

LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF RESPONSIBILITIES OF LEGAL REPRESENTATIVES AND PARTNERS IN LIMITED COMPANIES IN TERMS OF TAX LAW



Fazlı YILDIZ*



Erkan DURU**

ÖZ

Limited şirket, ülkemizde Türk Ticaret Kanunu'na göre sermaye şirketleri arasında yer alan ve en yaygın şirket türüdür. Vergi yasaları karşısında limited şirketlerde kanuni temsilci ve ortakların sorumluluğunun tespiti yargı çevrelerinde, vergi dairesi uygulamalarında, doktrinde Anayasa Mahkemesi Kararı ile Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararına rağmen hala tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Ayrıca, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun limited şirketlerin kamu borçlarına ilişkin "Limited Şirket" kavramına ayrı bir madde başlığında yer vermiş ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu tüzel kişilerde vergisel sorumluluk ile ilgili olarak "Kanuni Temsilci" ifadesini kullanmıştır. Bu çalışmada yasa uygulamalarında ve üst yargı kararları çerçevesinde limited şirketlerde kanuni temsilci

ABSTRACT

Limited company is among the capital companies in our country according to the Turkish Commercial Law and is the most common type of company. The determination of the liability of legal representatives and partners in limited liability companies against tax laws is still a matter of debate in jurisdictions, tax office practices, and doctrine, despite the Constitutional Court Decision and the Council of State Unification Board Decision. In addition, Law on Collection Procedure of Public Receivables, no. 6183, has included the concept of "limited company" regarding the public debts of limited companies in a separate article title and the Tax Procedure Law, no. 213, has used the term "legal representative" regarding tax liability in legal entities. In this study, the responsibilities of legal representatives and partners against tax

* Doç. Dr., Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, fazli.yildiz@dpu.edu.tr, ORC-ID: 0000-0003-1387-7883.

** Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, duruerkan.dr@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4845-9676.

Yıldız, F., Duru, E. (Ağustos 2021). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci Ve Ortakların Vergi Kanunları Karşısındaki Sorumluluklarının Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 263, (118-134).

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 19.05.2021 / *M.K.T.:* 29.07.2021

ve ortakların vergi kanunları karşısındaki sorumlulukları incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukukunda Sorumluluk, Limited Şirket, Kanuni Temsilci, Şirket Ortakları.

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, H25, H26.

GİRİŞ

Gün geçtikçe devlet tarafından sunulan hizmetler sürekli artmakta ve farklılıklar göstermektedir. Değişen dünya ile birlikte eskiden devletin görevleri arasında yer almayan faaliyetler günümüzde devletin görevleri arasında sayılmaya başlanmıştır. Bazen de öteden beri devletin görevleri arasında yer alan fonksiyonlar mevcut durumunu korumuş ancak şekil değiştirmiştir. Devletin bu gelişen ve değişen fonksiyonları yerine getirmek için kamu gelirlerine özellikle de vergi gelirlerine olan ihtiyacı sürekli artış göstermektedir. Vergilerin sürekli, adil, belirgin, kaliteli olması en temel vergileme ilkeleri arasında yer almaktadır. Bu kapsamda ortaklıkların vergilendirilmesi de vergilendirmenin en önemli konuları arasında sayılmaktadır.

Ülkemizde en çok başvurulanan ortaklık türü olması bakımından limited ortaklık ve ortaklarının vergilendirilmesi de vergi hukukunda sorumluluk müessesesi başlığı altında incelenmiştir. Burada karşımıza iki kavramın çıktığını görmekteyiz. Birinci olarak kanuni temsilci, ikinci olarak ise ortak kavramı. Vergi kanunlarının bu iki kavrama yüklediği anlam çeşitli yönlerden benzerlik ve farklılık göstermektedir. Özellikle Anayasa Mahkemesi verdiği kararlarla bu farklılık ve benzerliklerin oluşmasında en önemli kurum olmuştur. Çünkü biliyoruz ki hiçbir hukuk normu ken-

laws in limited companies will be examined within the framework of law enforcement and higher judicial decisions.

Keywords: Responsibility in tax law, limited company, legal representative, company partners

JEL Classification Codes: K34, H25, H26

disinin üstünde olan bir hukuk normuna aykırılık teşkil edemez. Normlar hiyerarşisinde de kanun normu anayasa normundan sonra geldiği için bu durum kanunların Anayasa'ya ve Anayasada belirtilen ilkelere aykırı olamayacağı anlamına gelir.¹ Ayrıca Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları da idare ve vergi mahkemelerini, kamu idarelerini ve dava konusu işlemlerde tarafları bağlayıcı nitelikte olan kararlardır. Bu çalışmada kanuni temsilci ve ortakların vergilendirilmesi hakkında yasalarımızda yer alan hükümler Anayasa Mahkemesi ve Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından verilen kararlar göz önünde bulundurularak incelenmiştir.

