancak burada önemli olan husus; idarenin alacağını sermaye şirketi yöneticisinden talep edebilmesi için kamu alacağının ilk olarak asıl borçlu sermaye şirketine yönelik takibin usulüne uygun olarak sermaye şirketine tebliğ edilmesi ve bu takip sonucunda takibin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağının anlaşılması gerekmektedir. Nitekim 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. madde ve 213 sayılı VUK 10. madde hükmünde de değerlendirildiği üzere şirket yöneticileri, kamu alacağının asıl borçlusu olan sermaye şirketine yapılan takip sonrasında sermaye şirketinin malvarlığından tahsil edilemeyen kısımdan tamamıyla sorumlu tutulmaktadır. Ancak sermaye şirketinin malvarlığından tahsil edilememesinde önemli olan husus tahsil imkânsızlığının bulunmasıdır. Diğer bir ifade ile ödenmeyen tahsil imkânsızlığının bulunmaması halinde, sermaye şirketinin kanuni temsilcilerinin malvarlığına ilişkin sorumluluğa gidilemeyecektir. Açıklanan nedenler ile sermaye şirket yöneticilerinin sorumluluğu ikincil derecede bir sorumluluk olarak değerlendirilebilir.

Kanunun öngördüğü şartlar gerçekleştikten sonra idarenin şirket yöneticisi olan kanuni temsilcilerinin veya kanuni temsilci gibi sorumlu olan kişilerin malvarlığına gitmesi için hiçbir engel bulunmamaktadır. İlgili kamu alacağının asıl borçlu sermaye şirketinden karşılanamaması halinde kanuni temsilcilerin, murahhas üyelerin veya müdürlerin ödedikleri miktarları, asıl kamu borçlusu sermaye şirketinden tazmin etme hakları bulunmaktadır. Ancak burada önemli bir ayrım bulunmaktadır. 213 sayılı VUK 10. madde kapsamında belirtilen kişiler, sadece vergi ile ilişkili alacaklar için sınırlı olarak asıl kamu borçlusu sermaye şirketine rücu hakkına sahip iken²²⁶ ; 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. madde kapsamında belirtilen temsilciler veya temsilci gibi sorumlu olanlar ise hem asıl kamu alacakları hem de bu sebep ile ödedikleri cezai mahiyetteki alacakları, asıl kamu borçlusu sermaye şirketine rücu etme haklarına sahiptirler. Sermaye şirketlerindeki kanuni temsilci veya kanuni temsilci gibi sorumlu olanlar bu haklarını adli yargıda öne sürebilirler. Ancak önemle belirtmek gerekir ki; bahse konu kamu alacakları asıl borçlu sermaye şirketi adına kesilmiş olmalıdır. Yani kanuni temsilci veya kanuni

²²⁵ GERÇEK, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, s.161; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.05.1996 Tarih 1995/104E.-1996/255 Sayılı Kararı İle Sorumluluğun Fer'i Olduğuna İlişkin Açıklama Yapmıştır.

²²⁶ SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul, 6.Bası, 2014, s.97

temsilci gibi sorumlu olan kişiler adına kesilen idari cezalar için rücu imkânı bulunmamaktadır. Bununla birlikte kanuni temsilci birden fazla ise ve kanuni temsilci kendi hakkına düşen paydan fazlasını ödemiş ise, ilgili kamu alacağını fazla ödeyen kişi diğer kanuni temsilcilere veya kanuni temsilci gibi sorumlu olanlara rücu edebilecektir.²²⁷

3. Müteselsil Sorumluluk Mahiyeti

Müteselsil sorumluluk kavramından hem özel hukukta hem de kamu hukukunda bahsedilmektedir. Nitekim vergi hukuku kamu hukuku dallarından biri olduğundan müteselsil sorumluluk kavramından burada da bahsedilmektedir. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk müessesesi hem şekli hem de maddi ödevleri kapsamaktadır.²²⁸ Bununla birlikte vergi hukukunda müteselsil sorumluluk sadece kanun ile vuku bulmaktadır.

Birden fazla kanuni temsilcinin aynı vergi borcunun tamamından sorumluluğunu²²⁹, diğer bir ifade ile sermaye şirketinin kamu borçlarının ödenmeyen/ödenemeyen kısmının tahsili için sermaye şirketinin yöneticilerine başvuru hakkı bulunmakla birlikte yöneticilerin sorumluluğu müteselsil sorumluluk kapsamında değerlendirilmektedir. Müteselsil sorumluluk mahiyeti hem 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. madde hem de 213 sayılı VUK 10. madde hükmünde belirtilmektedir. Bahse konu müteselsil sorumluluk, kanuni temsilciler arasında rücu ve teselsül sorunu oluşturmaktadır. Şirket ile kanuni temsilcisi arasında bir teselsül ilişkisi açık olmakla birlikte yetkili kanuni temsilci birden fazla ise bu kişiler arasında da teselsül ilişkisinin varlığı yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle kamu alacaklısı, sermaye şirketinden tahsil edilemeyen kamu borcunu, şirketin müteselsil sorumlu olan kanuni temsilcilerden birine veya birkaçına yöneltebilir. Kanuni temsilcilere yöneltilecek olan ödeme emri ile ilgili bir sıra veya herhangi bir kural bulunmamaktadır.²³⁰ Kamu alacaklısı dilediği kanuni temsilciye başvurabilir. Kamu alacaklısı, sermaye şirketinden tahsil edilemeyen kamu borçları için başvurduğu

²²⁷ CANDAN, Turgut, *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun*, Mali Akademi Yayınları, 3.Bası, Ankara, 2013, s.210

²²⁸ ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara, 1988, s. 71.

²²⁹ ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 85.

²³⁰ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı 20.06.2019 Tarih, 2013/1 E., 2018/1 K.

kanuni temsilci, diğ er kanuni temsilcilere rücu hakkını kullanabilir. Bu hususa ilişkin detaylı açıklama fer'i sorumluluk mahiyeti kapsamında açıklanmıştır.

Bununla birlikte 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. maddesinin mülga 5 ve 6. fıkrasına göre; amme borcunun ödenmesi gerektiğ i zamanda kanuni temsilcilerin farklı şahıslar olması durumunda bütün kanuni temsilcilerin müteselsilen sorumlu tutulacağı ve haklarında kusursuz sorumluluk ilkesinin uygulanacağına ilişkin fıkra ile ağırlaştırılmaya çalışılmış ise de işbu kanun hükümleri Anayasa düzenine ve 2. maddesi başta olmak üzere ilgili kanun maddelerine aykırı olduğ u gerekçeleri ile 19.03.2015 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı ile 03.04.2015 tarih ve 29315 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2014/144 Esas-2015/29 Sayılı Karar ile iptal edilmiştir. Başka bir ifade ile kanuni temsilcilerin görev süresi bittikten sonra veya kendi istekleri dışında herhangi bir sebep ile görevden ayrılmaları akabinde kanuni temsilcinin herhangi bir kusurunun bulunmaması şartıyla sermaye şirketinin ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulmasının önüne geçilmiştir.²³¹ Ancak yine belirtmek gerekir ki; kanuni temsilcinin herhangi bir sebep(azil, ölüm, istifa, kanunda belirtilen suçlardan hüküm giyme, hacir altına alınma, temsilci sıfatının sona ermesi)²³² ile görevden ayrıldığı tarih Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ve ilan edilmelidir.²³³ Kanuni temsilcinin herhangi bir neden ile yönetimden ayrılması halinde bu hususun ilgili gazeteye tescil ve ilan edilmesi geçerlilik şartı olmamakla birlikte iyi niyetli üçüncü kişileri korumaya yöneliktir. Yani Ticaret Sicil Gazetesine kanuni temsil görevinin sona ermesine ilişkin tescil ve ilan yapılmaz ise kanuni temsilcinin iyiniyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğ u devam eder iken; kanuni temsilcinin 213 sayılı VUK gereğince ödenmeyen vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.²³⁴ Nitekim bu husus Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararları ile de sübut etmiştir.²³⁵

²³¹ <http://www.dengeakademi.com/Files/Circular/1629.pdf> sayfasından yararlanılmıştır.

²³² ASLAN, Memduh, "Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğ i Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim şirket Vergi Borcundan Sorumluluğ u", *Mali Pusula Dergisi*, Mart 2009, s.4-5.

²³³ ÇAMOĞLU, Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğ u (Kamu Borçlarından Sorumluluk İle)*, Vedat Kitapçılık, 2.Bası, İstanbul, 2007, s.259.

²³⁴ Danıştay 9.Dairesi 25.03.1998 Tarih 1997/1732E.-1998/1367 Sayılı Karar hükmü uyarınca; "...davacının, 1.1.1986 tarihinden 22.3.1989 tarihine kadar şirketi temsile yetkili olarak görüldüğü, ancak, dava dilekçesi ekinde ibraz edilen yönetim kurulu kararlarının incelenmesinden, sahip olduğı bir adet hissesini 10.8.1988 tarihinde'na devrederek 14.8.1988 tarihinde istifa edip yönetim kurulu üyeliğ inden ayrıldığına anlaşıldığı, daha önce tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değışikliğ in de tescil ve ilan edilmesi kuralının, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değıl, iyiniyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörüldüğü, bu itibarla davacının yönetim kurulundan istifasının yeni yönetim

4. Sınırsız Sorumluluk Mahiyeti

Malvarlığına ilişkin sorumluluk sınırlı ve sınırsız sorumluluk olarak ikiye ayrılmakta ise de Türk Hukuk Sisteminde genel kabul edilen ise sınırlı sorumluluk müessesidir. Ancak kanuni temsilcilerin ödenmeyen amme borçlarından dolayı sorumluluğunda ise istisna olan sınırsız sorumluluk müessesesi geçerlidir. Sınırlı sorumluluk; belirli bir malvarlığı ile sınırlı olarak sorumluluk esas iken; sınırsız sorumluluk da borçlu tüm malvarlığı ile borçtan sorumlu tutulmaktadır.²³⁶ Diğer bir ifade sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin ödenmeyen amme borçlarından sorumluluğu sınırsız ve ikincil dereceden bir sorumluluktur.

Her ne kadar sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin vergi borcundan dolayı sınırsız bir sorumluluğu söz konusu ise de sınırsız sorumluluğun istisnaları bulunmaktadır. Bu hususlara değinmek gerekirse;

6183 sayılı AATUHK madde 33 gereğince; tasfiye memurlarının tasarruf ettikleri miktarla sınırlı olması ve 5520 sayılı KVK madde 17/7 gereğince; tasfiye sonucu dağıtılan miktarla sınırlı sorumlu olması halleri bu kapsamda değerlendirilmektedir. Açıklamak gerekir ise, AATUHK madde 33; şirketin tasfiye haline girmesi ile tasfiye memurunun şirketin ödenmeyen amme borçlarını sermaye şirketinin malvarlığı bulunmasına rağmen kamuya ödemediği şirket ortaklarına dağıtması veya başka bir şekilde tasarrufta bulunması halinde bahse konu tasarruf miktarı ile borçtan müteselsilen sınırlı olarak sorumlu tutulmasını kapsamaktadır. Yine 5520 sayılı KVK madde 17/7 hükmünde de belirtildiği üzere şirketin tahakkuk

kurulunca tescil ve ilan ettirilmemesinin, şirketi temsil yetkisinin devam edeceği sonucunu doğurmayacağı, temsil yetkisinin, istifanın kabul edildiği 14.8.1988 tarihli yönetim kurulu kararıyla son bulduğu, ödeme emriyle istenen amme alacağının dönemi ve vadesi, davacının yönetim kurulu üyesi olduğu tarihlerin dışında kaldığından kanuni temsilcinin Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca sorumlu tutulmasının söz konusu olamayacağı gerekçesiyle kabul ederek ödeme emrini iptal eden ... Vergi Mahkemesinin 16.12.1996 tarih ve 1996/1005 sayılı kararının; yönetim kurulundaki değişikliğin Ticaret Siciline bildirilmemesinin şirketin kendi ihmali olduğu, bu nedenle yönetim kurulu üyelerinin, Vergi Usul Kanununun 10. maddesiyle getirilen sorumluluktan kurtulması hakkında” ilgi vergi mahkemesinin kararı onanmıştır.

²³⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.03.1995 Tarih 1995/21E.-1995/116 Sayılı Kararı hükmü uyarınca; “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 Sicilinde tescil ve gazeteye ilan edilmezse, şirket borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır.” Denilerek bu husus vurgulanmıştır.

²³⁶ AYHAN, Rıza, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1992, s.54

etmiş vergileri, hesaplanan vergileri ve itirazlı tarhiyatları için İcra İflas Kanunu'nun 206. maddesinin dördüncü sırasında belirtilen imtiyazlı olmayan diğer bütün alacaklılara ödeme yapılamayacağı gibi ortaklara da paylaşırma yapamazlar. Tasfiye memurlarının ilgili hükme aykırı davranması halinde şahsen ve müteselsilen sorumlulukları söz konusu olacak ve vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından sorumlu tutulacaklardır. Tasfiye sürecine giren ve sona eren sermaye şirketleri ticaret sicilinden silinmiş olsa bile tasfiye memurunun sorumluluğu devam eder. Ticaret sicilinden silinen şirkete ilişkin takip ödeme emri ile değil, ihbarname ile yapılır. Tasfiye memurlarının sorumluluğu ise, şirketin tasfiye haline girdiği dönem ile sınırlı olmakla birlikte tasfiye sürecine girmiş şirketin, tasfiye haline girmeden önce ödenmeyen kamu borçlarından ise eski kanuni temsilciler ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.²³⁷ Diğer bir ifade ile tasfiye memurları vergi borcu dışındaki ödenmeyen borçlar için herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

6183 sayılı AATUHK madde 70 gereğince; haczi kabil olmayan mallarda temsilcilerin sınırsız sorumluluğunun istisnasını oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile borçlunun hayatını idame ettirebilmesi için gereken eşyalar, 2022 sayılı Kanun uyarınca bağlanan aylıklar, dul ve yetimlere bağlanan aylıklar, hastalık, zaruret veya ölüm gibi hallerde bir yardım derneği veya sandığı tarafından bağlanan aylıklar, kişinin vücut veya sağlık üzerine ika edilen zararlar için tazminat olarak zarar görenin kendisi veya ailesine toptan veya irat şeklinde ödenen veya ödenmesi lazım gereken paralar sınırsız sorumluluk kapsamını dışında kaldığından haczedilemeyecektir.²³⁸

B. Kanuni Temsilcilerin Vergi Hukuku Bakımından Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10/2 fıkrasının ilk hali uyarınca, sermaye şirketini yönetim ve temsile yetkili olan temsilcilerinin kast ve ihmalleriyle sorumlu oldukları ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle tahsil edilemeyen vergi alacakları kendilerinin malvarlıklarından alınacağına ilişkin hüküm bulunmakta idi.

²³⁷ TEKİN, Selçuk, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:225, Haziran 2007, s.57

²³⁸ ÇOŞKUN, Mahmut, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3.Baskı, 2016, m.70; BARLASS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.83.

Bahse konu madde hükmü kanuni temsilcinin sorumluluğunu kusurlu sorumluluk esasına dayandırmakta idi ise doktrinde bu husus ile ilgili olarak kusura ilişkin ispat yükünün hangi tarafa düştüğüne dair çeşitli görüşler bulunmakta idi. 3505/2 Sayılı Kanunla ilgili 10. maddede yapılan değişiklik uyarınca; *“Bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır.”* Denilmiştir. Bahsi geçen sorumluluk, Vergi Usul Kanundaki amme alacakları ile gümrük işlemlerinde alınması gereken vergi, resim ve harçları da kapsamaktadır.

Kanun koyucu tarafından yapılan bu değişiklik şirketi yönetim ve temsile yetkili olan kişilerin vergisel anlamdaki sorumluluğunun hangi sınır kapsamında sorumlu tutulacağına ilişkin fikir birliği bulunmamakla birlikte bu değişiklik gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında çeşitli görüşlere sebep olmuştur.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesi kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamını vergi alacakları ile vergiye bağlı alacaklar ve vergi cezaları ile sınırlamıştır. 213 Sayılı Kanunun 10. maddesinin iki fıkrası; *“mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.* Hükmüne haizdir. Daha önce de bahsedildiği üzere 6183 sayılı AATUHK ’da düzenlenen sorumluluk, Vergi Usul Kanunu’nda öngörülen sorumluluğa göre genel hüküm niteliği taşımaktadır.

III. SERMAYE ŞİRKETİNİN YÖNETİM VE TEMSİLE YETKİLİ OLAN KİŞİLERİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN ÖZEL ŞARTLAR

A. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Gereğince Öngörülen Koşullar

Sermaye şirket yöneticilerinin AATUHK kapsamında sorumlu tutulabilmesinin ön koşulu, bahse konu kamu alacağının ilgili kanun hükmü konusu içerisinde bulunmasıdır. Bununla birlikte kamu alacağının tahsili için ilk önce asıl borçlu sermaye şirketinden tahsil edilmeye çalışılması ancak tahsil edilememesi veya tahsil imkânsızlığının bulunması gerekmektedir.

1. Amme Alacaklarını Tahsil Usulü Hakkında Kanun Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Olması

Sermaye şirket yöneticisinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, ilgili alacağın 6183 sayılı Kanun kapsamına girmesi ile birlikte takip edilecek alacağın ilk asıl borçlu sermaye şirketine yönlendirilmesi gerekmektedir. Takip konusu alacağın kanuna dayandırılmaması; söz konusu borcun doğmamış olması; borcun bir kısmının veya tamamının ödenmiş olması veya borcun zamanaşımına uğramış olması halinde geçerli bir alacak bulunmamaktadır. İşbu durum bahse konu kamu alacağının şirketten tahsil edilmesini önleyici niteliktedir. Asıl kamu borçlusu olan sermaye şirketinden tahsil edilemeyen alacaklar sermaye şirketi yöneticisinin sorumluluğuna gidilmesine de engel teşkil edilmektedir.

2. Tahsil İmkânsızlığının Bulunması

Kamu alacaklısı ilk önce kamu borcuna haiz olan asıl kamu borçlusu bulunan sermaye şirketine takibi yöneltmelidir. Her ne kadar kamu borcuna ilişkin ilk önce asıl kamu borçlusu sermaye şirketinin malvarlığına müracaat edilecek ise de bu işlemlerin tamamıyla sonuçlanmasına gerek yoktur. Yani bahse konu amme alacağının tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde asıl kamu borçlusu sermaye şirketinin kanuni temsilcilerinin mal varlığına ilişkin takip

başlatılabilir. Nitekim doktrinde de bu konu ile ilgili çeşitli görüşler sunulmuş ise de kabul edilen görüş, sermaye şirketinin kanuni temsilcisine müracaat için şirketin haczedilen malvarlığı ile biçilen bedellerinin satış prosedürünün beklenmesine gerek olmadığı yönündedir.²³⁹ Burada değinilmesi gereken husus ise; kamu alacağının tahsil edilememesi veya kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması unsurların hangi koşullarda oluşacağıdır.²⁴⁰

Kamu alacağının tahsil edilememesinden kasıt, sermaye şirket tüzel kişiliğinin aktif mal varlığı sorgulaması sonucunda herhangi bir mal varlığının bulunmadığının veya aktif malvarlığının bahse konu amme alacağını karşılamaya yetmeyeceğinin anlaşılması veya sermaye şirketinin mal varlığının haczedilip satılarak paraya çevrilmiş ise de satış bedelinin kamu borcunu kapatmadığı durumlarda oluşmaktadır. Kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasından kasıt ise sermaye şirketinin mal varlığı sorgulaması sonucunda haczedilen mallar için takdir edilen bedelin kamu borcunu karşılamayacağı anlaşılması veya şirket hakkında verilen iflas kararı sonrasında iflas masasından kamu alacağını karşılamaya yetecek bedelin bulunmaması halinde kamu alacaklısı, asıl sermaye şirketi borçlusunun kanuni temsilcilerine ilişkin takip yapılabilecektir.

B. Vergi Usul Kanunu Gereğince Öngörülen Koşullar

1. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Talep Edilebilir Bir Alacağın Bulunması

4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamında bulunan gümrük vergileri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükmü çerçevesinde değerlendirilmediğinden, gümrük ve tekel vergileri için sermaye şirketinin kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilemez iken²⁴¹; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirilen genel bütçeye, il özel idaresine ve belediyelere giren vergi, resim ve harçlardan sermaye şirketinin kanuni temsilcilerini sorumlu tutmak mümkündür.

²³⁹ CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.52

²⁴⁰ BARLASS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.77

²⁴¹ YARALI, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, s.198.

Bununla birlikte söz konusu borcun doğmamış olması; borcun bir kısmının veya tamamının ödenmiş olması, borcun zamanaşımına uğramış olması veya herhangi bir sebep ile sona ermiş olması halinde geçerli bir alacak bulunmamaktadır. Bu durum asıl borçlu sermaye şirketinin sorumluluğunun doğmasını engellediği gibi, sermaye şirketi yöneticilerinin sorumluluğuna gidilmesinde önüne geçmektedir.