1- KANUNİ TEMSİLCİ KAVRAMININ YASAL DAYANAKLARI

Vergilendirmenin temel kavramlarından bir olan kanuni temsilci, 6183 ve 213 sayılı kanunların bünyesinde ayrı bir madde başlığı olarak yerini almıştır. Vergi kanunları dışında kanuni temsilcilerin kimler olduğu ve sorumlulukları Türk Medeni Kanunu, Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu'nda ve diğer ilgili mevzuatta ayrıca belirlenmiştir.²

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe sözlüğünde isim olarak geçen temsil, birinin veya bir topluluğun adına davranma anlamını taşımaktadır.³ Temsilci ise temsil ettiği kişinin adına hareket

¹ Kemal GÖZLER. *Hukukun Temel Kavramları*. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Beşinci Baskı. Bursa. 2008. s.32

² Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 09 Nisan 2020.

³ Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (https://sozluk.gov.tr/). Erişim Tarihi: 23 Mart 2021.

ederek onu alacaklandıran veya borçlandıran kişiye denir.⁴ Vergi terminolojisi ve vergi perspektifi açısından bakarak konuşursak, bir tüzel kişiliği oluşturan gerçek kişiliğin vergi kanunları karşısındaki sorumluluğunu ifade etmektedir.

Vergi Kanunlarında geçen ve vergilendirmenin en önemli kavramlarından biri olan “Kanuni Temsilci” ifadesi 6183 sayılı Kanunun 35. maddesine ek olarak 25/5/1995 tarih ve 4108 sayılı kanunun 11. maddesiyle 6183 sayılı Kanunda ifadesini bulmuştur. Bunun dışında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi de “Kanuni Temsilcilerin Ödevi” başlığını taşımaktadır. 6183 ve 213 sayılı kanunların ortak yanı usule ilişkin hükümler içermesi bakımından şekli vergi hukuku başlığı altında yer almalarıdır.⁵

2- LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİ

Limited şirket, 19. yüzyılın sonlarına doğru ve 1892 yılında Alman kanun koyucusu tarafından ihdas edilen bir şirket türü olarak ortaya çıkmış, kuruluş kolaylığı, ortakların sorumluluğunun nispeten sınırlı oluşu ve şirket teşkilatının sadeliği ile tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de ilgi görmüş ve görmeye de devam etmektedir.⁶ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun⁷ 573. maddesi limited şirketin tanımını yapmıştır. Buna göre limited şirket, “bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur”.

6102 sayılı Kanuna göre, limited şirketin kanuni temsilcisi, *şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilmektedir. Ancak üçüncü kişilere şirketin yönetim ve temsiline verilebilmesi için ortaklardan en az birinin şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.*⁸ 213 sayılı Kanunda limited şirketlerin kanuni temsilcisinin kim olacağı açıkça belirtilmemiş olsa bile Türk Ticaret Kanunu’nun Vergi Usul Kanunu’na yaptığı atıflardan anlaşılacağı üzere limited şirket sözleşmesiyle müdür olarak belirlenenlerin şirketin kanuni temsilcisi olarak kabulü gerekmektedir.⁹ Bu bakımdan limited şirketlerde kanuni temsilci ve bu temsilciyi belirleyen belge olması dolayısıyla “esas sözleşme” ister şirket-kamu, isterse şirket-özel sektör ilişkilerinde son derece önemli ve bağlayıcılığı olan hukuki bir belgedir.

3- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU’NA GÖRE KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu’nun başlangıç maddelerinde (md. 10) kanuni temsilcilerin ödevinden bahsederek konunun önemine dikkat çekmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesi öncelikle kimlerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda kendilerine düşen vergisel yükümlülüklerinin “kanuni temsilci” adı altında temsil eden tarafından yerine getirilmesi gerektiğini açıklamıştır. Buna göre; “Tüzel

⁴ Turgut CANDAN. *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara. 2006. s.89.

⁵ Osman PEHLİVAN. *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Derya Kitabevi. Trabzon. Ağustos 2010. s.19-20.

⁶ ERNST&YOUNG. 100 Soruda Limited Şirketler. (<https://www.vergidegundem.com/documents/10156/98c3fefa-91a8-4299-9f9c-8a58ab888bb5>). Erişim Tarihi:03 Nisan 2021.

⁷ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 07 Nisan 2020.

⁸ Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 09 Nisan 2020.

⁹ Murat GÜNGÖR. *Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergi Hukukundaki Sorumluluğunun 5766 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara Nisan 2016. s.112.

kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin” mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Türk Ticaret Kanunu’na göre limited şirketlerin de tüzel kişiliği bulunduğundan dolayı limited şirkete yasa gereği yüklenen ödevler limited şirketin kanuni temsilcisi tarafından yerine getirilir. Görüleceği üzere yasa koyucu ilk başta mükellef veya vergi sorumlusu olarak kimleri gördüğünü açıklamış yani muhatap özneyi belirlemiştir. Daha sonra mali hayatın ayrılmaz parçası olan vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda yasada belirtilen yaptırımlara kimin hangi kapsam ve şartlarda maruz kalacağından bahsetmiştir. Birinci sorumlu olarak kanunun da belirttiği muhatap özneyi sorumlu görmüş, bunların varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların ikincil sorumlu olarak kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin yani kanuni temsilcilerin varlıklarından alınacağını belirtmiştir. Buradan kanuni temsilcilerin sorumluluklarının ikincil yani fer’i sorumluluk türü olduğunu anlıyoruz. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla getirilen bu sorumluluk türünün mantığı, vergi dairesinin birincil vergi

borçlusu olan mükelleften vergiyi tahsil edeme ihtimaline karşı, bu verginin ödenmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmaktır.¹⁰ Ayrıca sorumluluk hukukunun geniş çerçeveli tutulmasının genel amaçları arasında vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, en az harcama ile tahsilat yaparak kamu alacağının Hazine’ye intikalinin gecikmeden sağlanması hedefleri sayılabilir.¹¹

Kapsam itibarıyla bakıldığında ise yasanın “vergi ve buna bağlı alacaklar” tabirini kullandığını görüyoruz. Vergi Usul Kanunu’nun 1. maddesi kanun hükümlerinin uygulama alanının sınırlarını kamu idareleri ve alacakları itibarıyla belirlemiştir. Buna göre kanunun kapsam dairesine giren kamu idareleri *genel bütçe, il özel idareleri ve belediyeler*, alacaklar ise gümrük idareleri dışında yukarıda zikredilen idarelere ait *vergi, resim ve harçlardır*. Ticaret sicili müdürlüklerince tescil edilen ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik ortamda alınan *Tüzel Kişi Bildiriminde* yer alan bilgilere göre kurumlar vergisi mükelleflerinin sisteme bilgi girişi yapılarak kurumlar vergisi, kurum geçici vergisi ve katma değer vergisi türleri itibarıyla mükellefiyet tesis işlemi gerçekleştirilmektedir.¹² Buna göre bir limited şirketin ödemekle yükümlü olduğu vergi türleri Tablo 1’de gösterilmiştir.

¹⁰ Adnan GERÇEK. “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi*”. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 54. Sayı 3. 2005. s.161.

¹¹ Hakan BAY. “*Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi*”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 376. 2020. s.37.

¹² 18/10/2016 tarihli ve 2016/5 Seri No.lu ile 17/01/2018 tarihli ve 2018/1 Seri No.lu Uygulama İç Genelgeleri. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 09 Nisan 2020.

Tablo 1: Limited Şirketlerin Vergi Türleri İtibarıyla Mükellefiyet Bilgileri

Vergi Kodu	Vergi Adı	Yasal Dayanak	Dönemi	Kapsamı
0010	Kurumlar Vergisi	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Yıllık	213 Sayılı Kanun Kapsamında
0015	Katma Değer Vergisi	3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu	Aylık	213 Sayılı Kanun Kapsamında
0033	Kurum Geçici Vergi	5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Üç Aylık	213 Sayılı Kanun Kapsamında
0003	Gelir Vergisi Stopajı (Muhtasar)	193 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	Aylık*	213 Sayılı Kanun Kapsamında

Kaynak: Tablo yazarlar tarafından hazırlanmıştır. *Vergilendirme Dönemi Aylık olarak seçilmiştir.

Tablodan görüleceği üzere limited şirketin genel olarak sürekli mükellefi olduğu vergi türleri, 213 sayılı kanun kapsamında sayılan vergi türleridir. Buna göre Vergi Usul Kanununun 10. maddesi gereğince “mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır”. İlgili maddede geçen “vergi ve buna bağlı alacaklar” ifadesinden usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile gecikme faizinin de dahil olduğunu anlıyoruz. Çünkü bu cezalar ve faizler de 213 sayılı kanun kapsamında tahsil edilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun ikinci kitabı “Mükelleflerin Ödevi” başlığını taşımaktadır. Beyanname verme ödevi mükelleflerin en başta gelen mali yükümlülükleri arasında yer almaktadır.¹³ Buna göre tabloda yer alan vergi türlerinin birinde veya birkaçında beyanname vermeme dolayısıyla kesilen bir özel usulsüzlük cezasının limited şirketin varlığından tamamen ya da kısmen alınamaması durumunda (beyanname verme süresindeki ka-