2. Vergi Ödevlerinin Yerine Getirilmemiş Olması

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden kasıt, vergi dönemi içerisinde bulunan sermaye şirketi yöneticilerinin “işe başlamayı bildirme, adres değişikliğinin bildirilmesi, defter tutma, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz etme, bildirimde bulunma, beyanname verme, belge düzenine uyma, , vergi karnelerini alma muhafaza etme ve 213 sayılı kanun kapsamında belirtilen diğer ödev ve görevleri” yerine getirmekle yükümlüdürler. Ancak belirtmek gerekir ki, vergi alacağının tahsilini zorlaştırırsa veya engellese bile VUK kapsamında ödev olarak belirtilmeyen hiçbir konuda kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilemeyecektir.²⁴²

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda sorumluluk, anonim şirketlerde yönetim kurulu veya Murahhas Müdürlerde iken; limited şirketlerde Müdür/Müdürler Kuruluna yüklenmiştir.²⁴³ Önemli olan husus ise bahse konu vergi ödevinin hangi kanuni temsilcinin yasal temsilcilik yaptığı dönemde yerine getirilmediği ile ilişkilidir. Herhangi bir sebep ile yönetici ayrılmış veya yönetici değişikliği olmuş ise işbu kanuni temsilcinin sorumluluk sınırının çizilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay’ında bu konuda görüşleri bulunmaktadır. Nitekim “*Davacıdan ödenmesi istenilen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunduğu tespit edildiğinde söz konusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra defter ve belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu*

²⁴² YARALI, Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, s.219

²⁴³ ASLANER, Hakan, *6183 sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010, s.86

tutulamayacağı açık bulunmaktadır²⁴⁴.” Denilmektedir. Bununla birlikte kanuni temsilcinin şirketi temsil ve ilzama yetkili olması gerekmekte olup; sermaye şirketinde temsil ve ilzam yetkisi bulunmayıp sadece imza yetkisinin bulunması imza yetkilisinin vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmemesi konusunda sorumluluğun doğmayacağı açıktır.²⁴⁵

3. Vergi Ödevlisinin Kusurlu Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 10/f(2) hükmü kapsamında vergi ödevlisinin kamu alacağından sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olma şartı aranmaktadır. Yani kanuni temsilcinin işbu vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde bizzat sorumlu olması gerekmektedir. Nitekim sermaye şirketinin yönetim kurulu üyeleri arasında iş bölümü esas ise hangi vergi ödevinin yerine getirilmediğine ilişkin esas bizzat sorumlu yasal temsilcinin tespiti gereklidir. Aksi halde o konuda yükümlülüğü bulunmayan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesi hatalı olacaktır. Bu konuda Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.04.2014 Tarih, 2014/144 E., 2014/307 K. Sayılı içtihatında “...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 gerektiği, 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 edilmesinin mümkün olduğu...”²⁴⁶ kararına yer vermiştir.

²⁴⁴ Danıştay 9. Dairesi 24.05.2012 Tarih 2009/588 E.-2012/3021 Sayılı Kararı.; vd. kararlar için bkz. Danıştay 9. Dairesi 20.05.2013 Tarih 2010/2642 E.-2013/4854 Sayılı Kararı; Danıştay 9. Dairesi 22.01.2009 Tarih 2007/4131E.-2009/136 Sayılı Kararı. ; Danıştay 9. Dairesi 29.03.2007 Tarih 2005/2249 E.-2007/1095 Sayılı Kararı.

²⁴⁵ Danıştay 3. Dairesi 06.03.2014 Tarih 2011/3199 E.-2014/961 Sayılı Kararı; “Dava dosyasında mevcut Ticaret Sicili Gazetesinin incelenmesinden, anonim şirketin yönetim kurulunun mevcut olduğu, davacının anılan şirkette kanuni temsilcilik sıfatının bulunmadığı, yönetim kurulu dışında davacıya sadece imza yetkisi verildiği, dolayısıyla şirketi temsile yetkili olmadığı anlaşılan davacı adına ödeme emri tebliğ edilmesinde hukuka uyarlık görülmediğinden...” denilmektedir.

²⁴⁶ Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.04.2014 Tarih, 2014/144 E., 2014/307 K., <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-2771#>

Sermaye şirketi yöneticilerine VUK ve TTK hükmü uyarınca sorumluluğunda kusur sorumluluğu, haksız fiil sorumluluğu ve özen sorumluluğunun özellikleri ile birleşmektedir.

4. Takibin Sonuçsuz Kalması

Sermaye şirketi yöneticilerinin, sermaye şirketinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için asıl borçlu şirkete yönelik her türlü takibin yapılmış olması ve bu takibin sonuçsuz kalması veya sonuçsuz kalacağıın anlaşılması gerekmektedir. Şöyle ki, asıl borçlu sermaye şirketine yönelik yapılan takipte şirketin menkulleri haczedilmiş ancak paraya çevirme yoluna gitmeden veya ilgili süreç tamamlanmadan, sermaye şirketi temsil ve ilzama yetkili yöneticilerinin sorumluluğuna gidilebilmesi usul ve yasaya aykırıdır. Nitekim bu husus ile ilgili Danıştay Dairesinin de kararları bulunmaktadır.²⁴⁷

Bununla birlikte kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için her türlü icrai ve kanuni yolun tüketilmesi gerekmektedir. Aksi halde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilen takiplerin önü kesilmekte ve kabul görmemektedir.²⁴⁸ Her ne kadar bahse konu hususa ilişkin şartlar oluşmadan yargı yerleri tarafından kabul görmese de doktrinde ve Danıştay ilgili dairelerinde “aciz vesikası”nın düzenlenme şartının olup olmadığına ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. Yargıtay Daireleri borçlunun borcunu ödeyecek herhangi bir malvarlığının bulunmadığı tespit edildiğinde aciz vesikası düzenlenmesini şart kabul ederken; kamu alacağına ilişkin alacaklarda asıl borçlu sermaye şirketinin malvarlığının kamu alacağını karşılamadığının anlaşılması halinde “aciz vesikası” düzenlenmesinin zorunluluk kapsamına girmediği anlaşılrsa da kanuni boşluk nedeni ile bu konuda çeşitli görüşler bulunduğu açıktır. Danıştay Daireleri arasında da “aciz

²⁴⁷ Danıştay 9. Dairesi 27.09.2006 Tarih 2005/5205 E.-2006/3461 Sayılı Kararı; “Vergi dairesi müdürlüğünce mallar üzerinde başkaca hacizler bulunduğu ileri sürülmekte fakat söz konusu malların değer tespiti yaptırılarak satılmasından sonra diğer hacizlerle birlikte vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı ortaya çıkacağından, yalnızca söz konusu mallar üzerinde başka hacizlerin bulunması nedeniyle vergi borcunun şirketten tahsil imkânı kalmadığının kabulüne yasal olarak bulunmamaktadır.” Denilmektedir.

²⁴⁸ Danıştay 9. Dairesi 13.09.2012 Tarih 2010/9101 E.-2012/4583 Sayılı Kararı.; “Vergi borcu bulunan şirket hakkında amme alacağının tahsilini sağlamak amacıyla tüm takip yolları tüketilmeden davacının kanuni temsilci olduğundan bahisle sorumlu tutularak adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uyarlık, bulunmadığından...” Denilmektedir.

vesikasının düzenlenmesi gerekliliği”²⁴⁹ ve “aciz vesikasının düzenlenme şartı bulunmadığı” ilişkin çeşitli kararlar olsa da baskın görüş, borç miktarını içeren aciz fişi ile saptanması gerektiği²⁵⁰ yönündedir.

5. İlliyet Bağı Bulunması

Asıl borçlu sermaye şirketinden tahsil edilemeyen kamu alacağı ile işbu kamu borcunun sermaye şirketinin kanuni temsilcileri tarafından ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ile ilişkili olmalıdır. Diğer bir ifade ile sermaye şirketinin kanuni temsilcilerinin kusurlu davranışı ile vergi ödevlerini yerine getirmemeleri, sermaye şirketinin kamu borcunun şirketten tahsil edilememesine bağlıdır.²⁵¹

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin özel şartlar incelenir iken işbu hususun sermaye şirketleri açısından farklılıklar göstermekte olduğundan daha iyi anlaşılabilmesi açısından ayrı ayrı da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle anonim şirketler ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin kamu alacağına ilişkin sorumluluk sınırının açıklanması gerekmektedir.

²⁴⁹ Danıştay 3. Dairesi 05.10.1999 Tarih, 1998/1797 E.- 1999/3201 Sayılı Kararı: “ Uyuşmazlık konusu olayda Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca düzenlendiği belirtilen ödeme emri içeriği vergi borcunun öncelikle şirket mal varlığından tahsili için bütün başvuru yollarının tüketilmesi, kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsilinin kısmen veya tamamen imkânsız hale gelmesi, bu durumun 6183 sayılı Kanununun 75. maddesine göre düzenlenecek aciz fişi ile saptanması, ancak bundan sonra kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenerek amme alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekirken şirketin 4.491.670.- Türk Lirası ve 39 Amerikan doları nakdi bulunduğu halde bunların tahsili yoluna gidilmeksizin işlemin yapıldığı, bu nedenle şirket tüzel kişiliği ile ilgili takibin tam olarak yerine getirilmediği anlaşıldığı gibi, şekli noksanlık olduğundan bahisle aciz vesikasının alınmamasının ödeme emrini hükümsüz kılmayacağı gerekçesi de yasal düzenlemeler karşısında hukuki dayanaktan yoksundur.”

²⁵⁰ Danıştay 3. Dairesi 05.10.1999 Tarih 1998/1797E.-1999/3201 sayılı Kararı.; “Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlendiği belirtilen ödeme emri içeriği vergi borcunun öncelikle şirket mal varlığından tahsili için bütün başvuru yollarının tüketilmesi, kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsilinin kısmen veya tamamen imkansız hale gelmesi, bu durumun düzenlenecek aciz fişi ile saptanması, ancak bundan sonra kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenerek amme alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekirken...” denilmektedir.

²⁵¹ İlliyet bağı hakkında detaylı bilgi için bkz. EREN, Fikret, “Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi”, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 1975.

IV. ANONİM VE LİMİTED ŞİRKETLERDE YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN KAMU ALACAĞINDAN SORUMLU TUTULABİLME ŞARTLARI

A. Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağından Sorumlu Tutulabilme Şartları

1. Yönetim Kurulu Üyesinin Sorumlu Olması

Anonim şirketlerde şirketin ödenmeyen kamu borçlarından sorumlu tutulabilmesinin şartı kanuni temsilci sıfatına bağlanmıştır. Anonim şirketlerin kanuni temsilcileri; şirketi idare ve temsile yetkili yönetim kurulu üyeleri, murahhas müdürler veya şirket tasfiye halinde ise tasfiye memurları şeklinde açıklanabilir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10/(2) fıkrası uyarınca, “kasıt ve ihmal” ibareleri kanun maddesinden çıkartılarak, “*yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden*” şeklinde düzenlenmiştir. Kanunun yorumlanması halinde “getirmeme” ibaresi temsilcinin iradi sorumluluğu hasebi ile görevini yerine getirmemesini vurguladığından bu kanun çerçevesindeki sorumluluğun kusura dayalı sorumluluk esasına dayandığı bir kez daha vurgulanarak kabul edilmektedir.²⁵²

Buna karşılık, AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde açıklanan sorumluluğa şirketi yönetim ve temsile yetkili kişilere haiz olunabilmesi için ödev ve sorumluluklarının yerine getirilmemiş olması şart olmamakla birlikte kişinin kanuni temsilci sıfatına haiz olması yeterlidir. Diğer bir deyişle, mükerrer 35.madde kapsamındaki sorumluluk tamamıyla kanuni temsilcilik sıfatından kaynaklanmaktadır.²⁵³ Kanuni temsilcinin ödev ve sorumluluklarını yerine getirdiğini kanıtlayarak sorumluluktan kurtulması mümkün değildir.²⁵⁴

²⁵² ÖZTÜRK İlhami, YİĞİT, Uğur, “5766 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında 6183 Sayılı Mükerrer 35.Maddesinin Vergi Ve Buna Bağlı Alacakların Tahsilinde Uygulanabilirliği(I)”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 70, Ekim, 2009, s.22.

²⁵³ ÖNER, Vergi Hukuku Ve Türk Vergi Sistemi, s.79.

²⁵⁴ ÖZTÜRK, İlhami, “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”, *TAAD*, Yıl 7, Sayı 24, Ocak, 2016, s.318.

2. Kamu Alacağıın Mükellefi ya da Sorumlusu Anonim Şirketten Tahsil Edilememiş Olması

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10. madde ve AATUHK'nın mükerrer 35. madde uyarınca şirketi yönetim ve temsile yetkili kişilerin sorumluluğunun doğması için amme alacağıın sermaye şirketinin aktif mal varlığı değerlerinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Tahsil edilemeyen amme alacağıından kasıt, sermaye şirketinin aktif mal varlığı değerlerinin bulunmaması veya aktif mal varlığı değer toplamının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağıını karşılamamasını ifade eder iken; tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ise, şirket aktif mal varlığı değerinin amme borç miktarını karşılayamaması veya şirketin iflası halinde iflas masasına giren malların amme alacağıını karşılar meblağın bulunmamasını ifade etmektedir.²⁵⁵

Belirtilen ön şart gerçekleşmeden şirketi yönetim ve temsile yetkili olan kişilere yönelik cebri icra takibi başlatılması her iki kanun hükmüne de aykırıdır. Şirketi yönetim ve temsile yetkili gerçek kişiler adına cebri icra takibi yapılarak ödeme emri düzenlenebilmesi için ilk önce asıl borçlu şirket hakkında gerekli takibatın yapılması gerekmektedir. Aksi halde bu husus Danıştay Vergi Daireleri tarafından bozma sebebi olmaktadır.²⁵⁶

3. Yönetim Kurulu Üyesinin Temsile Yetkili Olması

Anonim şirketlerde şirketi yönetim ve temsile yetkili organ yönetim kuruludur. Ancak bazı hallerde yönetim kurulu üyeleri arasında yetki paylaşımı söz konusu olabilir. Bu nedenle yönetim kurulu üyeleri arasında yetki paylaşımı olması halinde imza ve temsil yetkisi bulunmayan üyelerin şirket borçlarından dolayı 213 Sayılı VUK'un 10. maddesi uyarınca sorumlu tutulması hukuken mümkün değildir. Yönetim kurulu üyesi seçilmiş olan ancak şirketi temsil ve ilzam yetkisinin yönetim

²⁵⁵ YÜCEL, Turan, *Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2010, s.71.

²⁵⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.12.2002 Tarihli 2002/395E.-K.2002/491 sayılı Kararı; “Şirketin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla şirket hakkında bankalar ve belediyeler nezdinde menkul ve gayrimenkul mal araştırması yapıldığı ve herhangi bir malvarlığına rastlanmadığının saptanması üzerine söz konusu kamu alacağıın tahsili için kanuni temsilci olan davacı adına ödeme emri düzenlendiği anlaşılmıştır. Alacağıın şirketten cebren tahsili için önce şirket adına ödeme emri düzenlenmesi gerekirken bu hususa uyulmadan davacı adına düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın reddi yolundaki mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır.”

kurulu başkanına verilmiş olması nedeniyle temsil yetkisi bulunmayan kişinin kanuni temsilci olarak nitelendirilmesine ve sorumlu tutulmasına olanak yoktur.²⁵⁷ 6201 Sayılı Türk Ticaret Kanunu anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin yönetim hakkını diledikleri şekilde paylaşmalarına imkân vermiştir. Örneğin; bazı görev ve sorumluluk bir üyeye verilebileceği gibi, bir gruba da verilebilir. Diğer bir deyişle üyelerin görev paylaşımı yapma imkânı bulunmaktadır. Teknik veya ticari işler de bir üyeye veya gruba bırakılabilir. Esas şirket sözleşmesinde yönetim hakkı üyeler arasında paylaştırılmış ise, herkes kendi görevli olduğu kısımdan sorumlu olacaktır. Bununla birlikte, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca kamu alacaklarının tahakkuku ve ödenmesine ilişkin olarak ancak yetkili olan yönetim kurulu üyelerinin sorumlu tutulabilecekleri, yetkiyi devreden yönetim kurulu üyelerinin²⁵⁸ ise kural olarak sorumlu tutulamayacakları açıktır.

4. Yönetim Kurulu Üyesinin Görev Dönemine İlişkin Bir Kamu Alacağı Olması:

213 Sayılı Vergi Usulü Kanununun 10. maddesi uyarınca görev ve ödevlerden sorumlu temsilcilerin sorumluluğunun sınırı temsilci sıfatın kazanıldığı tarih ile herhangi bir sebep ile kaybedildiği tarih arasında kalan vergi dönemlerini kapsamaktadır. Bu tarihlerden önceki ve sonraki vergilendirme dönemlerine ait olup yerine getirilmeyen vergi ödevlerinden dolayı, kanuni temsilcinin sorumlu tutulması mümkün değildir. Temsilcilik süresi zaman bakımından sınır oluşturmaktadır.

B. Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağından Sorumlu Tutulabilme Şartları

Kural olarak limited şirketlerin ortakları limited şirketin borçlarından sorumlu tutulmamakta iseler de bu kuralın istisnası; limited şirketin kamu borçlarının bulunması halinde uygulanır. Limited şirket müdürleri ve yetki devrinde bulunan

²⁵⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.11.2013 Tarihli 2012/353E.- 2013/546 Sayılı Kararı, 18/10/2018 tarihinde <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-7223#> adresinden erişilmiştir.

²⁵⁸ TTK. m. 553/2 “*Kanundan veya esas sözleşmeden doğan bir görevi veya yetkiyi, kanuna dayanarak, başkasına devreden organlar veya kişiler, bu görev ve yetkileri devralan kişilerin seçiminde makul derecede özen göstermediklerinin ispat edilmesi hâli hariç, bu kişilerin fiil ve kararlarından sorumlu olmazlar.*” Hükmüne haizdir.

ortaklar dışında bulunan ortaklar veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmektedir.²⁵⁹ Ancak önemle belirtmek gerekir ki, limited şirketin kanuni temsilcilerinin ve ortakların sorumluluğuna gidilebilmesi için ilk olarak amme borcu bulunan limited şirketin mal varlığı sorumluluğuna gidilmesi gerekir. Vergi borcu bulunan limited şirketin tasfiye edilmiş olması hali de tüzel kişinin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememe şartının sağlandığını göstermektedir. Yargıtay 10. HD ilgili kararında da belirtildiği üzere; “*Borçlu şirketin tasfiye edilerek sicilden kaydının silindiği anlaşıldığından, amme alacakları kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.*”²⁶⁰

Şirketin mal varlığına yönelik yapılan takibin sonuçsuz kalması veya limited şirketin malvarlığının amme borcunu karşılamaya tamamen yetmemesi şartı ile ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilir.²⁶¹ Limited şirketin mal varlığı değerinden kasıt, şirket bilançosunun aktifler kısmında yer alan değerler toplamından bahsedilmektedir. Asıl kamu borçlusu limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen alacak için ilk önce ortakların mı kanuni temsilcinin mi sorumluluğuna gidilmesi gerektiği konusunda gerek doktrinde gerekse de Danıştay’ın çelişkili kararları bulunmaktadır. Danıştay Daireleri arasında uzun bir süre görüş birliğine varılamamıştır. Nitekim Danıştay 7. Dairesi ortaklar ile kanuni temsilciler arasında fark olmadığına²⁶² ilişkin; Danıştay 4. Dairesinin öncelikle kanuni temsilciye başvurulması gerektiğine ilişkin görüşlerini²⁶³ son yıllarda değiştirerek kanuni temsilci ile ortaklar arasında herhangi bir fark olmadığına ilişkin

²⁵⁹ GÜMÜŞ, Erhan, “Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 187, Temmuz 2008.

²⁶⁰ Yargıtay 10. Hukuk Dairesi 07.04.2003 Tarih 2003/2686E.-2003/3190 Sayılı Kararı, <https://legalbank.net/belge/y-10-hd-e-2003-2686-k-2003-3190-t-07-04-2003/482991/> adresinden erişilmiştir.

²⁶¹ CANDAN, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, s.70.

²⁶² Danıştay 7. Dairesi 20.04.2015 Tarih 2012/5860E.-2015/2174 sayılı Kararı gereğince; “*183 sayılı Kanunun limited şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından şirketin ortak ve kanuni temsilcisinin sorumluluğunu düzenleyen ilgili maddelerinde takip yönünden herhangi bir sıralama yapılmadığından, dava konusu ödeme emirlerinin gümrük ve katma değer vergileri ile kaynak kullanımını destekleme fonu payına ilişkin kısmının esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken...*” denilmektedir.