nuni temsilci ile cezanın vade tarihindeki kanunî temsilcinin aynı olduğu varsayımıyla) kanunî ödevini yerine getirmediği düşüncesiyle kusurlu olan kanuni temsilciden tahsil edilebilecektir. Vergi türleri itibarıyla tabloda yer alan vergiler/cezalar 213 sayılı Kanun kapsamında olduğundan kanuni temsilciye gitmenin birinci şartı yerine getirilmiştir. İkinci şartın ise şirketin varlığından tamamen ya da kısmen alınamadığı kabulünden yola çıkılarak gerçekleşmiş olduğu, böylelikle şirketten tahsil imkânı kalmayan alacağın kanuni temsilcinin mal varlığından alınması suretiyle tahsil cihetine gidilecektir. Diğer bir anlatımla 213 sayılı Kanunun 10. maddesindeki sorumluluğun temeli vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi gibi kusur unsuruna dayandırılmıştır.¹⁴ Böylece kanuni temsilcilerin tahsil edilmeyen vergi borçlarından sorumlu tutulabilmesi için kanuni temsilcilerin kanuni ödevlerini yerine getirmemiş olması ve vergi borcunun mükellefin veya temsil edilenin mal varlığından alınamamış olması şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.¹⁵

¹³ Bayram GÜLÇİÇEK. “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları”. Vergi Raporu Dergisi. Sayı 189. 2015. s.35.

¹⁴ Çağlar ÖZEL ve Emre BURKÇİN. “Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Hukuki Niteliği ve Kapsamı”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 382. 2020. s.15.

¹⁵ Ata DİLİÇİKİK. “Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 407. 2015. s.37.

4- 6183 SAYILI AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUNA GÖRE KANUNİ TEMSİLCİNİN VE ORTAKLARIN VERGİSEL SORUMLUKLARI

6183 sayılı Kanun diğer vergi kanunları arasında özel bir öneme sahiptir. Kapsamı, tarihi ve idare ile mükellef arasında en çok dava konusu olan işlemlerin kaynağının 6183 sayılı Kanun olması özelliğiyle mülkiyet hakkımıza en çok müdahale eden yasaların başında gelmektedir. Kanun'un birinci maddesinde sadece kanun kapsamına giren kamu idareleri sayılmakla yetinilmemiş, bu idarelerin hangi alacaklarının da kanun kapsamında değerlendirileceği sayılmıştır. Buna göre Belediyelerin Emlak Vergisinden doğan alacakları, Sosyal Güvenlik Kurumunun sigorta alacakları ve devletin temel gelir kaynağı olan vergilerin ve bu vergileri toplamakla yükümlü kılınan Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gerekli ödeme emri gönderilmesi, tahsilat ve icra/haciz işlemleri bu kanuna göre yürütülmektedir. İdare ile mükellef arasında en çok dava konusu olan işlemlerinin başında 6183 sayılı Kanunun uygulamasından doğan işlemler gelmektedir. Konu bir özet halinde aşağıdaki Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Vergi Davalarında Konu

Vergi Davalarında Konu
1- İkmalen, re'sen ve idarece vergi tarh edilmesi
2- Ceza Kesilmesi
3- Takdir ve tadilat komisyonu kararının tebliği
4- Tevkif yoluyla alınan vergilerde ödemenin yapılması
5- İhtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk uygulaması
6- Gecikme zammı uygulaması
7- Ödeme emri tebliği
8- Haciz İşlemlerine başlanması
9-Hacz edilen malların paraya çevrilmesi

Kaynak: Ahmet TEKİN. "Vergi Yargı Hukuku". Me-ta Basım Matbaacılık. Kütahya. Şubat 2013. s. 124

Vergi davalarına konu olan işlemlerinin çoğunun yasal dayanağı 6183 sayılı Kanunun kapsamına olan maddelerdir. Kanuni temsilci ve ortak kavramı, 6183 sayılı Kanunda mükerrer madde numarasıyla ifade edilmiştir. Buna göre yasanın 35. maddesi ortakların sorumluluğuna ilişkin hükümler içerirken mükerrer md.35'te ise kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler yer almaktadır.

4.1- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Ortakların Vergisel Sorumluluğu

Limited şirket ortakları 6183 md. 35/1'e göre şirketin amme alacağı borçlarından *sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya* sorumlu tutulmuşlardır. Ancak kanun bu sorumluluğa gidilebilmesini bazı şartların oluşmasına bağlamıştır. Şöyle ki amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceğinin *anlaşılması* gerektiğinin idarece tespit edilip bu durumun delillendirilmesi gerekecektir. Ayrıca ilgili maddenin ikinci fıkrasında (6183 md. 35/2) "*Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*" ifadesine yer verilmiştir. Üçüncü fıkrada ise (6183 md. 35/3) "*Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.*"

Bütün bu hükümleri toplu bir şekilde değerlendirdiğimizde md.35 ile ilgili şu sonuçlara ulaşabiliriz;

i) Limited şirket ortağına şirket borçlarından dolayı ortak takip yapılabilmesi için amme alacağının şirketten tahsil imkanının kalmamış olması gerekir. Kanun *tamamen veya kısmen* ifadesinin kullanmış ki "veya" bağlacının buradaki anlamı her iki durumun birlikte gerçekleşme şartını

değil, durumlardan birinin tek başına oluşması şirket borçlarından dolayı ortaklara sermaye hissesi oranında takip yapılmasına imkân verileceği anlamını taşımaktadır. Yani idare, şirket borçlarını tüzel kişilikten kısmen dahi olsa tahsil edilemeyeceği kanaatine (hukuken geçerli ve yeterli deliller sunması şartıyla) vardıktan sonra ortaklar hakkında takibat yapabilecektir.

ii) Şirket borçlarının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi koşulu yeterli görülmemiş olacak ki, kanun koyucu tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasının dahi ortaklara başvuru için yeterlilik şartının sağlanmış olacağını belirtmiştir. 6183 sayılı Kanunun üçüncü maddesi “*tahsil edilemeyen amme alacağı*”¹⁶ ve “*tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı*”¹⁷ terimlerinin ne anlama geldiğini de açıklamıştır.

iii) Limited şirket ortakları sermaye paylarını Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince devredebilirler. Vergi penceresinden bakıldığında devir tarihi ve devrin şekil şartlarının önemi büyüktür. Çünkü vergi dairesi devir tarihine ve devre ilişkin belgelere bakarak hangi ortağın hangi dönemden hangi sermaye payı ile amme alacakları karşısında müteselsil sorumlu olduğunu tespit edecek ve buna göre doğru kişiye doğru zaman aralığında doğru tutarda ödeme emri düzenleyecektir.

Şayet şirket tek ortaklı ise şirketin tahsil edilemeyen vergi borcundan bu tek ortak tek başına sorumludur.¹⁸ Çünkü tek ortaklı limited şirketler-

de, şirketin yönetim yetkisinin bütünüyle üçüncü kişilere bırakılması yasak olduğundan tek ortak kanuni temsilci sıfatını kendiliğinden kazanmış olacaktır. Bu durumda ortağın kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamından sorumlu tutulması kaçınılmaz olacaktır.¹⁹

Görüleceği üzere burada en dikkat çekici nokta pay sahiplerinin (ortakların) amme alacakları karşısındaki sorumluluğundan paylarını devretse dahi kurtulma olanaklarının olmamasıdır. Ortak, şirketteki payını devretse dahi devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden devir alan şahıs(lar)la müteselsil sorumlu tutulmuştur. Amme alacağının doğduğu zamanda ortak olan ancak payını ödeme zamanından önce devreden bir ortak amme alacağının vade tarihinin geçmesi durumunda vadesi ödenmeyen amme alacağından da yeni pay sahibiyle birlikte müteselsil sorumlu olacaktır. Anlaşıyor ki bir kişinin limited şirket ortağı olması amme borcunun ödenmesi bakımından ona kolayca kurtulmayacağı sorumluluklar yüklemektedir. Şüphesiz kanun koyucunun amme alacağının tahsilatında bu kadar hassas davranmasının nedeni, amme gelirlerinin öneminden kaynaklanmaktadır. Çünkü devletin anayasada kendisine yüklenen görevleri yerine getirebilmesi ve varlığının devamını sürdürebilmesi için bu gelirlere ihtiyacı vardır. Ancak bu müteselsil durum aşağıda incelenen Anayasa Mahkemesi kararında görüleceği üzere kanuni temsilciler için geçerli değildir.

¹⁶ **Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi:** “Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını” (6183 sayılı AATUHK, md. 3).

¹⁷ **Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi:** “Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını” şeklinde tanımlanmıştır (6183 sayılı AATUHK, md. 3).

¹⁸ Mustafa YAVUZ. “Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 345. 2017. s.136

¹⁹ İbrahim ORGAN ve Cansu Sevinç CEYHAN. “Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ve Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları”. Maliye Dergisi. Sayı 177. 2019. s. 413.

4.2- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununa Göre Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu

“Kanuni Temsilci” ifadesi 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesine ek olarak 25/5/1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunun 11. maddesiyle 6183 sayılı Kanunda ifadesini bulmuştur. Anılan kanun 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”* hükümlerini içermektedir.

Vergi Usul Kanununda yer alan “Kanuni Temsilci” ifadesinin 6183 sayılı Kanuna da sonradan eklenmesiyle aynı konu hakkında iki farklı kanunda hüküm bulunma durumu ortaya çıkmıştır. Buna göre kanuni temsilcinin vergi kanunlarındaki sorumluluğunun tespitinde hangi kanun hükmünün uygulanacağı kafa karışıklığına neden olmuştur. Ancak 6183 sayılı Kanuna sonradan eklenen mükerrer 35. maddenin gerekçesinden anlıyoruz ki 6183 sayılı Kanun hükmü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacaklar karşısında uygulanacaktır. Böylece VUK kapsamına giren alacaklara VUK md.10 uygulanırken, VUK kapsamına girmeyen diğer amme alacaklarına ise 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35’inci maddesi uygulanacaktır.²⁰

6183 sayılı kanunun mükerrer 35. maddesi 4 fıkradan oluşmaktadır. 2008 yılında 5766 sayılı Kanunun 4’üncü maddesi ile 5 ve 6. fıkralar eklenmiştir. Eklenen daha sonra Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen fıkra hükümleri aşağıdaki gibidir.