²⁶³ Danıştay 4. Dairesi 13.04.2009 Tarih 2008/5383E.-2009/1912 Sayılı Kararı gereğince; “*Vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiği belirtilerek, ortak olan davacı adına ödeme emri düzenlenmiş ise de; öncelikle kanuni temsilci olan Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanan ortaklar kurulu kararı ile şirket ortaklarından şirketi temsile yetkili kılınan şahıs hakkında takip yapılmak suretiyle şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili yoluna gidilmesi gerekir.*” denilmektedir.

kararlar²⁶⁴ vermekte; Danıştay Vergi Daireleri Kurulu ise yine kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluğuna gidilmesine ilişkin herhangi bir fark olmadığına ilişkin yaygın kararları²⁶⁵ bulunmaktadır. Bununla birlikte doktrinde de bu konuya ilişkin çeşitli görüşler öne sürülmektedir. Her ne kadar ilgili kanun maddesinde bu konuda net bir görüş olmasa da, limited şirketin aktife kayıtlı değerler toplamından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşıldıktan sonra, limited şirket ortaklarının şirket sermaye miktarı ile kamu borcundan malvarlığı ile sorumlu olduğu açık ise de asıl borçlu şirketten tahsil edilemedikten sonra ikinci derecede şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna gidilmesi gerekmektedir.²⁶⁶ Limited şirketin kanuni temsilcileri tüm malvarlıkları ile ikincil derecede sorumlu iken; limited şirket ortakları sermaye miktarları ile kamu alacağından sorumlu olup üçüncül derecede bulunmaktadır.²⁶⁷ Her ne kadar gerek yargı kararlarında gerekse de doktrinde net bir fikir birliği bulunmasa da asıl kamu borçlusu limited şirketin aktif mal varlığı değerinden tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması halinde, kamu alacaklısının, limited şirket kanuni temsilcisine veya limited şirket ortağının sorumluluğuna ilişkin işlem yapılmasında herhangi bir sıra bulunmamakla birlikte hukuki engel de bulunmamaktadır. Bununla birlikte limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilirken sermaye payının daha önce ödenmiş olan veya olmayandan tahsili gerektiğine ilişkin herhangi bir sıra bulunmamaktadır.²⁶⁸ Limited şirketin amme borcunu kendi malvarlıklarından (sermaye miktarına isabet eden tutar üzerinden) ödeyen şirket ortakları veya kanuni temsilcilerin şirketteki diğer

²⁶⁴ Danıştay 4. Dairesi 22.03.2012 Tarih 2009/2694E.-2012/955 Sayılı Kararı gereğince; “*Vergi Mahkemesi kararının, şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmiş olsa dahi önce kanuni temsilciler hakkında takip yolları tüketilip, amme alacağının tahsil edilememesi halinde şirket ortağından tahsili yoluna gidilmesi gerektiği yolundaki gerekçesinde yasal isabet bulunmamakla birlikte...*” denilmektedir.

²⁶⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.04.2014 Tarih 2014/144E.-2014/307 Sayılı Kararı gereğince; “*213 sayılı Kanunun 10. maddesindeki hükümden de anlaşılacağı üzere kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkân tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Yasada da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı gerekçesiyle...*” denilmektedir.

²⁶⁶ GERÇEK, Adnan, “5766 sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010.

²⁶⁷ GÜMÜŞ, Erhan, “Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 187, Temmuz 2008.

²⁶⁸ ÇELİK, Binnur, Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, s.123.

ortaklara/kanuni temsilcilere ödedikleri meblağı rücu etme hakları vardır.²⁶⁹ Ancak rücu hakkına ilişkin işlemin, ilk önce kamu borçlusu şirket adına yapılması ve herhangi bir sonuç alamaması gerekmektedir. Şirket adına işlem yapılmadan önce diğer ortakların/kanuni temsilcilerin sorumlu olduğuna ilişkin yapılan takip kabul edilemez. Nitekim bu hususa ilişkin olarak ilgili kararlarda da şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarına ilişkin ödemenin yetkili temsilci tarafından yapılması halinde, ödemeyi yapan temsilcinin rücu hakkını ilk önce asıl borçlu tüzel kişilik olan şirkete yöneltmesi gerektiği; aksi halde usulsüz takibe ilişkin fiilin sonuçlarından şahsen sorumlu olacağı belirtilmiştir.²⁷⁰

V. ANONİM ŞİRKETLER VE LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU ALACAĞINA İLİŞKİN KANUNİ TEMSİLCİLERİN DEĞİŞMESİ, TEMSİL SIFATININ SONA ERMESİ, ORTAKLIĞIN DEVRİ VE TASFİYE HALİNDE SORUMLULUKLARININ SINIRI

Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu öngören kanun maddelerinin yorumlanarak uygulaması, uygulamada ve doktrinde yıllardan beri tartışılan ve birçok kez değişikliğe uğrayan ancak Türk vergi hukukunda tam anlamıyla sonucuna ulaşamayan bir hukuki mesele haline gelmiştir. Ancak, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun mükerrer 35. maddesinin, 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile getirilen 5 ve 6. fıkralarını Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi ile iptal edilmesi ile yeniden incelenerek üzerinde durulması gereken önemli bir hüküm olduğunu hatırlatmıştır.

Sermaye şirketinin ödenmeyen kamu borcu sorumluluğunun değerlendirilmesinde ilk bakılacak husus, işbu kamu borcunun hangi temele dayanarak, hangi kanun kapsamındaki sorumluluğa dâhil olduğuna karar vererek, ilgili kanun hükümleri gereğince gerekli prosedürün uygulanması gerekmektedir. Ancak 6183 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanunun uygulama alanındaki karışıklar her zaman açık ve net bir değerlendirme sağlayamamaktadır. Bu hususta 6183 sayılı

²⁶⁹ ÖZDİLER, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.119.

²⁷⁰ Yargıtay 11 Hukuk Dairesi 05.02.2018 Tarih, 2016/12207E. - 2018/771 Sayılı Kararı, 24/04/2019 tarihinde, www.emsal.co/ictihatlar/sirket-kanuni-temsilcisinin-sirket-adina-odedigi-vergi-borcunun-sirket-ortaklarından-tahsili-istemi-kanuni-temsilcinin-öncelikle-sirkete-rucuda-bulunması-gerektigi-sonuc-alamaması-durumunda-sirket/ sitesinden alınmıştır.

Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine ilişkin sorumluluğun sınırı incelenmelidir.

213 sayılı VUK, vergi alacağının tahakkuk aşamasına ilişkin hususları kapsarken; 6183 sayılı AATUHK, vergi alacağının tahsili aşamasına ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir. Yani her iki kanunun kapsam, usul ve esasları farklı olmakla birlikte 213 sayılı Vergi Usul Kanununda tahsile ilişkin hüküm bulunması halinde ilgili hüküm önceki tarihli olsa bile özel kanun kapsamında sayılacağı için 213 sayılı Kanuna ilişkin düzenlemeler uygulanır.²⁷¹

6183 sayılı Kanununda kamu alacağının tanımına her ne kadar yer verilirse de hangi alacakların kamu alacağı olarak değerlendirildiği ilgili kanunun 1. Ve 2. Maddelerinde açıklanmıştır. İşbu nedenle, “*Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masrafları ve Tahsili Emval Kanununa göre tahsil olunacağı bildirilen her çeşit alacak*” kamu alacağı kapsamında değerlendirmektedir. Diğer bir deyişle, bir kamu alacağının 6183 sayılı Kanun çerçevesinde yorumlanabilmesi için devlet, vilayet hususi idareleri ya da belediyeler tarafından bizzat yürütülmelidir.²⁷² AATUHK kapsamında değerlendirilen kamu alacaklarına ilişkin takip masrafları(cebri icra işlemleri sırasında zor kullanma, ilan, haciz, muhafaza, satış, vd.) da bu kanun kapsamında değerlendirilmektedir. Yine ilgili hükümde bahsi geçen fer’i amme alacaklarından kasıt, gecikme, haksız çıkma ve pişmanlık zammı ile gecikme ve tecil faizi de bu kapsamda değerlendirilmektedir. Gecikme faizi vergiyi doğuran olayın sonradan öğrenilerek olağandışı tarihyatlar dolayısı ile uygulanan ek yükümlülük²⁷³ iken; gecikme zammı kamu alacağının geç tahsil edilmesi²⁷⁴ hasebi ile alınmaktadır. Pişmanlık zammı 213 sayılı Kanun gereğince pişmanlık hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerin, ödeme süresi geçen vergiler dolayı gecikme zammı oranında

²⁷¹ CANDAN, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.72-73.

²⁷² KAPLAN, Recep, “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 4, Sayı 15, s.206.

²⁷³ ÖZDEMİR, Muharrem, “Vergi İcra Hukuku”, *Muhasebe Network Yayınları*, İstanbul, 2014, s.204.

²⁷⁴ BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2009, s.86

ödenen tutardır. Tecil faizi ise ödemesi lazım gelen vergi borcunun zamanında ödenmesi, haczin uygulanması ve haciz uygulanan malların paraya çevrilmesi suretiyle satılması borçluyu zor duruma düşürecek ise, borçlu tarafından yazı yazılarak istenmiş veya teminat gösterilmiş olması koşulu ile kamu alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir. Her ne kadar uygulamada gecikme, haksız çıkma ve pişmanlık zammı ve gecikme ve tecil faizi fer'i nitelikteki kamu alacağından sayılsa da özellikle gecikme zammı ve tecil faizinin vergiye bağlı olacak olup olmadığı konusunda doktrinde çeşitli savlar bulunmaktadır. Barlass'a göre 6183 sayılı AATUHK madde 1 kapsamında bahsi geçen fer'i kamu alacağının vergiye bağlı olacak sayılabilmesi için "vergi ile birlikte doğma zorunluluğu" ölçütünü aramakta, işbu nedenle gecikme zammı, tecil faizi ve yargılama giderleri vergiye bağlı olacak kapsamında sayılmamakta, 213 sayılı VUK madde 10 gereğince ise vergiyle illiyet bağlı içinde olan her alacak vergiye bağlı olacak değildir.²⁷⁵ Tezini savunmaktadır.

A. Kanuni Temsilcinin Değişmesi

Şirketlerde vergilendirme döneminde kanuni temsilcilerin değişmesi mümkündür. Vergilendirme döneminde değişen kanuni temsilcilerde, yeni temsilcinin görevi o dönem başından itibaren başlayacaktır. Şirket yönetim ve temsilcisinin herhangi bir sebeple değişmesi durumunda temsilcinin değiştiği tarihte hesap döneminin kapatılarak yeni bir hesap dönemine geçilmesi mümkün değildir²⁷⁶. Yeni temsilci ile eski temsilci aralarında sözleşme yaparak, eski temsilcinin ayrıldığı tarihten önceki dönem içinde yeni temsilciye karşı sorumlu olduğu hususu kararlaştırılabilecek olup, bu durum istisna kapsamında bulunmaktadır.

1. Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Değişmesi Durumunda Sorumluluk

Anonim şirket esas sözleşmesinde herhangi bir kayıt bulunmadığı durumda şirketi yönetim ve temsile yetkili organ, şirket yönetim kuruludur. Dolayısıyla şirket

²⁷⁵ Vergiye bağlı alacakların kapsamına ilişkin görüşler için; BARLASS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, s.31-47.

²⁷⁶ BOY, Kadir, *100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-2, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1997, s.341.

yönetim ve temsile yetkili gerçek kişileri anonim şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden de sorumludur. Ancak, daha önce de belirtildiği üzere şirket yönetim ve temsil görevi sözleşmeye hüküm konulmak kaydı yönetim kurulu başkanına veya herhangi bir yönetim kurulu üyesine/üyelerine de bırakılabilir.²⁷⁷ Bu ödevlerin şirket yönetim temsil ve ilzama yetkili olan gerçek kişiler tarafından zamanında yerine getirilmemesi durumunda anonim şirketin aktif mal varlığı değerinden tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, ödevlerini yerine getirmeyen şirket yönetim temsil ve ilzama yetkili olan gerçek kişilerin malvarlıklarından tahsil edilir. Temsile yetkili olan yönetim kurulu üyelerinden kamu yükümlülüğünün doğduğu sırada değil, yerine getirilmesi gereken dönemde görevde olanlar sorumlu tutulacaktır.²⁷⁸ Diğer bir deyişle, temsil yetkisine sahip olan anonim şirketin yönetim kurulu üyeleri vergi ödevinin doğduğu dönemde hem şirkete hem de kamuya ilgili vergi matrahı ile destek olarak ödevlerini yerine getirmişlerdir. Ancak ödevlerini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen temsilciler ise kamu borcunun ödenmesi gereken dönemde şirketin kamu borcunu ödemeyerek şirketi borçlu kılan temsilcilerin sorumlu tutulması gerekmektedir.²⁷⁹

6183 Sayılı AATUHK'nın mükerrer 35. maddesine, 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere 5766 sayılı Kanunun 4. maddesi ile eklenen, "*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.*" Hükmüne haizdir²⁸⁰. Bu madde ile amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda görevde olan temsilciler veya idareyi temsil eden teşekküllerin farklı şahıslar olmaları fark etmemekle birlikte bu dönemleri aşan mahiyette vergi alacağının ödenmemesinden müteselsilen sorumlu tutulmakta idiler. Ancak bu hüküm mükerrer 35. maddeye 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile getirilen 5 ve 6. fıkralarını Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi ile iptal etmiştir²⁸¹. Anayasa Mahkemesi'nin kararında, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının

²⁷⁷ PEHLİVAN, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, 55.

²⁷⁸ Aksi Görüşte olan ERİŞ, Gönen, *Anonim Şirketler Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 1995, s.189.

²⁷⁹ ÖZCAN, Sezgin, "Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğinden İstifa ve Sonuçları", *Yaklaşım*, Sayı 117, 2002, s.227.

²⁸⁰ 06.06.2008 tarihinde 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸¹ Anayasa Mahkemesi'nin 03/04/2015 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan, 19.03.2015 Tarihli 2014/144 E.- 2015/29 Sayılı Kararı.

Tahsil Usulü Hakkında Kanunun " *Kanuni temsilcilerin sorumluluğu*" başlıklı **Mükerrer 35. Maddesinin 5. Fıkrasının** iptali gerekçesinde; "*Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak amacıyla sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebileceği belirtilmiş ise de 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 doğurmakta olduğu açıklanmış; işbu neden adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucunda oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyet ile bağdaşmayacağı belirtilmiş. Dolayısıyla itiraz konusu kural Anayasa'nın 2. maddesinde bulunan hukuk devleti ilkesine aykırı olduğundan iptali gerekmektedir."* Denilmektedir.²⁸²

Anayasa Mahkemesi'nin kararında, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "*Kanuni temsilcilerin sorumluluğu*" başlıklı **Mükerrer 35. Maddesinin 6. Fıkrasının** iptali gerekçesinde ise, "*Hukuk devletinde kanunlarla kişilerin ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam alanlarına yöneltilen müdahaleler öngörülebilir ve geleceğe dönük planlar buna göre yapılabilir. Belirlilik ilkesi, vergi ve diğer kamu alacakları açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimi gibi vergi ve diğer alacakların esas unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını gerektirir.*" ifadeleri kullanılmıştır.²⁸³ Bahse konu nedenler ile özetlemek gerekir ise; kanuni temsilci kendi görev dönemi içerisinde *amme alacağının doğduğu dönemde vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirmiş* ise, bu dönemden sonra oluşan ve kendi görevlerinde olmayan borçlardan sorumlu tutulamayacaktır. Aksi halde yönetim kurulu üyeliği sona eren üyenin kendi dönemi içinde doğmayan vergi ve diğer mali ödev ve

²⁸² KUMKALE, Rüknettin, 15.04.2015 tarihli Dünya Gazetesi'ndeki köşe yazısı(<https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-mahkemesi039nin-iptal-kararina-gore-kanuni-temsilcinin-soruml/23630> sitesinden alınmıştır.

²⁸³ KUMKALE, Rüknettin, 15.04.2015 tarihli Dünya Gazetesi'ndeki köşe yazısı(<https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-mahkemesi039nin-iptal-kararina-gore-kanuni-temsilcinin-soruml/23630> sitesinden alınmıştır.

sorumluluklarından da müteselsilen sorumlu tutulması gerekecekti ki, bu hususun Anayasanın ruhuna aykırılık teşkil ettiği fikrine katılmaktayım.

Ancak Anayasanın verdiği bu karar çerçevesinde her ne kadar kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanda sorumlu olan kanuni temsilcilerin müteselsil sorumluluğu kaldırılmış olmasına rağmen, limited şirket ortaklarına ilişkin AATUHK mükerrer 35. maddesine ilişkin düzenleme kaldırılmadığından, işbu husus limited şirketin kamu borçlarına ilişkin ortakların müteselsil sorumluluk kapsamına gidilebileceği anlaşılmaktadır. Bu durumda Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen 5 ve 6. fıkralar öne sürülerek 35. Maddenin de hukuki yoruma ve Anayasal düzene aykırılık teşkil ettiği öne sürülerek iptali istenebilir.²⁸⁴

Yukarıda da açıklandığı üzere vergilendirme dönemi içinde kanuni temsilcinin değişmesi mümkündür. Vergilendirme dönemi içinde meydana gelen değişiklik, yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunda bakılacak hususun kamu borcunun muacceliyet döneminin belirleyici rol oynadığı açıktır. Nitekim yönetim kurulu üyesinin bu sıfatı kaybetmesinden sonra meydana gelen muaccel kamu borcundan sorumlu tutulması mümkün değildir. Danıştayın da bu konu ile alakalı kararları bulunmaktadır. “Yönetim kurulunun kararıyla istifası kabul edilerek ayrıldığı anlaşıldığından, şirketin bu tarihten sonraki dönemlere ait vergi borcu nedeniyle davacının sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı” hükmüne haizdir.²⁸⁵ Anonim şirkete yönetim kurulu üyesi seçilmiş ve bu hususun Ticaret Sicil Gazetesi’nde tescil ve ilan edilmesine kadar üçüncü kişilere karşı ileri sürülemeyecektir. Şirketi temsil ve yetkiye haiz gerçek kişinin üyeliği sona ermiş, ancak bu görevinin sona erdiği biliniyor ise bu durum üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir. İşbu husus Danıştay 3. Dairesi’nin 08.11.2012 tarih, 2010/2335E.-2012/3569 Sayılı Kararı²⁸⁶ ile de sübut etmektedir.

²⁸⁴ DİLİÇİKİK, Ata, “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Kamu Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2015, s.44.

²⁸⁵ Danıştay 9.Dairesi 08.10.1997 Tarih, 1996/ 5096E.-1997/2957 Sayılı Karar; Danıştay 13.Dairesi 03.09.2015 Tarih 2013/2821E.-2015/2877 Sayılı Karar; Danıştay 13.Dairesi 03.09.2015 Tarih 2014/208E.-2015/2873 Sayılı Karar.

²⁸⁶ Danıştay 3. Dairesi 08.11.2012 tarih, 2010/2335E.-2012/3569 Sayılı Karar, “Yönetim kurulu üyesi olarak seçilen ve bu durumu tescil ve ilan edilen kişinin herhangi bir sebeple kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesi halinde bu hususun tescil edilip, Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı, ancak yönetim kurulu üyesi seçilme ve sona erme durumları sicilde tescil ve ilan edilmeyen kişinin ancak bu görevinin sona

2. Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Değişmesi Durumunda Sorumluluk

6183 sayılı AATUHK 35. madde kapsamında da belirtildiği üzere limited şirket ortakları, asıl amme borçlusu limited şirketin aktif mal varlığından elde edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının bulunması halinde limited şirket ortakları hisseleri oranında sorumlu tutulurlar.

213 sayılı VUK kapsamında vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinde sorumlu bulunan kanuni temsilciler ise asıl kamu borçlusu limited şirketin aktif mal varlığından elde edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından bütün mal varlıkları ile sorumludurlar.²⁸⁷ Yine bununla birlikte 5766 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile 6183 sayılı kanunun mükerrer 35.maddesine eklenen fıkra ile de doğduğu zamanda, ödenmesi gerektiği zamanda ve kanun kapsamındaki özel ödeme sürelerinin farklı olduğu süreçte kanuni temsilcilerin değişmesi veya farklı olması durumunda da bu kişilerin tamamı, bütün mal varlığı ile ödenmeyen kamu alacağından müteselsilen sorumludurlar.²⁸⁸

Yine bununla birlikte yukarıda bahsedildiği üzere her ne kadar doktrinde ve yargı kararlarında çelişkiler mevcut ise de uygulamada genellikle limited şirketin kanuni temsilcilerin veya ortaklarının sorumluluğuna gidilmesi konusunda herhangi bir sıra öncelik bulunmadığıdır.²⁸⁹ Bu nedenle kamu alacaklısı asıl kamu borçlusu sermaye şirketinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşıldığı takdirde istediği sorumluya başvurma hakkına sahiptir.