5. Fıkra: *“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.”*

6. Fıkra: *“Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”*

6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35. maddede hükümlerinden şu sonucu ulaşılabilir. 6183 sayılı Kanun limited şirketlerin vergi borçlarındaki sorumluluklarının sınır meselesinde iki daire tespit ediyor. Biri geniş daire, diğeri özel daire. Geniş daire kapsamında kanuni temsilciler yer alırken, özel daire kapsamına şirketlerin ortakları dahil edilmiştir. Şöyle ki, kanuni temsilciler AATUHK mük. md. 35’e göre tüm şahsi mal varlıklarıyla sınırsız sorumlu iken, limited şirket ortakları AATUHK md. 35’e göre hisseleri oranında şahsi mal varlıklarıyla sınırlı sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca 2008 yılında eklenen 5. Fıkraya göre; her ne kadar kanuni temsilci-ortak kavramlarının 6183’e göre sorumlulukları farklı olsa bile buradaki sorumluluk farkı sınır sorumluluğudur. Ortakların sorumlulukları esas sözleşmede belirtilen sermayeleri oranında sınırlandırılmışken, kanuni temsilciler de böyle bir sınır söz konusu değildir. Kanuni temsilciler şirketin tüm borcundan herhangi bir oran sınırlaması olmadan sorumlu tutulmuşlardır. Kanuni temsilci ve ortakların benzer oldukları sorumluluk türü ise takip kısıtı olmadan getirilen müteselsil sorumluluktur.

²⁰ Soner ALTAŞ. *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler İle Karşılaştırmalı Bir İrdeleme*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara 2019. s. 63

Tablo 3: 6183 md. 35/3 ve 6183 mük.md. 35/5 Karşılaştırması

6183 md. 35/3 (Ortaklara İlişkin Hükümler)	6183 mük.md. 35/5 (Kanuni Temsilciye İlişkin Hükümler)
<i>Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.</i>	<i>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.</i>

Kaynak: Tablo yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 3'ten anlaşılacağı üzere amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci ve ortakların farklı kişiler olması halinde yani bir verginin doğduğu sırasında ortak ya da kanuni temsilci olan bir kişinin o verginin ödenmesi gereken zamanda kanuni temsilciliği ya da ortaklığı kalmasa bile amme alacağının ödenmesinde yeni atanan kanuni temsilci veya ortak ile sorumlulukları devam etmektedir. Eklenen yasa hükmüne göre idare kamu alacağını kusursuz ve müteselsil sorumluluk esaslarına göre eski kanuni temsilciden tahsil etmenin yoluna gitmiştir.²¹ Ancak Anayasa Mahkemesi kendisine intikal eden bir davada kanuni temsilcilerin müteselsil sorumluluklarını Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Fakat ortakların müteselsil sorumlulukları kanuni temsilcilerle aynı gerekçe ile yasada düzenlenmesine rağmen mevcut durumunu korumaktadır.²²

5- ANAYASA MAHKEMESİ KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Danıştay Dördüncü Dairesi kendisine intikal eden bir davada 6183 sayılı Amme Alacaklarının

Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesine eklenen 5 ve 6. fıkraları Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bularak Anayasa Mahkemesine itirazda bulunmuş ve iptalini istemiştir. Anayasa'nın cumhuriyetin nitelikleri başlığını kapsayan 2. maddesi şöyledir: *"Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir"*. Burada itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesi ile ilişkilidir. Anayasa Mahkemesi bir kararında hukuk devletinin tanımını da yapmıştır. Bu kararda hukuk devleti, *"vatan-daşlarının hukuki güvenlik içinde bulundukları, devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemi anlatır."* Yine aynı kararda hukuk devleti ile ilgili şu hükümlere yer vermiştir: *"Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup geliştirerek sürdüren, hukuk güvenliğini gerçekleştiren, Anayasa'ya ay-*

²¹ Muzaffer DENİZ. *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları*. Yetkin Yayınları. Ankara. Eylül 2019. Birinci Baskı. s.104

²² Anayasa Mahkemesi önüne gelen bir dava da Limited Şirket ortaklarının müteselsil sorumlu olma durumlarının Anayasa'ya aykırı bulmayarak sorumluluk hukuku bakımından kanuni temsilcilerle aynı kapsamda değerlendirilemeyeceğine dair karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi'nin 13.12.2017 tarihli ve E.2016/4, K.2017/170 sayılı kararı, 24/01/2018 tarihli ve 30311 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

kırı durum ve tutumlardan kaçınan hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, yargı denetimine açık olan devlettir".²³