B. Temsil Sıfatının Sona Ermesi

Şirketlerde vergilendirme döneminde kanuni temsilcilerin temsil sıfatının sona ermesi mümkündür. Vergilendirme döneminde temsil sıfatı sona eren kanuni temsilcinin durumu Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilip edilmediğine göre farklılık arz etmektedir. Kanuni temsilci sıfatının sona ermesi usulünde anonim ve limited

erdiğinin bilinmesi halinde tescil ve ilan gerekli olmaksızın üçüncü kişilere karşı ileri sürülebileceği ve davalı idarenin de yasada belirtilen üçüncü kişilerden sayılacağı anlaşılmaktadır.”

²⁸⁷ TEKKOYUN, İsmail, TEKKOYUN, Mehmet, “Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2003, Sayı 267.

²⁸⁸ UZUNOĞLU, Muharrem, “5766 sayılı Kanunla Yapılan 6183 sayılı Amme Alacağının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Kasım, 2003, Sayı 267.

²⁸⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı 20.06.2019 Tarih, 2013/1 E., 2018/1 K.

şirketler benzer niteliklere sahip olduğu için tekrara düşmemek hasebiyle birlikte değerlendirilecektir.

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin temsilci sıfatı çeşitli şekillerde sona erebilir. Temsilcinin görev süresinin sona ermesi ve yeniden seçilmemiş, azil(görevden alınma), istifa, ölüm, hacir altına alınma, temsilci sıfatının kaybedilmesi ve kanunda yazılı suçlardan hüküm giyilmesi nedenleri ile kanuni temsilci sıfatını sona erdiren hallerden sayılır.²⁹⁰ Anonim şirketi temsile yetkili olan kanuni temsilciler, yönetim kurulu üyeleri iken; limited şirketlerde temsile yetkili olan kanuni temsilciler müdür/müdürlerdir. 6102 sayılı TTK gereğince anonim şirketlerin kanuni temsilcileri, temsil sıfatını kazanırken ve temsil sıfatı sona ererken ve her türlü değişikliklerin Ticaret Sicil Gazetesi'ne tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.²⁹¹ Yine bununla birlikte aynı hüküm limited şirketler içinde geçerlidir. Ancak önemle belirtmek gerekir ki, bahse konu tescil kurucu değil, bildirici nitelikte olmakla birlikte tescil ilan işleminin yapılmaması yetkisizliği gerektirmeyecektir.²⁹²

Burada belirtilmesi gereken husus şudur ki; kanuni temsilcinin temsil sıfatının sona erme sebeplerinden azil (görevden alınma) ve istifa hallerinde de yukarıda belirtildiği üzere her ne kadar tescil ve ilan gerekli olsa da, temsil yetkisi sona eren kişinin ilan etme yetkisi bulunmadığından, yönetimde bulunan kanuni temsilcilerin bu görevi yerine getirmeleri gerekmektedir. Temsil yetkisi sona eren kişilerin Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmemesi durumunda bu kişilere ilişkin ödev ve yetkilerini yerine getirmedikleri hasebiyle sorumlu tutulması ve temsilci olmadıkları dönemlere ilişkin şirketin ödenmeyen amme borçlarından sorumlu tutulacak olması kamu düzenine aykırıdır. İşbu nedenle temsil yetkisi sona eren temsilcinin görev süresinin tespitinde sadece Ticaret Sicil Gazetesinin esas alınmaması gerekmektedir.²⁹³ Nitekim doktrinde de bu konuda çeşitli görüşler bulunmakla birlikte; sadece ticaret sicil kayıt tarihinin esas alınarak temsilcinin belirlenmesi uygulamada yanlış

²⁹⁰ ÇAMOĞLU, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu(Kamu Borçlarından Sorumluluk İle), s.259. ; ASLAN, “Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim Şirket Vergi Borcundan Sorumluluğu”, s.4-5.

²⁹¹ CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.125. ; BARLASS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.115.

²⁹² ASLAN, “Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim Şirket Vergi Borcundan Sorumluluğu”, s.6.

²⁹³ CANDAN, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, s.127-128.

sonuçlara sebebiyet vermesi muhtemel olup, sorumluluk döneminin sınırı temsilcinin ticaret siciline tescil edilebilir nitelikteki hukuki işlemlerin tamamlandığı tarihe bakılarak karar verilmesi gerekir.²⁹⁴

Uygulamada azil ve istifa haline ilişkin hukuki etkilerin ne zaman başlayacağı konusunda doktrinde tartışmalar mevcuttur. Şöyle ki; istifanın yönetim kuruluna ulaştığı tarih veya azil halinin ilgiliye ulaştığı an mı esas alınmalı yoksa bu hususlara ilişkin bildirici unsurun sicile tescil ve ilan edildiği tarih mi esas alınmalıdır konusunda doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Bahse konu geçen ara süreçte azil veya istifa haline ilişkin kişilerin sorumlu tutulup tutulamayacağına ilişkindir.²⁹⁵ Birinci görüşe²⁹⁶ göre; azil ve istifa halinin tescil ve ilan edilmesinin mecburi olduğuna yöneliktir. Ticaret Sicil Gazetesine tescil ve ilan edilmemesi halinde kişiler 213 sayılı VUK madde 10 kapsamında sorumluluklarının devam ettiğine ilişkindir²⁹⁷. İkinci görüşe göre; azil ve istifa edilen tarihten itibaren, azledilen veya istifa eden kanuni temsilcinin ödev ve sorumluluklarını yerine getirme yetkisi bulunmadığından 213 sayılı VUK madde 10 kapsamında sorumlu tutulamayacaktır²⁹⁸. Ancak bu görüş kusursuz sorumluluğa atıfta bulunmakla birlikte, sorumsuzluğun hangi tarihte

²⁹⁴ BARLASS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.143

²⁹⁵ CANDAN, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, s.125.

²⁹⁶ ERGENÇ, Ömer, “Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 231, 2000, s.90; ATEŞLİ, Erkan , “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 94, 2000, s.164.; ÜREL, Gürol , *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, 2003, s.89.

²⁹⁷ Danıştay 3.Dairesi 13.05.2015 Tarihli 2012/997E.-2015/3175 sayılı kararı.; “Uyuşmazlığa konu dönemde, yürürlükte olan Türk Ticaret Kanununun 540'ncü maddesinde, şirket mukavelesi veya umumi heyet kararı ile şirketin idare ve temsiline ortaklardan bir veya birkaçına bırakılabileceği; aynı Yasanın 511'inci maddesinin 7'nci bendinde ise limited şirket müdürlerinin ad, soyad, ikametgah ve tabiyetlerinin tescil ve ilan edileceği kurala bağlanmıştır. Aynı Yasanın 33'üncü maddesinin birinci fıkrası, tescil ve ilan edilmiş konulardaki her türlü değişikliğin de tescil ve ilanını; 38'inci maddesinin 1'inci fıkrası ise ticaret sicil kayıtlarının nerede bulunursa bulunsun, 3'üncü kişiler hakkında kaydın tescili ve gazetede ilan edildiği tarihten itibaren hüküm ifade edeceğini öngörmüştür. Yukarıda sözü edilen yasa hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, limited şirket müdürü olarak tescil ve ilan edilen kişinin herhangi bir sebeple kanuni temsilci sıfatının sona ermesinin tescil edilip, Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı açıktır. Dosyanın incelenmesinden davacının, ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu limited şirketteki hissesinin tamamını 01.12.2008 tarih ve 26788 sayılı Gaziosmanpaşa 4. noterliğinin hisse devir sözleşmesiyle devrettiği, davacının kanuni temsilcilikten istifasının kabulüne ilişkin 01.12.2008 gün ve 19 sayılı ortaklar kurulu kararının 25.03.2009 tarih ve 7277 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği görülmektedir. Bu durumda, 25.03.2009 tarihinde kanuni temsilcilik sıfatı sona eren davacının, bu tarihten sonra, mevcut kanuni temsilciden defter ve belge istenmesi üzerine defter ve belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağından, söz konusu eylem nedeniyle salınan şirket borçlarının tahsil amacıyla, 213 sayılı Yasanın 10. maddesi uyarınca davacının takibi yoluna gidilemeyeceği açık olup, vergi mahkemesinin bu yargıya ulaşmasında hukuka aykırılık görülmemiştir.” Denilmektedir.

²⁹⁸ YILDIZ, Şükrü, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*, İstanbul, Beta Yayınları, İkinci Baskı, 2001, 790.

başlayacağına ilişkin net bir tarih sunmamaktadır.²⁹⁹ Nitekim ilgili Danıştay kararları ile de bu husus desteklenmiştir.³⁰⁰ Üçüncü görüşe göre; 6102 sayılı kanunun 36. maddesinin “Tescil ve ilanın üçüncü kişilere etkisi” başlığında da belirtildiği üzere, *“Ticaret sicili kayıtları nerede bulunursa bulunsunlar üçüncü kişiler hakkında, tescilin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edildiği; ilanının tamamı aynı nüshada yayımlanmamış ise son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuç doğuracağı; bu günler, tescilin ilanı tarihinden itibaren işlemeye başlayacak olan sürelerle de başlangıç olacağı; üçüncü kişilerin kendilerine karşı sonuç doğurmaya başlayan sicil kayıtlarına ilişkin iddiaları dinlenmeyeceği belirtilmekle birlikte tescili zorunlu olduğu halde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir.”* Denilmektedir. Nitekim doktrinde de bu hususu destekler görüşler bulunmaktadır.³⁰¹ Diğer bir deyişle bu hükümden, tescilin kurucu değil, bildirici nitelikte olduğu ve sermaye şirketinde herhangi bir sebep(azil, istifa, görev süresinin sona ermesi) ile görevinden ayrılan kanuni temsilcinin bu ayrılma ile birlikte herhangi bir vergisel sorumluluktan sorumlu tutulamayacağı anlaşılmaktadır. Danıştay ilgili Dairelerinin de bu yönde kararları³⁰² bulunmaktadır. İlgili kararda, “ İstifa eden ancak istifa kararı Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmeyen yönetim kurulu üyesinin, yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığı tarihten sonraki vergi borçlarından sorumlu tutulması mümkün değildir.”

Hal böyle iken tartışmaya açık diğer bir konu ise, anonim ve limited şirkette bulunan kanuni temsilcinin tek kişi olması durumunda, temsil yetkisine sahip kanuni temsilcinin temsil yetkisinin herhangi bir sebep ile sona ermesi halinde kanuni temsilcinin vergisel ödev ve sorumluluklarının hangi süreç ile devam edip

²⁹⁹ CANDAN, “Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun”, s.129.

³⁰⁰ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 31.03.1995 Tarih 1995/21E.-1995/116 sayılı Kararı; *“... Ancak, yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla, şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi konusunda yetkisi kalmayan üyenin VUK 10. maddesi uyarınca şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu tutulması hukuka aykırıdır.”* denilmektedir.

³⁰¹ ÇAMOĞLU, Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu(Kamu Borçlarından Sorumluluk İle), s.259-260 bkz. *“... Konu uygulamada ve öğretide “istifa” başlığında incelenmiş ve istifanın tek yanlı bozucu yenilik doğuran hak niteliği taşıdığı; istifanın muhattap şirkete ulaştığı anda hüküm ve sonuç doğuracağını ve bu hususun şirketin kabul edip etmemesine bağlı olmadığını, bu nedenle de 213 sayılı VUK 10 ncu ve 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35 nci madde kapsamında da kanuni temsilcinin sorumluluğunun istifanın şirkete ulaştığı anda son bulacağını ve bu nedenle sorumlu tutulamayacağını”* beyan etmiştir.

³⁰² KIZILOTLU, Şükrü, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s.590-591.

etmeyeceğine ilişkindir. Bu konuda doktrinde BARLASS; “ şirket tüzel kişiliği ile kanuni temsilci arasındaki ilişkinin vekâlet ilişkisi olması hasebi ile vekâlet görevini zamansız olarak sona erdiren kişinin Türk Borçlar Kanunu gereğince sorumlu olacağı düşünüldüğünde, yeni bir kanuni temsilci seçilene kadar her ne kadar temsil görev süresi bitmiş olsa da görevine devam etmesi gerektiği savını savunmaktadır.³⁰³ Nitekim yeni bir kanuni temsilci seçilene kadar, görev süresi herhangi bir sebep ile sona eren tek kanuni temsilcinin görev ve sorumluluklarını yerine getirmeye devam etmesi kamu düzenine de uygun bir davranış olacaktır.

C. Ortaklığın Devri

1. Anonim Şirketlerde Ortaklığın Devri Durumunda Sorumluluk

Bir anonim şirkette, şirket ortağının hissesini devrederek ortaklıktan devri demek, 6102 sayılı Kanununun 484. maddesi uyarınca pay senedinin devri anlamına gelmekle birlikte, işbu pay senetleri hamiline ve nama yazılı olabilmektedir. İşbu nedenle öncelikle hamiline ve nama yazılı pay senetlerini açıklamak gerekmektedir.

Anonim şirketlerde tamamen ödenmiş bedelli paylar için hamiline yazılı pay senetleri çıkartılabilir. İlgili pay sahiplerine hamiline yazılı senedinin basılarak teslim edilebilmesine ilişkin işlem, pay bedelinin tamamen ödendiği tarihinden itibaren 3(üç) ay içinde gerçekleştirilmelidir.³⁰⁴ İşbu bedeli tamamen ödenen hamiline yazılı pay senetlerinin basılmasına ilişkin kararın tescil ve ilan edilmesi ile ayrıca anonim şirketin internet sitesi mevcut ise internet sitesine de konulması gerekmektedir. Önemle belirtmek gerekir ki; şirket pay bedelinin tamamen ödenmesinden itibaren hamiline yazılı pay senetleri 3 ay içinde basılmalı ise de bu süre içerisinde anonim şirket yönetim kurulu talebi ile ilmühaber çıkarılabilir. Hamiline yazılı pay senedi içeriğinde; şirketin unvanı ile sermaye tutarı, şirketin kuruluş tarihi ve bu tarihteki şirket sermaye tutarı, çıkarılan pay senedinin düzeni ve tescil tarihi ile senedin türü ve itibari değeri, kaç kişinin payını ihtiva ettiğinin belirtilmesi ve şirket tüzel kişiliğinde imzaya yetkili olan en az iki kişi tarafından imza edilmiş olması

³⁰³ BARLASS, Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.120.

³⁰⁴ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gereğçeli Türk Ticaret Kanunu, s.578.

gerekmektedir. Hamiline yazılı pay senet sahibi anonim şirket yetkilisi işbu pay senedini ancak zilyetliğin devredilmesi yolu ile ortaklığını devredebilir.³⁰⁵

Anonim şirketlerde tamamen ödenmemiş bedelli paylar için ise nama yazılı pay senetleri çıkartılabilir. Yine bununla birlikte geçici ilmühaber hazırlanabilir. Bahse konu ilmühaberler için de nama yazılı pay senedi usulüne ilişkin hükümler uygulanır. Yine belirtmek gerekir ki, nama yazılı pay bedellerinin tamamen ödenmiş olması halinde bahse konu senetler hamiline yazılı pay senedine dönüştürülebilir. Nama yazılı pay senetleri içeriğinde ise, hamiline yazılı pay senedinden ayrı olarak pay senedi sahiplerinin ad-soyadları, ikametgâhları ve pay senedi bedelinin ödenmiş miktarının açıkça yazılması gerekmektedir. Pay sahiplerinden azının bile istemde bulunması halinde nama yazılı pay senedi basılıp tüm pay sahiplerine verilmesi gerekmektedir. 6102 Sayılı Kanununun 486. maddesinin 3. fıkrası ile kanuna getirilen yeni düzenleme ile pay senetlerinin bastırılmaması veya dağıtılmaması pay sahiplerini bu sıfattan yoksun bırakmakta ve şirket pay devri imkânını sınırlandırılması gibi kamu düzeni ve hukuka aykırı durumların önüne geçilmeye çalışılmıştır.³⁰⁶ Nama yazılı pay senedi veya geçici ilmühaber sahibi anonim şirket ortağı, işbu basılmış pay senedini veya geçici ilmühaberleri de aksi bir hüküm bulunmadığı sürece serbestçe devredilebilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, nama yazılı pay senedi ciro ile teslim edilmek suretiyle devredilebilse de şirket pay defterine kaydedilmediği sürece geçerliliği olmayacaktır.³⁰⁷

Anonim şirketlerde ortaklığın devri için hamiline veya namına yazılı pay senetlerinin veya yine ilmühaberler ile devredilmesi gerekse de anonim şirketin pay senedi bastırmaması ihtimali de bulunmaktadır. Her ne kadar anonim şirketlerde ortaklığın devri belirlenir iken pay senedi bastırılmış olsun veya olmasın, şirketi yönetim ve temsile yetkisi olmayan ortaklar ödenmeyen amme alacağından sadece taahhüt ettikleri sermaye miktarı sınırlı sorumlu tutulmakla birlikte bunun dışında anonim şirket yönetim kurulu üyesi olmayan ortakların sorumluluğuna gidilmesi söz konusu değildir.³⁰⁸

³⁰⁵ 6762 Sayılı Kanununun 415. maddesinin tekrarıdır. Nitekim 6102 Sayılı Kanununun 489. maddesi ile günümüzde hükmünü korumaktadır.

³⁰⁶ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.579

³⁰⁷ <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/165.pdf> dosyası.

³⁰⁸ 2013/102 Numaralı 16.09.2013 Tarihli Tahsilat Genel Tebliği'nde Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Anonim ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk Konulu Vergi Sirküsü

Anonim Şirketi yönetim ve temsile yetkisi olmayan ortakların Şirketin ödenmeyen amme borçlarından sorumluluğu sadece taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ise de 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. madde hükmü gereğince temsil yetkisine haiz olan yönetim kurulu yeleri ödenmeyen amme borçlarından müştereken ve müteselsilen sorumludur. Yani burada yönetim kurulu yesinin Şirkette hisse sahibi olup olmadığına bakılmaksızın temsil ve ilzam yetkisine haiz olup olmadığına bakılması gerekmektedir.³⁰⁹ Ancak önemle belirtmek gerekir ki anonim Şirket esas sözleşmesinde Şirket temsil yetkisinin murahhas ye veya üyelere bırakabileceği belirtilmiş ve Şirket temsil ve ilzam yetkisi murahhas ye/üyelere bırakılmış ise ödenmeyen amme alacaklarından murahhas ye/üyeler bütün mal varlıkları ile sorumludur. Diğer bir deyişle anonim Şirketin temsili yetkili murahhas ye/üyeler bulunması halinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilemeyecektir.

2. Limited Şirketlerde Ortaklığın Devri Durumunda Sorumluluk

6183 sayılı AATUHK 35. maddesi ve mükerrer 35. Madde içeriğinden de anlaşıldığı üzere, limited Şirket ortakları, limited Şirket aktif mal varlığından tamamen veya kısmen karŐılanamayan veya karŐılanamayacaęı anlaşılan ödenmeyen amme borçlarından sermaye hisseleri oranında devralan ile müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmaktadır³¹⁰. Bu konuda çeşitli yargı kararları da bulunmaktadır. Bunlardan bazılarına değinmek gerekir ise;

Limited Şirket ortağı, Şirketteki hissesini noter tasdikli bulunan hisse devir sözleşmesi ile devretmesi ve bu durumun tescil ve ilan edilmesi halinde, Şirketle hiçbir hukuki bağı kalmayan hisse sahibi hisse devrinden sonraki dönemlere ait vergi borcundan sorumlu tutulamayacağı aıktır³¹¹. Hisselerini devreden limited Şirket ortağı

<https://www.verginet.net/Sirkuler/2013yili102.pdf> sitesinden temin edilmiştir. Yine 11.09.2013 Tarihli 28762 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde yayınlanmıştır.

³⁰⁹ SEZER, Yılmaz, Dünya Gazetesi Köşe Yazısı, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/anonim-sirketin-vergi-borclari-nedeniyle-yonetim-kurulu-uyeleri-sorumlu-tutulabilir-mi/349729> sitesinden temin edilmiştir.

³¹⁰ CANDAN, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, s.167.

³¹¹ PINAR HAKYEMEZ, Filiz, "Sermaye Şirketi Ortaklarının Şirketin denmeyen Borçlarından Sorumluluğu", *Kobifinans Dergisi*, Sayı 7, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2005.

devir tarihinden önceki şirket borçlarından sorumlu tutulması kanuna karşı hile yapıldığı kanıtlanmadıkça mümkün değildir³¹².

Çeşitli yargı kararlarına değinilmiş ise de kanun uygulamada tereddüte sebep vermeden uygulanabilir niteliktedir. Limited şirket ortaklarının, ortaklığın devri işlemini gerçekleştirebilmeleri için pay devirlerini usulüne uygun bir şekilde yerine getirmeleri gerekmektedir. Şöyle ki; limited şirket ortağı pay devrini yazılı şekilde, 2 nüsha olmak üzere noter huzurunda tarafların imzası ile yapılacak olan pay devri sözleşmesi ile gerçekleşmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, limited şirket ortakları pay devir işlemlerini noter huzurunda imza etmiş ise de şirket ortaklar genel kurul kararı gereğince başvuru tarihinden itibaren 3 ay içinde genel kurul reddetmediği takdirde işbu pay devri sözleşmesi onaylanmış sayılacaktır³¹³. Limited şirket ortaklar genel kurul kararı başvuru tarihinden itibaren 3 ay içinde pay devrine ilişkin başvuruyu reddeder ise ortaklık payı devredilmemiş sayılarak ortağın ortaklığının devam edeceği kabul edilmektedir. Vergi daireleri noter huzurunda yapılan pay devir sözleşmesini, ortaklar genel kurulun onayıyla birlikte limited şirketin pay defterine işlenmesi istemekte ve pay devrinin Ticaret Sicil Gazetesi'ne ilanını istemektedir. Ortaklık pay devrinin Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmesi durumunda ilan edildiği tarih esas alınmaktadır. Ancak bazı limited şirketler pay devrini tescil ve ilan etmemekte ise de bu durum bildirici nitelik taşıdığından, ortaklık payının devredildiği tarih olarak noter tasdikli pay devri sözleşmesini tarihi esas alınacaktır.³¹⁴ Yine limited şirket esas sözleşmesinde pay devri yasaklanmış veya genel kurul bu talebi reddetmiş ise şirket ortağının haklı sebep ile şirketten ayrılarak pay devrini gerçekleştirme hakkı saklı tutulmaktadır. Bununla birlikte belirtmek gerekir ki; hisse devri gerçekleşmeden önce limited şirket ortakları aynı zamanda şirket müdürü konumunda ise işbu limited şirket ortağı hisse devrini gerçekleştirirken şirket müdürlüğü konumundan da istifa ederek bunu Ticaret Sicil Gazetesinde tescil ve ilan ettirmesi gerekmektedir.

³¹² SEVİĞ, Veysi, “Şirket Ortağının Limited Şirketin Vergi Borcundan Dolayı Takip Usulü”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 163, Temmuz, 2006, s.235.

³¹³ KAPANCI, BAŞOĞLU, Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu, s.697.

³¹⁴ <https://www.verginet.net/dtt/1/anonim-limited-sirket-amme-borclari-sorumluluk.aspx>, Deloitte Makaleleri, Son Düzenlemeler Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk

Diğer yandan limited şirketin kanuni temsilcisi olan ve şirket esas sözleşmesi ile tayin edilecek müdür/müdürler veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilecektir. Ancak dikkat edilmesi gereken bir husus vardır ki, şirket ortaklarından en az birine şirketi yönetim ve temsil yetkisi verilmesi halinde üçüncü kişilere temsil yetkisi verilebilir. Bu nedenle özetlenmesi gerekir ise, yönetim ve temsilci sıfatı taşımayan ortaklar ilgili kanun çerçevesinde sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulacak iken; limited şirketin kanuni temsilcileri şirketin ödenmeyen amme alacağı borcundan malvarlıklarının tamamı ile sorumlu tutulacaklardır.

D. Tasfiye Halinde

Tasfiye, ayıklama, arıtma ve hesabın kapatılması anlamına gelmektedir. Sermaye şirketleri için ise, sermaye şirketlerinin hem ekonomik hem de hukuki varlığına son verme süreci tasfiye işlemi olarak adlandırılabilir.³¹⁵ Tasfiye hali çeşitli şekillerde görülebilir. Sermaye şirketi kendi isteğiyle tasfiye sürecine girebileceği gibi şirketin şekil değiştirmesi(birleşme vb.) veya şirketin iflası durumunda da şirket tasfiye sürecine girebilecektir³¹⁶. Tasfiye sürecinde boyunca tasfiye amacı ile şirket faaliyetlerine sınırlı olarak devam etmekte ise de tasfiye dönemi sonunda şirket tüzel kişiliği sona erecektir. Tasfiye sürecinde şirketin bütün aktif ve pasif malvarlıkları belirlenerek şirketin alacakları tahsil edilir ve borçları ödenir. Sonrasında kalan miktar ortaklar arasında hisseleri oranında paylaşılır. Tasfiye sürecine ilişkin dönemi tasfiye memurları veya tasfiyeyi yönetenler tarafından idare etmektedir. Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yönetenler tasfiye işlemi son bulana kadar basiretli bir tacir gibi davranmak ile yükümlü olmakla birlikte aksi halde müteselsil olarak zararlardan sorumlu tutulmaktadırlar.³¹⁷

1. Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Hali

Anonim şirketler için tasfiye, anonim şirketin aktif mal varlığı değerlerinin satılarak paraya dönüştürülmesi, alacaklarının tahsil edilmesi ve şirket borçlarının

³¹⁵ ŞENYÜZ, Doğan, YÜCE, Mehmet, GERÇEK, Adnan, *Vergi Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınları, 5. Baskı, 2014, s.85.

³¹⁶ SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s.130.

³¹⁷ TTK m.285. “Kanuna, şirket sözleşmesine veya iş görme şartlarını gösteren diğer hükümlere aykırı hareket ederek, üçüncü kişileri veya ortakları zarara uğratan tasfiye memurları, kusursuz olduklarını ispat etmedikçe, müteselsil olarak sorumlu tutulurlar.”

ödenmesi sonucunda geriye kalan net malvarlığının tasfiye payları baz alınarak pay sahiplerine dağıtılması ve şirket unvanının sicilden silinmesine ilişkin uzun bir prosedür gerçekleşmelidir³¹⁸. Anonim şirketlerin tasfiye halinde sorumluluğunu belirleyebilmek için ilk önce anonim şirketlerin sona erme sebepleri, halleri ve sonuçları üzerinde inceleme yapılması gerekmektedir. Diğer bir deyişle anonim şirketin varlığının ortadan kalkmasının ilk aşaması sona erme aşamasıdır. Şirketin sona ermesi demek, şirketin tasfiye sürecine girmesi ile işlemlerin devam etmesi niteliğindedir. Varlığına son verilecek anonim şirketlerin bütün ortakları ve ilgili tüzel kişiliği bu aşamadan etkilenmektedirler³¹⁹.

Anonim şirketin sona erme şekli; fesih veya infisah yolu ile gerçekleşir. İnfisah haline geçilebilmesi için; kanunda ve/veya şirket esas sözleşmesinde öngörülen hükümlerden birinin gerçekleşmesi gerekir. Şirket infisah durumunda ise, anonim şirketin kararına gerek bulunmamakla birlikte herhangi bir ihbara da gerek kalmadan şirket faaliyetlerinin sona ermesidir³²⁰. İşbu durumun tespiti yeterli olmakla birlikte bu durum yeni bir sonuç yaratmaz, sadece var olanın ortaya çıkmasına sebep olmaktır.³²¹ Anonim şirketlerde infisah sebeplerini kısaca yazmak gerekirse; “esas sözleşmede öngörülen sürenin dolması, öngörülen *sürenin sona ermesine rağmen işlere fiilen devam etmek suretiyle belirsiz hale gelmemişse*³²², *işletme konusunun elde edilmesi veya elde edilmesinin imkânsız hale gelmesi*³²³, *esas sözleşmede öngörülmüş herhangi bir sona erme sebebinin gerçekleşmesi*³²⁴, *genel kurul kararıyla sona erme durumu*³²⁵, *anonim ortaklığın iflâs etmesi*³²⁶, *devamlı sayılabilecek şekilde kamu düzenine veya işletme konusuna aykırı işlemlerde veya faaliyette bulunma durumu, esas sermayenin üçte ikisinin kaybedilmesi halinde*

³¹⁸ PULAŞLI, Şirketler Hukuku Şerhi, s.1970.

³¹⁹ ŞENER, Oruç Hami, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, İzmir, Seçkin Yayıncılık, İkinci Baskı, 2015, s.812.

³²⁰ BİLGİLİ, DEMİRKAPI, Şirketler Hukuku, s.656.; ARSLAN, İbrahim, *Şirketler Hukuku Bilgisi*, Mimoza Yayıncılık, Konya, 2010, s.321.

³²¹ POROY, TEKİNALP, ÇAMOĞLU, Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku, s. 154.

³²² HIRSCH, Ernst, *Ticaret Hukuku Dersleri, Ticaret Şirket ve Teşekkülleri*, İstanbul Arkadaş Basımevi, Cilt 2, Birinci Baskı,1940, s.105; PULAŞLI, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, s.513.

³²³ TEKİNALP, Ünal, *Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku*, Vedat Kitapçılık, Dördüncü Baskı, İstanbul, 2015, s.226.

³²⁴ BÜRGİ, Wolfhard, *Das Obligationenrecht, 5.Teil*, Zürich, 1957, s.826.

³²⁵ BÖCKLİ, Peter, *Schweizer Aktienrecht*, Schulthess Verlag, Zürich, 2004, s.1991.

³²⁶ KAYAR, İsmail, *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Üçüncü Baskı, Kayseri, 2015, s.484.

*şirketin mahkemece iflasına karar verilmesi durumu*³²⁷, *şirketin mahkemece iflâsına karar verilmesi durumu, şirketin kurulmasında kanun hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumu*³²⁸, *şirket alacaklarının talep etmesi, şirketin diğer bir şirketle birleşmesi*” ve bunun gibi sebepler ile infisah yolu ile anonim şirketlerde sona erme durumu gerçekleşebilir. Anonim şirketin tabiiyetinin değişmesi veya merkezinin yurtdışına taşınması durumunun şirketin infisahını gerektirip gerektirmeyeceği hususunda doktrinde çeşitli görüşler bulunmaktadır. Pulaşlı’ya göre şirketin merkezinin yurtdışına taşınması halinin şirketin feshi anlamına gelmemekle birlikte sadece sicilden terkinin sonucunu doğurması gerektiği savını³²⁹ savunur iken; Aslanlıya göre şirketin merkezinin yurtdışına naklinin şirketin Türk vatandaşı sıfatıyla tüzel kişiliğin terki anlamına geldiği bu durumda şirketi tasfiyeye sürüklediği³³⁰ tezini desteklemektedir.

Feshin olabilmesi için ise fesih yetkisi olan bir kişi, bir azınlık, bir çoğunluk veya bir makam olmalıdır. Anonim şirketlerde fesih sebepleri ise; “*organlardan birisinin eksikliği, haklı sebeplerle fesih ve birleşme*” fesih yolu ile anonim şirketlerde sona erme durumu gerçekleşebilir. Türk hukukuna ilişkin haklı sebeple feshe örnek vermek gerekir ise; şirketin işleyişinin felce uğratılması, yönetim kurulunun işleyemez hale gelmesi, şirketin esas sözleşmede belirtilen işlemlerini yerine getirememesi vb. haller sayılabilir³³¹. Bununla birlikte anonim şirketin aktif mal varlıklarını aralıklı olarak satması, faaliyetini azaltması, şirketin alacaklarını tahsil etmeye çalışması ve tahsil etmesi ve şirketin borçlarının ödenmesi durumlarında şirket tasfiye halinde sayılması mümkün değildir³³².

Yine belirtmek gerekir ki, şirketin tasfiye süreci tamamlanmadan şirketin ödenmemiş vergi alacağının ne kadarlık kısmının şirket tüzel kişiliğinden alınabileceği hususunda bir netlik bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, borçlu şirket tüzel kişiliğinden vergi alacağının ne kadarının tahsil edileceği tasfiye süreci sonunda

³²⁷ KAYAR, İsmail, *Anonim Ortaklıkta Mali Durumun Bozulması ve Alınacak Tedbirler*, Mimoza Yayınevi, Birinci Baskı, Konya, 1997, s.116-117.

³²⁸ BİLGE, Mehmet Emin, “Anonim Şirketin Sona Ermesi ve Tasfiyesi”, *EÜHFD.*, Cilt: XVI, Sayı:3-4, 2012, s.268.

³²⁹ PULAŞLI, Şirketler Hukuku Şerhi, s.1960.

³³⁰ ARSLANLI, Halil, *Anonim Şirketler*, Fakülteler Matbaası, Birinci Baskı, İstanbul, 1961, s.196.

³³¹ KARAHAN, Sami, *Şirketler Hukuku*, Mimoza Yayınevi, Konya, 2012, s.772; ERİŞ, Anonim Şirketler Hukuku, s.699.

³³² TEKİNALP, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, s. 224.

belirlenecektir³³³. İlgili geçmiş Danıştay yargı kararlarında şirketin iflası ve tasfiye sürecinden önce şirketin malvarlığından karşılanacağı ve bu nedenle aciz belgesi düzenlenmesine gerek olmadığına ilişkin kararlar³³⁴ verilmiş iken yakın tarihlerde verilen kararlar ise vergi alacağının şirket malvarlığından karşılanıp karşılanamayacağına anlaşılması için tasfiye sürecinin sona ermesinin beklenmesi yönünde kararlar³³⁵ mevcuttur.

Anonim şirketler için tasfiye hali, ya genel kurul ortaklığının şirket tüzel kişiliğine son verilmesi kararı ile ya da mahkeme kararı ile gerek şirket alacaklarının gerekse pay sahiplerinin gerekse de kamu haklarını hukuka uygun bir şekilde korumak amacı ile görevlendirilen tasfiye memurlarınca yerine getirilir. Anonim şirketlerin esas sözleşmesinde veya genel kurul kararı ile tasfiye halinde iken tasfiye memuru atanabileceğine dair hüküm yok ise ve ayrıca tasfiye memurları atanmadığı takdirde, tasfiye işlemleri, şirketin yönetim ve temsile yetkili gerçek kişileri tarafından tasfiye süreci yürütülür. Tasfiye işlemleri şirketin yönetim ve temsile yetkili gerçek kişileri tarafından yapılıyor ise tasfiye işlerini yapacak tasfiye memurları şirket pay sahipleri veya üçüncü kişilerden de seçilebilecektir. Anonim şirketi yönetim ve temsil yetkisine haiz gerçek kişiler tarafından seçilen tasfiye memurlarının tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir. Ayrıca şirket esas sözleşmesinde veya atama kararında herhangi aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde ilgili tasfiye memurları olağan ücrete hak kazanacaklardır. Genel kurul haklı sebeplerin varlığı halinde esas sözleşme veya genel kurul kararı ile atanan tasfiye memurlarını her zaman görevden alınmasına karar vererek yerine yenilerini atayabilirler. Ancak tasfiye memurlarının, anonim şirketin yönetim kurulu üyesi tarafından seçilmesinin istisnası; şirketin feshine(tasfiyesine) mahkeme kanalı ile karar verilmesi halidir. Haklı sebeplerin varlığı halinde, kuruluş sırasında kanun hükümlerine aykırı hareket edilmesi sonucu menfaatler ihlal edilmiş veya organ eksikliği söz konusu ise şirketin

³³³ YILDIZ, Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu, s.781.

³³⁴ YILDIZ, Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu s.781.; CANDAN, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, s.98.

³³⁵ Danıştay 4.Dairesi 10.06.2002 Tarih 2001/3237E. -2002/2420 sayılı Kararı.; “Şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için, borcun şirketten tahsilinin imkansız hale gelmesi gerekmektedir. Mahkemece iflasına karar verildiği anlaşılan şirket hakkında, iflas işlemleri sonuçlanmadan, borçlunun borcu karşılayacak miktarda malvarlığının bulunup bulunmadığı kesin olarak ortaya konulmadan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından mahkeme kararı usul ve kanuna uygundur. Şirkete tebliğ edilmeyen ödeme emrinin kanuni temsilciye tebliğ edilmesi yerinde değildir.”

feshine(tasfiyesine) karar veren mahkeme artık yönetim kurulu üyelerinin anlaşarak tasfiye memurlarını belirleyemeyeceğini görüşündedir. Önemle belirtmek gerekir ki, şirketin feshi(tasfiyesi) mahkeme kanalı ile yapılıyorsa, bu durumda tasfiye memurunu mahkeme atayacaktır. İşbu husus ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmelidir. Şirketin tasfiyesine karar veren mahkemenin ilgili tasfiye memurlarını ataması için herhangi bir talebe ihtiyacı bulunmamakla birlikte ilgili tasfiye memurlarını keyfi olarak atayıp atamama durumu da söz konusu değildir. Yani anonim şirketin tasfiyesine karar veren mahkeme, tasfiye memuru/memurlarını atamak zorundadır. İşbu husus 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 536. maddesinin üçüncü fıkrasına yeni düzenleme ile eklenmiş olup, ilgili kanun hükmü esasa yönelik önemli düzenlemeler sağlamaktadır.

Limited şirketler de anonim şirketlerde açıklandığı gibi sicilden silindiği anda sonra erer³³⁶. İnfisah eden veya feshine karar verilen şirket tasfiye sürecine girer³³⁷. Bununla birlikte 6102 sayılı TTK'nın 643. maddesinde de belirtildiği üzere, anonim şirketlerin tasfiye hali bölümünde açıklanan "tasfiye memurlarının tayin ve azli, tasfiyenin icrası, ticaret sicilindeki kaydın silinmesi ve defterlerin saklanması" ilişkin yetkiler limited şirketlerin tasfiye hali içinde kıyas yolu ile uygulanır. Bu nedenle limited şirketlerde tasfiye hali aynı başlık altında açıklanmaktadır.

2. Anonim ve Limited Şirketlerde Tasfiye Halinde Sorumluluk

Şirketler ya genel kurul ortaklığının şirket tüzel kişiliğine son verilmesi kararı ile ya da mahkeme kararı ile tasfiye haline gireceği kabul edilmiş ve esas sözleşmede aksine hüküm bulunmayan hallerde bu görevin tasfiye memurlarınca yerine getirileceğini yukarıda belirtmiştik. Tasfiye memurları şirket borçlarının ödenmesi ile birlikte kamu borçlarına ilişkin vergilerin doğru hesaplanmasından, beyanından ve ödenmesinden sorumludur³³⁸. Ancak bu sorumluluğun sınırı, şirketin tasfiye kararı alınması ile şirket tasfiyesinin bittiğinin ilgili vergi dairesine bildirilmesi tarihine

³³⁶ KIZILOT, Şükrü, EYÜPGİLLER, Saygın, *Ticaret Şirketleri Muhasebesi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 3. Baskı, 1990, s.540.

³³⁷ KAVAK, Ahmet, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir Ve Bölünme İşlemleri*, Ankara, Maliye Ve Hukuk Yayınları, İkinci Bası, 2009, s.43.

³³⁸ TEKİN, Selçuk, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", s.53-63.

kadar sürer³³⁹. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 162. maddesinde de belirtildiği üzere tasfiye memurları tasfiye kararının açıklanmasını³⁴⁰ ve tasfiyenin kapandığına ilişkin bildirim yükümlülüğün yerine getirilmesinden de sorumludur.

Tasfiye memurlarının vergi borçlarından doğan sorumluluğu, VUK, AATUHK ve KVK' da düzenlenmiştir. Ancak daha detaylı açıklamak gerekir ise, kurumlar vergisine tabi olan şirketler için KVK hükümleri uygulanması gerekir iken diğer hallerde VUK 'a ilişkin maddeler uygulanacaktır³⁴¹. Bununla birlikte şirket tahsil aşamasında ise VUK hükümleri değil, AATUHK 33. madde³⁴² uygulanacaktır.

Şirket tüzel kişiliğinin tasfiyesi tamamlandıktan sonra ödenen vergi ve buna bağlı alacaklar ile kesilen cezalar tasfiye dönemi kapsamında ise tasfiye beyannamesinin vergi dairesince incelenip incelenmemesi ihtimaline karşın iki ihtimal söz konusu olabilir³⁴³. İlki, tasfiye beyannamesi vergi dairesince incelenmiş ve kabul görmüş ise bundan sonra ödenecek vergi ve buna bağlı alacaklar ile kesilen cezalardan tasfiye memurlarının sorumluluğu bulunmamakta olup; tasfiye beyannamesinin vergi dairesince henüz incelenmemiş ve kabul görmemiş olma ihtimalinde ise ödenecek vergi ve buna bağlı alacaklar ile kesilen cezalardan tasfiye memurlarının sorumluluğuna gidilebilecektir³⁴⁴.

Tasfiye memurlarının sorumluluğu sadece şirketin tasfiye dönemi ile sınırlıdır. Ancak belirtmek gerekir ki, tasfiye öncesi döneme ilişkin sorumlulukları ise şirketin tasfiyeye başladığı dönemdeki malvarlığı ile sınırlı olarak sorumludurlar³⁴⁵. Tasfiye halinde tasfiye memurları tarafından temsil edilen sermaye şirketinde sorumluluk tasfiye memurlarında olsa da tasfiye öncesi döneme ilişkin yapılan incelemeler sonucunda kanuni temsilcilerin ilgili bulunduğu dönemdeki ödev

³³⁹ ÜREL, Gürol, *Vergi Usul Kanunu Uygulamaları, Maliye Hukuk Yayınları*, Ankara, 2007, s.96.; GÜRGÜR, YEŞİLYURT, *Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III*, s.129.

³⁴⁰ AATUHK 33ncü madde uyarınca, tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler tasfiyenin başladığı 3 gün içinde tasfiyenin açıldığını ilgili tahsil dairelerine bildirmekle yükümlüdür.