Anayasa Mahkemesi bir başka kararında hukuk devleti ilkesinin alt başlıklarını da açıklamıştır. Şöyle ki; hukuk devletinin gereklerinden birini de hukuk güvenliği ilkesi oluşturmaktadır (AYM. E.2008/50, K.2010/84, 24/06/2010: E.2012/65 K.2012/128. 20/09/2012). Kişilerin hukuki güvenliğinin sağlamaya amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi hukuk normlarının öngörülebilir olması-

nı, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Belirlilik ilkesi ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık, net ve uygulanabilir olmasını, ayrıca tüm otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir (AYM, E.2013/39, K.2013/65, 22/05/2013).²⁴

Tablo 4: 5766 Sayılı Kanun'la Eklenen Fıkralar ve İptal Gerekçeleri

6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle Eklenen Beşinci Fıkrası	Anayasa Mahkemesi Tarafından İptal Gerekçesi
<i>Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkül idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden <u>müteselsilen</u> sorumlu tutulur.</i>	Amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır. ²⁵

²³ Anayasa Mahkemesi'nin 28.04.2011 tarih ve E.2009/39, K.2011/68 Sayılı kararı (15.10.2011 tarih ve 28085 Sayılı Resmî Gazete) Anayasa Mahkemesi bu kararında 04.06.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Geçici 1. maddesinin Anayasa'ya aykırı olduğuna ve İPTALİNE, 28.04.2011 gününde OYBİRLİĞİYLE karar vermiştir. Yani Anayasa Mahkemesi 2015 yılından önce 5766 sayılı kanununla kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren kanunun geçici 1.maddesini hukuk kurallarının geriye yürütülemez ilkesinin hukuk devlet ile bağdaşmayacağı düşüncesiyle iptal etmişti.

²⁴ Anayasa Mahkemesi Başvuru Numarası, 2015/4255, Karar Tarihi 09/06/2020 (15.09.2020 tarih ve 31245 Sayılı Resmî Gazete)

²⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 Karar tarihli ve E. 2014/144, K. 2015/29 (3.4.2015 tarih ve 29315 Sayılı Resmî Gazete)

6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesine 5766 Sayılı Kanun'un 4. Maddesiyle Eklenen Altıncı Fıkrası	Anayasa Mahkemesi Tarafından İptal Gerekçesi
<i>Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.</i>	213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır.²⁶

Kaynak: Tablo yazarlar tarafından hazırlanmıştır.

Sonuç olarak Anayasa Mahkemesinin hukuk devleti ile ilgili görüşlerine yer verdiğimiz kararlardan anlaşılacağı üzere 5766 sayılı Kanunun 5. ve 6. fıkralarını Anayasa'nın 2. maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. Kararın vergi uygulamalarında yarattığı sonuçlar şunlardır:

i) Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulamazlar. **Böylelikle kanuni temsilcilerin sorumluluğuna temsilcilik dönemiyle sınırlı olmak üzere takip kısıtı getirilmiştir.**²⁷ Ortakların ise böyle bir kısıtı yoktur, yani müteselsil sorumluluk halleri devam etmektedir.

ii) Artık kanuni temsilci hakkında takibata başlamadan önce alacağın türünün usul kanunlarındaki yerinin tespit edilmesi çok önemlidir. Eğer bir alacak Vergi Usul Kanunu kapsamında

olan bir alacak ise 213 sayılı Kanununa göre, 213 sayılı Kanun dışında diğer kamu alacakları türünden bir alacak ise 6183 sayılı Kanunun mük. 35'inci maddesi kapsamında değerlendirilip buna göre ödeme emri düzenlenmesi gerekecektir.

6- DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Limited şirketlerde kanuni temsilci kavramının yanında ortak kavramının da kullanıldığını görmekteyiz. Her ne kadar iki kavramın da aynı tüzel kişilik çatısı altında kullanıldığı görülse de vergi yasaları karşısındaki sorumlulukları farklıdır. Fakat 6183 sayılı Kanunun bu kavramlara yüklediği anlam takibatın önceliği açısından ayıdır. Konunun en sıcak tartışma noktalarından biri de; limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takibi açısından kanuni temsilci

²⁶ Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 Karar tarihli ve E. 2014/144, K. 2015/29 (3.4.2015 tarih ve 29315 Sayılı Resmî Gazete)

²⁷ Recep NARTER. "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 410. 2015. s.129

ile ortak arasında bir öncelik sıralamasının olup olmadığıdır. Konunun yasal dayanakları; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. Maddesi ve 6102 sayılı Türk Ticaret

Kanunu'nun 573. ve 623. maddeleridir. Bu konuda Danıştay'ın çeşitli dairelerinin verdiği farklı kararlar aynı hukuk kuralının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasına neden olmuştur.²⁸