³⁴¹ OKTAR, Ateş, "Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler", *Sayıştay Dergisi*, Özel Sayı, Sayı 25, 1997, s.85.

³⁴² Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şirketin kamu borçlarının ödenmesinden sorumlu olup, şirketin kamu borçları ödenmeden veya ödenmesi gereken parayı ayırmadan ortaklara hisseleri oranında paylaşım yapan tasfiye memuru veya tasfiyeyi yürütenler, tasarruf miktarı ile sınırlı olmak üzere borçtan şahsen ve mütessesilen sorumludur.

³⁴³ GÜRGÜR, Şebnem Pınar, YEŞİLYURT, Eren, "Tüzel Kişilerin ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 132, Aralık, 2003, s.105.

³⁴⁴ KIZILOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, s.654-660.

³⁴⁵ TEKİN, Selçuk, "Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu", s.53-63.

ve görevlerini yerine getirmemeleri hasebiyle temsilcilerin sorumluluklarına gidilebilir³⁴⁶.

Yine bununla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde, tasfiye memurlarının ödedikleri vergi asılları bakımından ortaklara ve alacağını tahsil etmiş ortaklara tasarruf edilen miktar ile sınırlı olmak kaydıyla rücu hakkı bulunmakta iken AATUHK çerçevesinde ise tasfiye memurlarının ödemediği pay sahiplerine dağıttıkları miktar için sadece kendilerine ödeme yapılmış olan pay sahiplerine rücu edilebilecektir. Vergi cezaları bakımından ise cezaların şahsiliği ilkesi gereğince rücu etme imkânı bulunmamaktadır.

VI. İFLAS İDARESİNİN SORUMLULUĞU

Şirketlerin tasfiyesi ve iflası halinde sorumluluğun vergi ile ilgili muameleler sona erinceye kadar devam edeceği belirtilmiş ise de iflasın açılmasından sonra vergi ile ilgili ödevlerin nasıl yerine getirileceği hususu tam anlamıyla açıklanmamıştır³⁴⁷.

Mükellefin malvarlığı üzerinde tasarruf etme hakkı iflas halinde ortadan kalkarak, iflas masasına geçer.³⁴⁸ Bu nedenle iflas sürecine ilişkin işlemler iflas idaresi tarafından yerine getirilmesi gerekir.³⁴⁹ Tüzel kişiliği tasfiyesinin İcra İflas Kanunu hükümlerine göre yapılması halinde şirketin alacaklarının tahsili ve ödenmesi ile ilgili temsil yetkisi iflas idaresine geçmektedir.³⁵⁰ Bununla birlikte belirtmek gerekir ki 2004 sayılı İcra İflas Kanunu 223. madde hükmü gereğince iflas idaresi üç kişiden oluşacağı ve her birinin ayrı ayrı tasfiye memuru sıfatını taşıyacağı açıklanmıştır. Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10. maddede de iflas halindeki şirketin vergilendirmeye ilişkin ödevleri kanuni temsilci sıfatına haiz olan iflas

³⁴⁶ ATEŞLİ, Erkan, “İflas Yolu ile Tasfiye Edilen Anonim/Limited Şirketlere İlişkin Vergi İncelemelerinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 118, 1998, s.59-61.

³⁴⁷ AKYÜREK, *Anonim Ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu*, s. 79.

³⁴⁸ ÜREL, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, s.97.

³⁴⁹ ÖZBALCI, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2007, s.154.

³⁵⁰ YÜCEL, *Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluklar*, s.66.

idaresi tarafından yerine getirileceği de açıklanmıştır.³⁵¹ İflas idaresi memurları tasfiye memuru sıfatı taşıdığından dolayı vergi hukukuna ilişkin hükümler iflas idaresi içinde kıyasen uygulanacaktır.³⁵²

Tasfiye halinde temsilci olarak sorumlu bulunan tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürüten kişiler üzerine düşen ödevleri yerine getirmeksizin, şirketin vergi alacaklarını ödememesi veya ödenmesi gereken miktarı ayırmadan ilgili pay sahiplerine dağıtmaları halinde tasarruf edilen meblağ üzerinden şahsen ve müteselsilen sorumlu tutulacağına ilişkin hükümde her ne kadar açıkça belirtilmese de iflas idaresi tasfiye memuru sıfatını taşıdığından iflas idaresi veya iflas dairesini de kapsamaktadır.³⁵³

VII. MURAHHAS ÜYELERİN SORUMLULUĞU

Anonim şirketlerin yönetim ve temsil yetkisinin yönetim kuruluna ait olduğu ancak bazı durumlarda belli konularda veya tamamıyla bu yetkinin yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına bırakılabileceğini yukarıda açıklamıştık. Belli konularda veya tamamıyla üyelerden birine veya birkaçına bırakılan temsil yetkisine sahip kişilere murahhas üye/üyeler denilmektedir³⁵⁴. Bu durumda açıklığa kavuşturulması gereken konu ise anonim şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı kanuni temsilci sıfatıyla yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğunda mı olacağı yoksa murahhas üye/üyelerin sorumluluğunda mı sayılacağı konusunda açık yasal bir hüküm bulunmadığından bu durum doktrinde ve pratikte de çeşitli tartışmalara yol açmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi içeriğinde murahhas üyelerin vergisel sorumluluğunun açıklanması amacı ile Maliye Bakanlığı'nca iki adet tebliğ yayımlanmıştır. Bu tebliğler zaman zaman kanuna açıklık getirmek amacı ile yayımlanmaktadır. Ancak anonim şirketten tahsil edilemeyen amme borçlarının

³⁵¹ YÜCEL, *Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumluluklar*, s.66.

³⁵² BARLASS, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, s.134.

³⁵³ TEKGÜNDÜZ, Metin, "İflas Eden Şirketlerin Vergi İle İlgili İşlemleri, Tasfiye Ve İflas Dairesi Veya İflas İdaresinin Sorumlulukları", *Maliye Postası*, Yıl 16, Sayı 352, Mayıs, 1995, s.52.

³⁵⁴ KAPLAN, Recep, "Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri Ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 285, Haziran, 2012, s.91.

tahsilinde murahhas üye/üyeler bulunması halinde diğer yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilemeyeceğini öngören hüküm, Maliye Bakanlığı'nın 22526 sayılı ve 17/01/1996 tarihli Resmi Gazetede Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Hakkında yayımlanmış olan 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği veya 23300 sayılı 28/03/1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmış olan 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinden kaynaklanmamakta, bizati VUK 10. maddesinden kaynaklanmaktadır.³⁵⁵ Maliye Bakanlığı'nın 22526 sayılı ve 17/01/1996 tarihli Resmi Gazetede Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Hakkında yayımlanmış olan 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin amacı anonim şirketlerde ödenmeyen amme borçlarının tahsili için ilk önce asıl borçlu şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceğinin anlaşılmasından sonra direk yönetim ve temsile yetkili yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gitmeden önce temsil yetkisinin yönetim kurulu üyesi olan bir veya bir kaçına yani murahhas üyeye veya pay sahibi olmayan müdürlere bırakılmış olup olmadığının ortaklık esas sözleşmesinden incelenmesi ve bu tespitin gerekliliğinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.³⁵⁶ Yine ortaklık esas sözleşmesinin incelenmesi ile temsil yetkisinin murahhas üye/üyelere bırakıldığı görülüyorsa, yönetim kurulu üyelerin sorumluluğuna gidilmeksizin murahhas üyelerin malvarlıkları ile sorumlu olduğunu açıklamaktadır.³⁵⁷ Doktrinde BARLASS, bu tebliğ hükmünde eğer murahhas üyelerin ortaklık esas sözleşmesinde belirtilmesi hususu zorunlu tutulmasaydı, bu durumun şirketler tarafından kötüye kullanılarak üzerinde malvarlığı bulunmayan murahhas üyelerin temsile yetkili kılınacağı ve böylelikle ödenmeyen vergi borçlarının tahsil edilemeyeceği görüşündedir.³⁵⁸ Yine bununla birlikte 22526 sayılı ve 17/01/1996 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 390 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği gereğince murahhas üyenin adının Türk Ticaret Sicil Gazetesine tescil ve ilan edilmesi sorumluluk açısından ön koşul olarak belirtilmiş ise de doktrinde bazı yazarlar tescil ve ilan edilmesinin gerek olmadığı tezini savunmaktadırlar.³⁵⁹

Özetlemek gerekir ise de her ne kadar anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri ödenmeyen vergi borçlarından tüm malvarlıkları ile sorumlu ise de şirket

³⁵⁵ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.113.

³⁵⁶ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.117.

³⁵⁷ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.118.

³⁵⁸ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.95.

³⁵⁹ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.119.

sözleşmesinde temsil yetkisi usule uygun şekilde pay sahibi olmayan müdürlere veya murahhas üyelere bırakıldığının tespit edilmesi halinde yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna gidilmeksizin yetkili kılınan murahhas üyeler veya pay sahibi olmayan müdürler tüm malvarlıkları ile sorumlu tutulacaklardır.

VIII. KANUNİ TEMSİLCİNİN ÖDEME EMRİ İLE TAKİBİ

Vergi Usul Kanunu 10. maddesinde ve ayrıca 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. Maddesinde belirtilen şartlar gerçekleştiğinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere; mal bildiriminde bulunmaları veya borçlarını ödemeleri amacıyla 6183 sayılı kanunun 55. Maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri gönderilir.

Anonim ve limited şirketlerin amme borçları için sürdürülen takip işlemleri neticesinde şirketin kanuni temsilcileri hakkında takip işlemleri yapılabilmesi için VUK'un 10.ve AATUHK'nın mükerrer 35. maddesindeki şartlar gerçekleştiğinde, takip işlemlerine kanuni temsilciler adına AATUHK'nın 55. maddesine göre düzenlenen ödeme emrinin tebliği ile birlikte başlanması gerekmektedir.³⁶⁰

Ödeme emri; AATUHK'nın 55. maddesine dayanılarak alacaklı vergi dairesince hazırlanan, muhatabı açısından konusu olan alacağın ödenmesi talebini içeren son ihtar niteliğinde bir idari işlemdir. Alacaklı vergi dairesi açısından cebri tahsilat safhasının ilk aşamasını oluşturan ödeme emri bir idari işlem olması nedeni ile idari yargı denetimine tabi olabileceği izahtan varestedir.³⁶¹

A. Ödeme Emrinin Şekli

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 ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur.³⁶² Ayrıca malı olmadığı yönünde

³⁶⁰ Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No 1, s.21.

³⁶¹ GÜNER, Tayfun, "Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu", s. 131.

³⁶² AATUHK'nın 55/2, "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 ile tazyik olunacağı,

bildirimde bulunan borçlunun bu bildirim ile birlikte veya bildirim tarihinden itibaren 15 gün içinde; en son kanuni ikametgâh ve iş adreslerini, varsa devamlı mükellefiyetleri bulunan diğer tahsil dairelerini ve amme idarelerini ve bunlardaki hesap ve kayıt numaralarını bildirmek ve nüfus kayıt suretini vermek mecburiyetinde oldukları aksi halde bu vazifeleri makul bir özre dayanmadan yerine getirmeyenlerin elli güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı bildirilir. Madde metninde yer almamakla birlikte, borçlunun hukukunu koruma açısından ödeme emrinde, ödeme emrine karşı hangi sürede hangi yargı merciine başvurulabileceğine de yer verilmiştir. Gecikme zammı, asıl alacağın ödeme gününe kadar işleyeceğinden asıl alacak için düzenlenen ödeme emrinde gecikme zammının gösterilmesi mümkün değildir. Ancak ödeme emrinde “Ayrıca Gecikme Zammı da Alınacaktır” ibaresine yer verilerek mükellef bu konuda bilgilendirilir.³⁶³

Yukarıda bahsettiğimiz hususların dışında kanuni temsilciye gönderilen ödeme emrinde takibin dayanağının, VUK 10. veya AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi şeklinde, gösterilmesi gerekmektedir. Gösterilmemesi halinde ödeme emrine karşı açılan davada savunma hakkının kısıtlandığı sonucuna varılacaktır. Söz konusu bilgileri içermeyen ödeme emrinin hukuki sonuçlar doğurması mümkün olmamaktadır. Örneğin, mal bildiriminde bulunulmasıyla ilgili bilgileri içermeyen ödeme emrinin tebliğine dayanılarak mal bildiriminde bulunmayan kamu borçlusu aleyhinde cezai işlemler yapılması mümkün değildir.³⁶⁴

Ödeme emrinin şekli konusunda Danıştay, VDDK, E:2010/483, K:2010/568. Sayılı içtihatında *"...Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 55'inci maddesinin 1'inci fıkrasında; amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, düzenlendikten sonra 2'nci fıkrasında, ödeme emriyle duyurulması gereken bildirimlerin kapsamına yer verilmiştir. Ödeme emirlerinin değinilen unsurları taşıması ve takip edilen borçluya bildirilmek üzere borçlu adına düzenlenmesi gereklidir. Kanuni temsilcilerin şirketin borcundan sorumlu tutularak*

gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan ceza bu ödeme emrinde kendisine bildirilir."

³⁶³ GINALI, Ayşe, “Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları Ve Sorumlulukları”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı.105, Mayıs-Haziran 2011, s.271.

³⁶⁴ CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, s.261.

takibine, usulüne uygun olarak düzenlenmiş bir ödeme emri ile başlanabileceğinden, şirket adına yer verildikten sonra davacının adı el yazısı ile yazılan ödeme emrinin usulüne uygun olarak düzenlenmediği gerekçesiyle ödeme emrini iptal eden vergi mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir..." kararına yer vermiştir.

B. Ödeme Emrinin Tebliği

Ödeme emrinin ilgili kişiye usulüne uygun şekilde tebliği ile cebren tahsil işlemleri başlayacağı için, tebliğin usul ve esaslara uygun şekilde yapılması gerekmektedir.³⁶⁵

AATUHK'nın 8. Maddesinde de belirtildiği üzere, aksine bir hüküm bulunmadıkça Vergi Usul Kanunu hükümleri ilgili müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında uygulama alanı bulmaktadır.³⁶⁶

VUK'un "Tebliğler" başlıklı beşinci kısmının "Tebliğ Esasları ve Muhataplar" başlıklı birinci bölümünde; tebliğ esasları ve muhataplar, vasıtalı tebliğ, yabancı memlekette bulunanlara tebliğ ile kamu idareleri ve müesseselerine tebliğ hükümleri açıklanmıştır. Yine kanunda posta yoluyla tebliğ, ilan tebliğ ve tebliğlere ait her türlü hükümler açıklanmış, tebliğin nasıl ve ne şekilde yapılacağı belirtilmiştir.

Ödeme emrinin borçlulara VUK'da belirtilen hükümlere göre tebliğ edilmesi esastır. Ancak, bu tebliğlerle ilgili olarak VUK'da öngörülen usullerine uyulmakla birlikte, bazı gerekli durumlarda, tebliğ işlemlerinin gecikmemesi ve tebliğ imkânsızlıklarının önlenmesi, icra takiplerinin geciktirilmemesi, amme alacağını vadesinde ödemeyen borçlulara ilişkin cebri takip ve tahsil işlemlerinin daha etkili ve hızlı bir şekilde yürütülmesi için yapılacak tebliğlerde, VUK'un 107. maddesinin Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanarak, elden memur vasıtasıyla da tebliğ yaptırılması da mümkündür.³⁶⁷

Ödeme emrinin tebliğine ilişkin Danıştay VDDK, 17.4.2009 tarih, E:2008/670, K:2009/173 sayılı içtihatında "...6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil

³⁶⁵ GINALI, Ayşe, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları Ve Sorumlulukları", s.275.

³⁶⁶ AATUHK m.8. "Hilafına bir hüküm bulunmadıkça bu kanunda yazılı müddetlerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur."

³⁶⁷ Tahsilat Genel Tebliği Seri A Sıra No 1, s.57.

Usulü Hakkında Kanunun 8'inci maddesinde, aksine bir hüküm olmadıkça bu kanuna göre tebliğ yapılmasında Vergi Usul Kanunundaki kuralların uygulanması öngörülmüştür. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun tebliğlerin yapılmasına ilişkin adresleri düzenleyen... hükümlerden, 6183 ve 213 sayılı Yasalar uyarınca tebliğlerin mükelleflerin bilinen adreslerinde yapılacağı, bilinen adresin ise yükümlüler tarafından mükellefiyetlerinin bulunduğu idareye en son bildirilen veya ilgili idare tarafından tespit edilen adres olduğu, yükümlünün adresi yanlış olursa veya postayla tebligat yapılamazsa tebliğin 104. maddede açıklanan şekilde ilan edilip yapılabileceği..." kararına yer vermiştir. Yine bir başka içtihadta Danıştay, VDDK, 20.11.4.2009, E:2008/793, K:2009/582. "...6183 ve 213 sayılı Yasalar uyarınca tebligatın mükelleflerin bilinen adreslerinde yapılması ve yapıldığı adresin, tebliğin yapıldığı tarih itibarıyla mükellefiyetlerinin bulunduğu idareye bildirilen veya ilgili idare tarafından tespit edilen en son adres olması gerekmektedir. Bilinen en son adreste yapılan tebligatın geçerli sayılabilmesi için tebliğin; muhataba veya tebligatı kabule yetkili kimselere yapılmış olması gereklidir. Kanun, muhatap yerine tebligatı kabule yetkili kimselere yapılacak tebligatın muhataba yapılmış sayılacağını öngördüğünden, muhatap yerine tebligatı kabule yetkili kimselere yapılmamışsa tebligat; tebliğ edilecek evrak muhataba ulaştığında yapılmış sayılır..." kararı yer almaktadır.

C. Ödeme Emrine İtiraz

6183 sayılı AATUHK'nın 58. maddesi hükmünde de açıklandığı üzere, ödeme emri kendisine usulüne uygun bir şekilde tebliğ olunan şahıs, ödeme emrinde belirtilen böyle bir borcu olmadığını, ödeme yaptıysa kısmen ödediğini ya da zamanaşımı varsa zamanaşımı itirazında bulunabileceğini, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde, tahsilat dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde alacaklı itirazda bulunabilir.³⁶⁸ Bununla birlikte ödeme emrini tebliğ alan kanuni temsilci İYUK'un 37'nci maddesinin 1/c bendi gereği ödeme emrini gönderen vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesinde dava açabilecektir. Belirtmek gerekir ki mükellef aleyhine sonuçlanan vergi mahkemesi

³⁶⁸ AATUHK m.58. "Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir."

kararları için mükellef dilerse bir üst yargı merciiye itiraz veya temyiz talebinde de bulunabilir.

Diğer taraftan, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanunun Değiştirilen deyimler başlıklı 13. maddesinde de; vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan, İtiraz Komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimlerinin, Vergi Mahkemesi, vergi ihtilafı deyiminin, vergi davası, itiraz deyiminin ise, vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşıdığı kuralına yer verilmiştir. Belirtilen Kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden; Anayasanın 40. maddesinin ikinci fıkrası hükmüne uyularak düzenlenmiş olmak koşuluyla, bir ödeme emri tebliği üzerine 6183 ve 2576 sayılı Yasaların anılan hükümlerine göre Vergi Mahkemesi nezdinde dava açma süresinin 15 gün olduğu hususunda tereddüt bulunmamaktadır.³⁶⁹

Ödeme emri, vergi borcunun vadesinde ödenmemesi yani kanunen belirlenen süreler içerisinde ödenmemesi halinde düzenlenerek tebliğ edilen ödeme ihtarını içeren son bir uyarı niteliğindedir. Böyle bir durumda tarh ve tahakkuk aşamalarına yönelik itirazların ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülmesi mümkün değildir.³⁷⁰ Bir başka anlatımla, ödeme emrinin tebliğinden sonra bu sebep ile açılacak olağan davalarında ileri sürülebilen alacağın esasına ilişkin iddialar ileri sürülemeyecektir.³⁷¹

Ödeme emrine karşı açılan davalar AATUHK'nın 58. Maddesinde belirtilen itiraz nedenleriyle birlikte, İYUK 2. Maddesinde belirtilen yetki, şekil, sebep, konu, maksat unsurlarındaki sakatlıklar ile VUK ve AATUHK'da kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından aranan ancak, eksikliği nedeniyle var olan hukuka aykırılıklar itiraz olarak ileri sürülebilmektedir.

³⁶⁹ Danıştay 4. Dairesi, 13.11.2006 Tarih, 2005/2134 E. 2006/2156 K.

³⁷⁰ ÜNLÜ, M. Cengiz, *Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s.525.

³⁷¹ KIZILOT, KIZILOT, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.495.

1. Yetki, Şekil, Sebep, Konu ve Maksat Unsurları Yönlerinden Hukuka Aykırılığa Dair İtirazlar

İtiraz konusu edilen ödeme emri hakkında ilk inceleme safhasına ilişkin bir sakatlık bulunmadığını tespit eden idari hâkim, söz konusu aşamadan sonra işin esasına girerek davaya konu idari işlemi yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygunluğu denetimini yapacaktır.

a. Yetki Unsuru

Ödeme emrinin yetki bakımından hukuka aykırılığı konusunda itiraz; vergiye ilişkin tahsil işlemleri dâhilinde, kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu konusunda ödeme emrini düzenlemeye yetkili olan idarenin dışında başka bir idarece ödeme emri düzenlenmesi halinde yetki yönünden sakatlık ortaya çıkacaktır. VUK 4. Maddesinden de anlaşılacağı üzere, ödeme emrini düzenlemeye yetkili vergi dairesi, vergi tarhiyatı yetkisini kendinde barındıran vergi daireleridir.³⁷² Yetkisiz vergi daireleri veya makamlarca düzenlenecek ödeme emri, yapılan takibin ödeme emrini yetki unsuru yönünden hukuka aykırı hale getirecektir. Kanuni temsilci ödeme emrini tebliğ aldıktan sonra, yapılan idari işlemin yetkili makamlarca düzenlenip düzenlenmediğine dair itirazını açacağı davada ileri sürebilecektir.

b. Şekil Unsuru

Ödeme emrinin şekil bakımından hukuka aykırılığı konusunda itiraz; idari işlemin oluşturulurken idari makamca tesis edilen yolda hukuka aykırılık bulunup bulunmadığı hususunda toplanmaktadır. Şekle ilişkin sakatlıklar uygulamada esaslı nitelikte olanlar ve olmayanlar şeklinde bir ayrıma tabii tutulmaktadır. Esaslı nitelikteki şekil sakatlıkları işlemi, iptal hükmü ile karşı karşıya bırakabilmektedir. Esaslı nitelikte olmayan diğer şekli nitelikteki sakatlıkların aynı etkiye sahip olmadığı görülebilir. Şekli sakatlıkların temelini, işlemin usuli olarak uygulanması

³⁷² VUK m.4. “Vergi dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir. (Değişik: 15/12/1990-3689/1 md.) Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgâh adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir”

gereken kuralları uyulup uyulmaması oluşturur. Bu şekli kurallar Kanuni temsilcinin ödeme emri ile takibinde yetkili vergi dairesince VUK ve AATUHK’da yer alan usul kurallarına ilişkin takibatın yapılmaması, ödeme emrinin anılan kanun hükümlerinde belirtilen unsurları taşımaksızın düzenlenmesi idari işlemin sakat dogmasına ve iptaline neden olacaktır.³⁷³ Konuyla ilgili Danıştay ödeme emrinde dava açma yeri, sürelerinin gösterilmesi gerektiğini, bu gibi şekli hususların ihmal edilmesi halinde düzenlenen ödeme emrinin iptal edilmesi gerektiği kararını vermiştir.³⁷⁴

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 55. maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, 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 ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağına kayıtlı bulunacağı, ayrıca, borçlunun 114. maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezanın bu ödeme emrinde kendisine bildirileceği kuralına yer verilmiştir.³⁷⁵ Belirtmek gerekir ki 6183 sayılı AATUHK’nın 55. Maddesinde ve 58. Maddesinde yer alan 7 gün ifadesi 28.11.2017 tarihinde 15 gün olarak değiştirilmiştir. Kanunda bu durum “28.11.2017 tarihli ve 7061 sayılı Kanununun 9 uncu maddesi ile bu maddelerde yer alan “7” ibareleri “15”olarak değiştirilmiş

³⁷³ GÜNER, Tayfun, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu”, s.140.

³⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi, 13.11.2006 Tarih, 2005/2134 E. 2006/2156 K., “Anayasanın 2, 11, 36 ve 40 ncı maddelerinde yer alan düzenlemeler ve gerekçeleri dikkate alındığında, ödeme emirlerinde dava açma yeri ve sürelerinin gösterilmesi gerekmektedir. Dava konusu edilen ödeme emirleri içeriğinde dava açma süresi gösterilmemiştir. Bu durum ise, son derece karışık olan mevzuat karşısında bireylerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörülen zorunluluğa uyulmadığını işaret etmekte ve Anayasanın 36 ncı maddesinde öngörülen hak arama hürriyetini kısıtlamakta, bu bağlamda Anayasanın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40 ncı maddesinin ikinci fıkrasına açıkça aykırılık oluşturmaktadır.”

³⁷⁵ Danıştay 4. Dairesi, 13.11.2006 Tarih, 2005/2134 E. 2006/2156 K. “Öte yandan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 55 inci maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir ödeme emri ile tebliğ olunacağı, 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 ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağına kayıtlı bulunacağı, ayrıca, borçlunun 114 üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezanın bu ödeme emrinde kendisine bildirileceği kuralına yer verilmiştir. Bu maddede, bir ödeme emrinde bulunması gereken hususlar ve ibareler sayılmakla birlikte, ödeme emri tebliğ üzerine hangi yargı yerine veya makama başvurulması gerektiği ve başvurunun süresinin ne olduğu yolunda bir belirlemenin bulunmadığı görülmektedir.”

olup aynı Kanununun 123 üncü maddesi uyarınca söz konusu değişiklikler 1.1.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.” Şeklinde ifade edilmiştir.

c. Sebep Unsuru

Ödeme emrinin sebep bakımından hukuka aykırılığı konusunda itiraz, idari işlemin oluşturulurken yapmış olduğu maddi ve hukuki nedenleri oluşturmaktadır. Ödeme emrini düzenleyen idare, söz konusu ödeme emrinin hukuka uygun olduğunu, hukuki sebeplerinin bulunduğunu ispat etmek durumundadır.

d. Konu Unsuru

Ödeme emrinin konu bakımında hukuka aykırılığı konusunda itiraz, idarenin tek taraflı olarak irade beyanı neticesinde hukuk düzeni üzerinde yarattığı etkinin konu bakımından uygun olup olmamasıdır. Gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanılmasına karşılık oluşturulan sonuç, hukukun, bu sebebe dayanılarak oluşturulmasının öngördüğü sonuç değilse, işlem konu unsuru bakımından hukuka aykırı olmaktadır.³⁷⁶ İdari işlem olarak ödeme emrinde tarh işlemi ile ortaya konan verginin tahsili konu unsurunu oluşturmaktadır.

e. Maksat Unsuru

Ödeme emrinin maksat diğer bir deyişle amaç bakımında hukuka aykırılığı konusunda itiraz, idari işlemin kamu yararı hususunu oluşturmaktadır. İdarenin yapmış olduğu tek taraflı işlemler neticesinde kamu yararı gözetilmek zorundadır. Kamu yararı dışında bir amaçla, kişisel menfaatler, politik ve siyasi sebepler ve yahut başka sebeplerle ödeme emri düzenlenmesi halinde, bu ödeme emrine itiraz halinde ödeme emri iptal olacaktır. Verginin tahsilinin kamu yararına bir işlemdir. Elde edilen verginin kamu giderlerine aktarılması da bunu ortaya koymaktadır. Verginin kamu yararına bir işlem olması ödeme emrinin amaç unsurunu açıkça ortaya koymaktadır. Ancak bunun dışında, devletin vergi alacağını tahsilinin farklı bir amaçla sağlanması hukuka aykırı olacaktır.

³⁷⁶ CANDAN, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.152.

Tüm izah ettiğimiz sebeplerle birlikte, ödeme emrine yapılacak yetki, şekil, sebep, konu ve maksat itirazları idari yargıçlar tarafından re'sen dikkate alınacaktır. Bu hususlara aykırılık bulunması halinde yapılacak itirazlar neticesinde ödeme emri iptal olacaktır.

2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu'nun 58. Madde Yönünden İtirazlar

a. Borcun Olmadığına Dair İtiraz

Ödeme emrini usule uygun şekilde tebliğ alan borçlu, borcunun doğmamış olması veya ödeme emri tebliğ edilmeden ödenmiş olması veya herhangi bir neden ile son bulması durumunda borcunun olmadığına itiraz edebilir.³⁷⁷ Tarh, tahakkuk ve ceza kesme işlemler VUK'da, tebliğ usulleri de 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda belirtilmiştir. Borcu doğuran işlem mevcut değil veya işlem usulün uygun tebliğ edilmemiş ise ödeme emri bu itirazla karşılaşacaktır.³⁷⁸

b. Borcun Ödendiğine Dair İtiraz

Ödeme emrine konu olan borcun ortaya çıktığı tarih ile ödeme, VUK 10. veya 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi hükümlerine dayanılarak ödeme emrinin tebliğ olunduğu tarih arasında tamamen veya kısmen ödenmiş ise borcun tamamen veya kısmen sona erdiğine dair bir itiraz söz konusu olacak ve bu itiraz borcun ödendiğine dair itirazdır.³⁷⁹

³⁷⁷ GINALI, Ayşe, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları Ve Sorumlulukları" s. 215.

³⁷⁸ BARLASS, Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, s.157.

³⁷⁹ Danıştay 7. Dairesi 30.09.1997 Tarih, 1996/1420 E., 1997/3201 K. "6183 sayılı Kanunun 3. Bölümünde yer alan ve Ödeme Şekli, Makbuz başlığını taşıyan 40. maddesinin ilk fıkrasında ödemenin, alacaklı tahsil dairesinin selahiyetli ve mesul memurları tarafından verilecek makbuz karşılığında yapılması, Ödemenin İspatı başlıklı 46. maddesinde ise, amme alacağının ödendiğinin, selahiyetli ve mesul memurlar tarafından verilen makbuzlar ile tahsil daireleri, bankalar veya postaneler tarafından vergi cüzdanlarına yazılarak, imzalanıp mühürlenene tahsile ait kayıtlarla ispat olunabileceği öngörülmüştür... Açıklanan nedenle, ödendiği sabit bulunan kamu alacağı için düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığından; temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulmasına, bozma kararı üzerine mahkemece yeniden verilecek kararlarla birlikte yargılama giderleri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına, 30.09.1997 gününde oybirliği ile karar verildi."

c. Borcun Zamanaşımına Uğradığına Dair İtiraz

Kanunlarda belirlenmiş olan bir sürenin geçmesi nedeniyle bir hakkın elde edilmesi veya bir hakkın kaybedilmesi zamanaşımıdır.³⁸⁰ Yine VUK 113. Maddesinde zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmaktadır.

6183 sayılı AATUHK'nın üçüncü kısım birinci bölümünde zamanaşımını belirtmiştir. 102. Maddede, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içerisinde tahsil edilmediği takdirde zamanaşımına uğrayacağını belirtmiştir. Bununla birlikte para cezalarıyla ilgili özel kanunlardaki zamanaşımı hükümlerinin saklı olacağı da belirtilmiştir.³⁸¹

Zamanaşımına uğramış olan bir kamu alacağının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesi halinde hukuki geçerli bir sebep bulunmayacaktır. Bundan dolayı tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra idare tarafından düzenlenen ödeme emri sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olan ve iptali gereken bir idari işlemdir.³⁸² Danıştay 3.Daire, 20.01.2009 Tarih, 2006/3902 E. 2009/51 K. sayılı içtihadında ödeme emri düzenlenmeden önce idare tarafından, borçlu şirket hakkında zamanaşımını kesecek nitelikte herhangi bir işlem yapılmaması nedeniyle zamanaşımına uğradığı anlaşılan vergi borcunun kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan istenilmesi mümkün bulunmadığını belirtmiştir.³⁸³ Belirtmek gerekir ki, zamanaşımına uğramış ve zamanaşımını kesecek herhangi bir işlem bulunmayan vergi borcu nedeniyle düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

³⁸⁰ GINALI, Ayşe, "Ödeme Emri Tebliğ Üzerine Mükelleflerin Hakları Ve Sorumlulukları", s.275.

³⁸¹ AATUHK m.102. "Amme alacağı, vadesinin rasladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlarındaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur."

³⁸² CANDAN, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun, s.561.

³⁸³ Danıştay 3.Daire, 20.01.2009 Tarih, 2006/3902 E., 2009/51 K. "Kanuni temsilci olduğu limited şirkete ait vergi borcunun tahsili amacıyla 29/11/2004 tarihinde tebliğ edilen dava konusu ödeme emri düzenlenmeden önce asıl borçlu şirket hakkında zamanaşımını kesecek nitelikte herhangi bir işlem yapılmaması nedeniyle 31/12/2003 tarihinde zamanaşımına uğradığı anlaşılan vergi borcunun kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan istenilmesi mümkün bulunmamaktadır. Davacının araçlarına ve evine uygulanan haczin davalı idarece zamanaşımını kestiği öne sürülmekte ise de, bu durum asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmaması nedeniyle, beş yıl içinde tahsil edilemeyen vergi borcunun zamanaşımına uğradığı açık olduğundan kanuni temsilciden aranmasında hukuka uygunluk görülmemiştir... Açıklanan nedenlerle Danıştay Başsavcılığı temyiz isteminin kabulü ile İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 18/5/2006 gün ve E:2006/1374, K:2006/1845 sayılı kararının; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın birer örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmi Gazete'de yayımlanmasına 20.01.2009 gününde oybirliği ile karar verildi."

SONUÇ

Kamu açısından vergi, bir finansman kaynağıdır. Vergide taraflar vergi alacaklısı ve vergi borçlusudur. Alacaklı konumda bulunan devlettir. Vergi borçlusu ise kanunlara göre kendisine vergi doğan gerçek ya da tüzel kişidir. Vergi Usul Kanununun 8. Maddesine göre mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden yani icap eden gerçek ve tüzel kişileri ifade etmektedir. Yani her verginin bir mükellefi bulunmaktadır. Vergi mükellefi gerçek kişiler ve tüzel kişilerden olabilmektedir. Vergi sorumluluğu, başkasının borcundan doğan sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Her ne kadar vergi hukukunda esas olan şahsi sorumluluk olsa da bazı hallerde vergi borçlarından vergi borçlusunun yani vergi mükellefinin dışında kalan kişiler, vergi mükellefleriyle birlikte vergi dairesine karşı sorumlu olabilmektedirler.

Vergi sorumluluğu kamu hukuku ilişkisinden kaynaklanmakta ve vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır. Vergi sorumluluğunun hukuki niteliği fer'i, bağımlı ve sınırsızdır. Bununla birlikte vergi hukukunda sorumluluğun müşterek ve müteselsil olması, kanundan ve sözleşmeden doğması, kusurlu ve kusursuz olması, rücu edilebilen rücu edilememesi gibi türleri bulunmaktadır.

Kural olarak verginin tahsili açısından vergi idaresinin öncelikle vergi borçlusundan vergi alacağını talep etmesi gerekmektedir. Söz konusu bu talebin olumsuz sonuçlanması, sonuçsuz kalması ya da sonuçsuz kalacağını anlaşılması halinde vergi sorumlusuna başvurusu gerekmektedir.

Kişi kendisiyle ilgili bir hukuki işlemi yine kendisi yapar. Fakat bazen kişi, iradesiyle veya irade dışı bazı sebepler neticesinde hukuki işlemi bizzat kendisi yapamayabilir, işte burada kanuni temsilci rol almaktadır. Vergi hukukunda da kanuni temsilcilerin birçok ödev ve sorumlulukları bulunmaktadır. Söz konusu ödevleri kanunlarla düzenlenmiştir. İhmali halinde müeyyideleri bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi, tüzel kişilerin vergi sorumlusu veya yükümlüsü olmaları durumunda, bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceğini ve kanuni temsilcilerin bu ödevlerini yerine

getirmemeleri yüzünden bu tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınacağını öngörmüştür. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'i. maddesine göre şirket mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacakları, şirket kanuni temsilcilerinin mal varlıklarından tahsil edilebilmektedir.

Vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda sorumluluk, anonim şirketlerde yönetim kurulu veya Murahhas Müdürlerde iken; limited şirketlerde Müdür/Müdürler kuruluna yüklenmiştir. Önemli olan husus ise bahse konu vergi ödevinin hangi kanuni temsilcinin yasal temsilcilik yaptığı dönemde yerine getirilmediği ile ilişkilidir. Herhangi bir sebep ile yönetici ayrılmış veya yönetici değişikliği olmuş ise işbu kanuni temsilcinin sorumluluk sınırının çizilmesi gerekmektedir.

Sermaye şirketi yöneticilerinin, sermaye şirketinin vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi için asıl borçlu şirkete yönelik her türlü takibin yapılmış olması ve bu takibin sonuçsuz kalması ve ya sonuçsuz kalacağını anlaşılması gerekmektedir. Şöyle ki, asıl borçlu sermaye şirketine yönelik yapılan takipte şirketin menkulleri haczedilmiş ancak paraya çevirme yoluna gitmeden veya ilgili süreç tamamlanmadan, sermaye şirketi temsil ve ilzama yetkili yöneticilerinin sorumluluğuna gidilebilmesi usul ve yasaya aykırıdır. Bununla birlikte kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için her türlü icrai ve kanuni yolun tüketilmesi gerekmektedir. Aksi halde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilen takiplerin önü kesilmekte ve kabul görmemektedir.

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin temsilci sıfatı çeşitli şekillerde sonra erebilir. Temsilcinin görev süresinin sona ermesi ve yeniden seçilmemiş, azil(görevden alınma), istifa, ölüm, hacir altına alınma, temsilci sıfatının kaybedilmesi ve kanunda yazılı suçlardan hüküm giyilmesi nedenleri ile kanuni temsilci sıfatını sona erdiren hallerden sayılır. 6102 sayılı TTK gereğince anonim şirketlerin kanuni temsilcileri, temsil sıfatını kazanırken ve temsil sıfatı sona ererken ve her türlü değişikliklerin Ticaret Sicil Gazetesi'ne tescil ve ilan edilmesi gerekmektedir.

Sermaye şirketi kendi isteğiyle tasfiye sürecine girebileceği gibi şirketin şekil değiştirmesi(birleşme vb.) veya şirketin iflası durumunda da şirket tasfiye sürecine girebilecektir³⁸⁴. Tasfiye sürecinde boyunca tasfiye amacı ile şirket faaliyetlerine sınırlı olarak devam etmekte ise de tasfiye dönemi sonunda şirket tüzel kişiliği sona erecektir. Tasfiye sürecinde şirketin bütün aktif ve pasif malvarlıkları belirlenerek şirketin alacakları tahsil edilir ve borçları ödenir. Sonrasında kalan miktar ortaklar arasında hisseleri oranında paylaşılır.

Vergi Usul Kanunu 10. maddesinde ve ayrıca 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. Maddesinde belirtilen şartlar gerçekleştiğinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere; mal bildiriminde bulunmaları veya borçlarını ödemeleri amacıyla 6183 sayılı kanunun 55. Maddesine göre tanzim edilecek ödeme emri gönderilir. 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 ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. Ödeme emrinin ilgili kişiye usulüne uygun şekilde tebliği ile cebren tahsil işlemleri başlayacağı için, tebliğin usul ve esaslara uygun şekilde yapılması gerekmektedir. 6183 sayılı AATUHK'nın 58. Madde hükmünde de açıklandığı üzere, ödeme emri kendisine usulüne uygun bir şekilde tebliğ olunan şahıs, ödeme emrinde belirtilen böyle bir borcu olmadığını, ödeme yaptıysa kısmen ödediğini ya da zamanaşımı varsa zamanaşımı itirazında bulunabileceğini, ödeme emrinin tebliğinden itibaren 15 gün içinde, tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde alacaklı itirazda bulunabilir. Ödeme emrine karşı açılan davalar AATUHK'nın 58. Maddesinde belirtilen itiraz nedenleriyle birlikte, İYUK 2. Maddesinde belirtilen yetki, şekil, sebep, konu, maksat unsurlarındaki sakatlıklar ile VUK ve AATUHK'da kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından aranan ancak, eksikliği nedeniyle var olan hukuka aykırılıklar itiraz olarak ileri sürülebilmektedir.

Yukarıda izah ettiğimiz açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin vergi hukukundan doğan sorumluluklarının belirlenmesi ve bu konuda ortaya çıkabilecek sıkıntıların giderilebilmesi, öncelikli

³⁸⁴ SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, s.130.

olarak kamu alacağını tahsile yetkili idarelerin uygulamalarına ve en çok da yargı kararlarına bağılı bulunduğu gerçeği göz ardı edilmeden, mevcut yasal düzenlemelere göre yapılması gereken en doğru seçenek olarak karşımıza çıkmaktadır.

alışmalarımızdan da anlaşılacağı gibi, anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin vergi hukukundaki sorumluluklarını düzenleyen VUK ile AATUHK'daki mevcut kanun maddeleri hukuk dünyasında var olduğu sürece, kanuni temsilcilerin takiplerinde ortaya çıkan karışıklıkların tam anlamıyla özölmesi çok zor görünmektedir. Bundan dolayı, kanuni temsilcilerin vergi hukukundan doğan sorumluluklarının farklı kanunlarda düzenlenmesi durumundan vazgeçilmeli, kanunun yasama organı tarafından yeniden gözden geçirilmesi ve vergiye ilişkin diğer kanunların özellikleri de göz önünde bulundurularak tek bir kanun sistematığı içerisinde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKYOL, Şener, *Türk Medeni Hukukunda Temsil*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2009.

ARI, Zekeriya, *Anonim Şirketin Organizasyonu, Ticaret Hukuku II*, Ankara, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, 2013.

ARSLAN, İbrahim, *Şirketler Hukuku Bilgisi*, Konya, Mimoza Yayıncılık, 2010.

ARSLAN, Mehmet, *Vergi Hukuku*, Bursa, MKM Yayınevi, 2012.

ARSLANLI, Halil, *Anonim Şirketler*, İstanbul, Fakülteler Matbaası, Birinci Baskı, 1961.

ARSLANLI, Halil, **DOMANIÇ**, Hayri, *Limited Şirketler Hukuku Ve Uygulamaları- TTK Şerhi-III*, İstanbul, Temel Yayınları, 1989.

ASLANER, Hakan, *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu ile Tahsili*, Ankara, Yetkin Yayınları, 2010.

AYHAN, Rıza, *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*, İstanbul, Kazancı Yayınları, 1992.

BAHTİYAR, Mehmet, *Ortaklıklar Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları, 7. Baskı, 2012.

BARLASS, İrfan, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2006.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku*, 1.Baskı, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon, 1996.

BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, *Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları*, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar 2009.

BERKEM, Kemal, *Vergi Usul Kanunu*, Ankara, Ak Büro Yayınları, 1966.

BİLGİLİ Fatih, **DEMİRKAPI**, Ertan, *Şirketler Hukuku Dersleri*, Bursa, Dora Yayınları, 3.Baskı, 2014.

BİLİCİ, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Cilt 1, Ankara, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 37. Baskı, 2016.

BOY, Kadir, *100 Soruda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları-2, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1997.

BOZDOĞAN, Mine Nur, “Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğunun İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.269, 2004.

BÖCKLİ, Peter, “Schweizer Aktienrecht”, Zürich, Schulthess Verlag, 2004.

BÜRĞİ, Wolfhardt, “Das Obligationenrecht”, Zürich, 5.Teil, 1957.

CANDAN, Turgut, “Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu”, *Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları*, Üçüncü Baskı, 2006.

CANDAN, Turgut, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1994.

CANDAN, Turgut, *Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

CANDAN, Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.

COŞKUN, Mahmut, *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3.Baskı, 2016.

ÇAĞAN, Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1. Baskı, 1982.

ÇAMOĞLU, Ersin, *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu(Kamu Borçlarından Sorumluluk İle)*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, İkinci Bası, 2007.

ÇELİK, Binnur, *Kamu Alacaklarından Dolayı Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*, Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı.7, Ocak 1999.

ÇELİK, Binnur, *Kamu Alacakların Takip Ve Tahsil Hukuku*, İş Bankası Yayınları, İkinci Baskı, İstanbul, 2002.

DEYNEKLİ, Adnan, *İflasın Vergi Alacağına Tahsiline Etkisi*, Ankara, Yetkin Yayınları, 1998.

DOĞRUSÖZ Bumin, **TÖRALP** Tunçel, **ONAT**, Öznur, *Türk Ticaret Kanunu*, Ankara, TOBB Yayınları, 2011.

EREN, Fikret, *Sorumluluk Hukuku Açısından Uygun İlliyet Bağı Teorisi*, Ankara, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, 1975.

ERGİNAY, Akif, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara, 1988.

ERİŞ, Gönen, *Açıklamalı-İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu, 1. Cilt, Ticari İşletme ve Ticaret Şirketleri*, Genişletilmiş İki. Baskı, Adalet Matbaacılık, Ankara 1992.

ERİŞ, Gönen, *Anonim Şirketler Hukuku*, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, 1995.

EROĞLU, Nurettin, *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, Adalet Yayınevi, 2. Baskı., Ankara, 1995.

HELVACI, Mehmet, *Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu*, Beta Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2001.

HIRSCH, Ernst, *Ticaret Hukuku Dersleri, Ticaret Şirket ve Teşekkülleri*, İstanbul, Arkadaş Basımevi, Birinci Baskı, Cilt 2, 1940.

İMREGÜN, Oğuz, *Kara Ticareti Hukuku Dersleri*, İstanbul, Gür-Ay Matbaası, 9.baskı, 1991.

KANETİ, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitapevi, 2.Bası, 1989.

KAPANCI Kadir, BAŞOĞLU, Başak, *Gerekçeli Türk Ticaret Kanunu*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 1.Bası, 2018.

KARAHAN, Sami, *Şirketler Hukuku*, Mimoza Yayınevi, Konya, 2012, s.772.

KARAHAN, Sami, *Şirketler Hukuku*, Konya, Mimoza Yayınevi, 2012.

KARAKOÇ, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara, Yetkin Yayınları, 7. Bası, 2014.

KARAYALÇIN, Yaşar, *Ticaret Hukuku II- Şirketler Hukuku*, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1963

KAVAK, Ahmet, *Sermaye Şirketlerinin Tasfiye, Birleşme, Devir Ve Bölünme İşlemleri*, Ankara, Maliye Ve Hukuk Yayınları, İkinci Bası, 2009.

KAYAR, İsmail, *6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku*, Kayseri, Seçkin Yayıncılık, Üçüncü Baskı, 2015.

KAYAR, İsmail, *Anonim Ortaklıkta Mali Durumun Bozulması ve Alınacak Tedbirler*, Konya, Mimoza Yayınevi, Birinci Baskı, 1997.

KAYIR, Semra, “Vergide Belgelendirme ve Ticaret Şirketi Temsilcilerinin Şirketin Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, TBB İdari Yargı Paneli, 11-12 Nisan 2003.

KIRBAŞ, Sadık; *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2. Baskı, ,1987.

KIZILOT, Şükrü, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998.

KIZILOT Şükrü, **EYÜPGİLLER**, Saygın, *Ticaret Şirketleri Muhasebesi*”, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Üçüncü Baskı, 1990.

KIZILOT, Şükrü, **KIZILOT**, Zuhale, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, İstanbul, Alfa Kitapevi, 2. Baskı, 2000

KORKUT, Ömer, *Anonim Şirkete Giriş, Kuruluş ve Temel İlkeler Ticaret Hukuku II*, Ankara, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.baskı, 2013.

MOROĞLU, Erdoğan, *Anonim Ortaklıklarda Esas Sermaye Artırımı*, İstanbul, On İki Levha Yayınları, 2.baskı, 2003.

NADAROĞLU, Halil, “Kamu Maliyesi Teorisi”, İstanbul, Beta Yayınları, 2000.

OK, Nuri, **GÜNDEL**, Ahmet, *Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2002.

ONAR, Sıddık Sami, “İdare Hukukunun Umumi Esasları”, İstanbul, Akgün Yayınları, 3.Bası, Cilt:3, 1966.

ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, Mualla/Ahmet/Nami, *Vergi Hukuku*, Ankara, Turhan Kitapevi, 20. Baskı,

ÖNER, Erdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, Seçkin Yayınları, İkinci Baskı, 2013.

ÖZBALCI, Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2007.

ÖZDİLER, Eda, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, İstanbul, Seçkin Yayınevi,

ÖZKORKUT Korkut, *Ticaret Hukuku*, Ankara, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu Yayınları, , 1.Baskı, 2014.

PEHLİVAN, Osman, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon, Murathan Yayınevi, 2012.

POROY, Reha, **TEKİNALP**, Ünal, **ÇAMOĞLU**, Ersin, *Ortaklıklar Hukuku II*, İstanbul, Vedat Yayıncılık, 1976.

POROY, Reha, **TEKİNALP**, Ünal, **ÇAMOĞLU**, Ersin, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, İstanbul, Vedat Yayıncılık, On ikinci Baskı, 2010.

PULAŞLI, Hasan, *Şirketler Hukuku Şerhi*, Ankara, Adalet Yayınevi, İkinci Baskı, 2015.

PULAŞLI, Hasan, *Yeni Şirketler Hukuku Genel Esaslar*, Ankara, Adalet Yayınevi, 2013.

REİSOĞLU, Safa, “Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler”, İstanbul, Beta Yayınları, 24. Bası 2013.

SABAN, Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınları, 6.Bası, 2014.

SARAÇ, Osman, “Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk”, Yaklaşım, Sayı 89, 2000.

SARILI, Mustafa Ali, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, 1.Baskı,

ŞENER, Oruç Hami, *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku*, İzmir, Seçkin Yayıncılık, İkinci Baskı, 2015.

ŞENGÖZ Yunus, **AYDIN** Fazıl, **ACAR** Fatih, *Mükelleflerin Ödevleri ve Hakları*, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yay., Ankara,2011

ŞENYÜZ, Doğan, **YÜCE**, Mehmet, **GERÇEK**, Adnan, *Vergi Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınları, 5. Baskı, 2014,

TEKİNALP, Ünal, *Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, Dördüncü Baskı, 2015.

TEKİNALP, Ünal, *Yeni Anonim Ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları*, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2012.

TUNCER Selahattin, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, 2003.

ULUATAM Özhan, **METHİBAY**, Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara, İmaj Yayınevi, 5. Baskı, 2001.

UYSAL Ali, **EROĞLU**, Nurettin, *Açıklamalı Ve Örnekli Vergi Usul Kanunu*, Sözkesen Matbaacılık, 4.Bası, Ankara, 2009.

ÜNLÜ, M. Cengiz, *Açıklamalı İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995,

ÜREL, Gürol, *Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, İstanbul, 2003,

ÜREL, Gürol, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hukuk Yayınları*, Ankara, 2007

YARALI, Levent, *Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu*, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2010.

YILDIZ, Şükrü, *Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu*, İstanbul, Beta Yayınları, İkinci Baskı, 2001.

MAKALELER

AKKAYA, Mustafa, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997.

ARISOY, Sedat Abdullah, “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Amme Alacaklarından Müteselsil Sorumlu Olmalarının Şartları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Eylül 2009, Sayı: 337

ASLAN, Memduh, “Şirket Yönetim Kurulu Üyeliği Sona Eren Kanuni Temsilcinin Ödenmeyen Anonim Şirket Vergi Borcundan Sorumluluğu”, *Mali Pusula Dergisi*, Mart, 2009.

ATEŞLİ, Erkan, “Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 94, 2000.

ATEŞLİ, Erkan, “İflas Yolu ile Tasfiye Edilen Anonim/Limited Şirketlere İlişkin Vergi İncelemelerinde Kanuni Temsilcilerin Ödev ve Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 118, 1998.

BAĞDINLI, Halil, Anonim Şirketlerde Kanuni Temsilciler ile Ortakların Vergisel Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 119, Ağustos 1998.

BAHAR, Cevdet Okan, “Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı 281, 2005.

BİLGE, Mehmet Emin, “Anonim Şirketin Sona Ermesi ve Tasfiyesi”, *EÜHFD*, Cilt: XVI, Sayı:3-4, 2012.

DEMİRCİ, Azmi, “Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 257, 2003.

DİLİÇİKİK, Ata, “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Kamu Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, 2015.

ERGENÇ, Ömer, “Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 231, 2000.

ERMENGÜ, M. Tacettin, “Kanuni Temsilcilerin Ödevleri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat 1989.

GERÇEK, Adnan, “5766 sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, 2010.

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

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

GÜLTEKİN, Hakkı , “Kanuni Temsilcilerin Ödevi ve Vergi Cezaları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Şubat, 1984.

GÜMÜŞ, Erhan, “Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı 187, Temmuz 2008.

GÜRGÜR/YEŞİLYURT, Şebnem Pınar/Eren, “Tüzel Kişilerin ve Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekküllerin Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 132, Aralık, 2003.

GÜRGÜR/YEŞİLYURT, Şebnem Pınar/Eren, “Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 11, Sayı: 131, Kasım 2003.

GÜRGÜR/YEŞİLYURT, Şebnem Pınar/Eren, “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-III”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 11, Sayı 132, Aralık, 2003.

KAPLAN, Recep, “Hukuksal Açıdan Kamu Alacağı Kavramı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Yıl 4, Sayı 15.

KAPLAN, Recep, “Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Ticaret Şirketlerinin Kanuni Temsilcileri Ve Vergi Hukuku Açısından Sorumlulukları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 285, Haziran, 2012.

NARTER, Recep, “3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, *Vergi Dünyası*, Sayı 90, Şubat 1989.

NARTER, Recep, “AATHUK Mükerrer 35. Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme”, *Vergi Dünyası*, Sayı 410, Ekim, 2015,

OKTAR, Ateş, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Özel Sayı, 1997, Sayı 25

OLGUN, Sevinç ,“Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”, *Terazi Hukuk Dergisi*, S:11, Temmuz 2007.

ÖZCAN, Sezgin, “Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeliğinden İstifa ve Sonuçları”, *Yaklaşım*, Sayı 117, Eylül, 2002.

ÖZDEMİR, Muharrem, “Vergi İcra Hukuku”, *Muhasebe Network Yayınları*, İstanbul, 2014.

ÖZTÜRK, İlhami, “Vergi Hukuku Kapsamında Anonim Şirketlerin Tüzel Kişi Yönetim Kurulu Üyelerinin Kanuni Temsilci Sıfatıyla Sorumluluğu”, *TAAD*, Yıl 7, Sayı 24, Ocak, 2016.

ÖZTÜRK, İlhami, **YİĞİT**, Uğur, “5766 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrasında 6183 Sayılı Mükerrer 35.Maddesinin Vergi Ve Buna Bağlı Alacakların Tahsilinde Uygulanabilirliği(I)”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, , Sayı 70, Ekim, 2009.

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

SEVİĞ, Veysi, “Şirket Ortağının Limited Şirketin Vergi Borcundan Dolayı Takip Usulü”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 163, Temmuz, 2006.

ŞANLI, Ahmet, “Mükellefin Vergisel İlk Ödevi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:157, Ekim 2001.

TEKGÜNDÜZ, Metin, “İflas Eden Şirketlerin Vergi İle İlgili İşlemleri, Tasfiye Ve İflas Dairesi Veya İflas İdaresinin Sorumlulukları”, *Maliye Postası*, Yıl 16, Sayı 352, Mayıs, 1995.

TEKİN, Selçuk, “Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 225, Haziran, 2007.

TEKKOYUN, İsmail, **TEKKOYUN**, Mehmet, “Genel Olarak ve Şirketler Hukukunda Sorumluluk Kavramı”, *Vergi Dünyası*, Kasım 2003, Sayı 267.

UZUNOĞLU, Muharrem, “5766 sayılı Kanunla Yapılan 6183 sayılı Amme Alacağının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Kasım, 2003, Sayı 267.

ZORLU, Selahaddin, *Vergi Hukuku*, Ankara, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No:1980/222

TEZLER

AKYÜREK, Ömer, *Anonim Ve Limited Şirketlerin Vergi Borçlarını Ödememesinden Dolayı Kanuni Ve Kanuni Olmayan Temsilcilerin Sorumluluğu*, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya, 2014.

BARLASS İrfan, *Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2005,

GÜNER, Tayfun, *Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu*, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

KULAÇ, Yasemin Aktaş, *Türk Vergi Hukukunda Gerçek Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumlulukları*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar, 2008.

KOBAN, Cansu Damla, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

ORTAÇ, Fevzi Rıfat, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1990.

OZANSOY, Fatma *Anonim Ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi Ve Değerlendirilmesi*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008.

ÖZDİLER, Eda, *Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005.

SABAN, Nihal, *Vergi Hukukunda Sorumluluk*, (Yayımlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1991.

TUNA, Hatice, *Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi ve Sonuçları*, (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi), İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1999.

YALAVAŞ Ceren, *Türkiye’de Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumluluğu*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon, 2011

YÜCEL, Turan, *Anonim Ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Şirketin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları*, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2010.

SEVİNÇ, Cansu, *Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu*, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli, 2017.

KANUN VE TEBLİĞLER

21.07.1953 Kabul Tarihi, 28.07.1953 R.G., 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

26.06.1956 Kabul Tarih, 09.07.1956 R.G., 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,

04.01.1961 Kabul Tarihi, 10.01.1961 R.G., 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

04.01.1961 Kabul Tarihi, 12.01.1961 R.G., 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

28.03.1998 R.G., 23300 Resmi Gazete No, 264 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

22.11.2001 Kabul Tarihi, 08.12.2001 R.G., 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

31.05.2006 Kabul Tarihi, 16.06.2006 R.G., 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu

13.06.2006 Kabul Tarihi, 21.06.2006 R.G., 26205 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

13.1.2011 Kabul Tarih, 14.2.2011 R.G., 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

11.09.2013 Tarihli 28762 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği (Seri: A Sıra No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

KARARLAR

Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 Tarihli ve 2014/144 E.- 2015/29 K. Sayılı Karar

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı 20.06.2019 Tarih, 2013/1 E.-2018/1 K.

Danıştay 3. Dairesi 1986.1175 E., 1987/106 K. Sayılı Karar

Danıştay 3. Dairesi 05.10.1999 Tarih, 1998/1797 E.- 1999/3201 Sayılı Kararı:

Danıştay 3.Daire, 20.01.2009 Tarih, 2006/3902 E.-2009/51 K. Sayılı Karar

Danıştay 3. Dairesi 06.03.2014 Tarih 2011/3199 E.-2014/961 Sayılı Karar

Danıştay 3. Dairesi 13.05.2015 Tarih 2012/997E.-2015/3175 Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi 10.03.1973 Tarih 1971/3259E.-1973/1115 K. Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi 1994/1131E.-1994/4186 K. Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi 10.06.2002 Tarih 2001/3237E.-2002/2420 Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi, 13.11.2006 Tarih, 2005/2134 E. 2006/2156 Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi 13.04.2009 Tarih 2008/5383E.-2009/1912 Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi 13.04.2009 Tarih 2008/5383E.-2009/1912 Sayılı Karar

Danıştay 4. Dairesi 22.03.2012 Tarih 2009/2694E.-2012/955 Sayılı Karar

Danıştay 7. Dairesi 23.12.1985 Tarih 1984/305 E.-1985/3329 Sayılı Karar

Danıştay 7. Dairesi 30.09.1997 Tarih, 1996/1420 E.-1997/3201 Sayılı Karar

Danıştay 7. Dairesi 20.04.2015 Tarih 2012/5860E.-2015/2174 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 08.10.1997 Tarih 1996/ 5096 E.-1997/2957 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 25.03.1998 Tarih 1997/1732E.-1998/1367 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 27.09.2006 Tarih 2005/5205E.-2006/3461 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 22.02.2007 Tarih 2007/92E.-2007/584 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 29.03.2007 Tarih 2005/2249E.-2007/1095 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 22.01.2009 Tarih 2007/4131 E.-2009/136 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 24.05.2012 Tarih 2009/588 E.-2012/3021 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 13.09.2012 Tarih 2010/9101 E.-2012/4583 Sayılı Karar

Danıştay 9. Dairesi 20.05.2013 Tarih 2010/2642 E.-2013/4854 Sayılı Karar

Danıştay 13. Dairesi 03.09.2015 Tarih 2013/2821E.-2015/2877 Sayılı Karar

Danıştay 13. Dairesi 03.09.2015 Tarih 2014/208E.-2015/2873 Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.03.1995 Tarih 1994/239E.-1995/117 Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.03.1995 Tarih 1995/21E.-1995/116K. Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 31.05.1996 Tarih 1995/104E.-1996/255 Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.12.2002 Tarih 2002/395E.-K.2002/491 Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2004/238E.-2005/57 Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 13.11.2013 Tarih 2012/353E.-2013/546 Sayılı Karar

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 30.04.2014 Tarih 2014/144E.-2014/307 Sayılı Karar

İNTERNET KAYNAKLARI

KUMKALE, Rüknettin, 15.04.2015 Tarihli Dünya Gazetesi'ndeki köşe yazısı(<https://www.dunya.com/kose-yazisi/anayasa-mahkemesi039nin-iptal-kararina-gore-kanuni-temsilcinin-soruml/23630>)

SEZER, Yılmaz, Dünya Gazetesi Köşe Yazısı, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/anonim-sirketin-vergi-borclari-nedeniyle-yonetim-kurulu-uyeleri-sorumlu-tutulabilir-mi/349729>

TARHAN, 20 Haziran 2019 Tarih ve 30807 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Limited Ortaklığın “Sermaye Ortaklığı” Karakterine İlişkin Atılmış Bir Geri Adım mı?, (<https://blog.lexpera.com.tr/limited-ortaklik-tuzel-kisiliginden-kismen-veya-tamamen-tahsil-edilemeyen-veya-tahsil-edilemeyecegi-anlasilan-vergi-borcunun-sirket-ortaklarindan-tahsili-icin-ocelikle-kanuni-temsilcil/>)

2013/102 Numaralı 16/09/2013 Tarihli Tahsilat Genel Tebliği'nde Yapılan Değişiklik Çerçevesinde Anonim ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk Konulu Vergi Sirküsü <https://www.verginet.net/Sirkuler/2013yili102.pdf> <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/165.pdf> dosyası.
<https://www.verginet.net/dtt/1/anonim-limited-sirket-amme-borclari-sorumluluk.aspx>, Deloitte Makaleleri, Son Düzenlemeler Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Amme Borçlarında Sorumluluk.