Tablo 5: Danıştay Dairelerinin Kararları

Kanuni Temsilci ile Ortak Arasında Takip Aşamasında Öncelik Olduğuna Dair Karar Veren Daire ve Kararı	Kanuni Temsilci ile Ortak Arasında Takip Aşamasında Öncelik Olmadığına Dair Karar Veren Daireler ve Kararları
Danıştay 9. Dairesi 23.05.2012 tarih ve E:2009/1023, K:2012/2892 sayılı kararı	Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurul 30.04.2014 tarih ve E:2014/144, K:2014/307 sayılı kararı
	Danıştay 3. Dairesi 10.04.2012 tarih ve E:2010/7241, K:2012/1183 sayılı kararı
	Danıştay 4. Dairesi 24.05.2012 tarih ve E:2009/8328, K:2012/2051 sayılı kararı
	Danıştay 7. Dairesi 19.02.2015 tarih ve E:2011/7163, K:2015/844 sayılı kararı

Kaynak: Kararlar 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Danıştay Kararından Esas No: 2013/1 Karar No: 2018/1 (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan) alınmıştır. Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu içtihadın, Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir. Bu kararın yasal gerekçelerini ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığına atıfta bulunarak açıklamıştır.²⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararından çıkaracağımız sonuçlar şunlardır:

i) Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcu için kanuni temsilciler ve ortaklar hak-

kında takibat önceliği yoktur. Ancak bu kişilerle ilgili takibata başlamadan önce gerekli hukuki şartlar oluşmalı ve hukuki aşamalar geçilmelidir. Zaten kanuni temsilci ile ortak arasında takip aşamasında öncelik olmadığına dair karar veren dairelerde bu durumu kabul etmişlerdir. Öncelik sıralaması kanuni temsilci ile ortak arasında bulunmamakta ama şirket-kanuni temsilci, şirket-ortak arasında bulunmaktadır.

ii) Bu şart ve aşamalardan birincisi şirketin borç bilgilerinin ödeme emriyle usulüne uygun olarak şirkete tebliğ edilmesidir. Vergi alacağı'nın şirketten tahsil imkanının kalmadığının vergi dairesi tarafından ispatlanmasıdır. Bu ispatın en

²⁸ Danıştay Kararı Esas No: 2013/1 Karar No: 2018/1 (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan) 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete

²⁹ Danıştay Kararı Esas No: 2013/1 Karar No: 2018/1 (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan) 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmi Gazete

geçerli belgesi şirket hakkında yapılacak olan mal varlığı araştırmasıdır. Buna göre vergi dairesi şirketin ne kadar mal, alacak, hakları varsa bunun araştırmasını gerekli kurumlarla itibata geçerek ortaya koyacaktır. Örneğin, bir şirketin patent, marka, telif, maden işletmesi, radyo ve televizyon yayın hakkı bulunabilir. Bu durumda bu hakların kayıtlı bulunduğu yerlerle gerekli yazışmalar yapılarak şirketin mal varlığı sorgulanır. Aynı şekilde bir şirketin tapu siciline kayıtlı taşınmazları bulunabilir veya şirket motorlu taşıt araçlarına sahiptir. Gemi siciline kayıtlı gemileri ya da sivil havacılık genel müdürlüğünden hava taşıt bilgileri istenebilir. Bütün bu bilgiler günümüz otomasyon çağında vergi dairesi bilgisayar kayıtlarından sorgulanıp raporlanabilir. Bütün bu işlemlerden sonra vergi dairesi şirketin mal varlığının borcunu karşılayamayacağını kanıtlamış olur. Böylece amme alacağının kanuni temsilcilerin ve ortakların şahsi mal varlıklarından tahsil edilmesine karar verilir. Bu aşamadan sonra kanuni temsilci ve ortak hakkında takip sıralaması olmadığı için vergi dairesi alacağını güvence altına almak amacıyla aynı anda ikisine birden ödeme emri düzenleyebilir.

iii) Kanuni temsilci ve ortak ödeme emri düzenlenmesi aşaması son derece hassas bir konudur. Şöyle ki; yukarda değinilen Anayasa Mahkemesi kararından da anlaşılacağı üzere kanuni temsilci hakkında ödeme emri düzenlenirken kanuni temsilcilik döneminin tespiti tam ve doğru bir şekilde yapılması gerekir. Çünkü amme alacağının doğduğu dönemlerde yetkili olan eski kanuni temsilci, kasıt veya ihmallerine bakılmaksızın tahsil edilmemiş olan kamu alacağından sorumlu tutulamaz.³⁰

iv) Ortaklar hakkında ödeme emri düzenlenirken ise kanuni temsilci hakkında olduğu gibi böyle bir Anayasa Mahkemesi kararı olmadığı için öğretide tartışmalı da olsa mevcut geçerli olan yasal düzenlemeler çerçevesinde takibata devam edilecektir. Ancak ortakların da şirket giriş, çıkış tarihlerinin duraksamaya yer vermeyecek şekilde net olması gerekir.

v) Kanuni temsilci hakkında ödeme emre düzenlenirken dikkat edilecek bir diğer husus şirket amme borçlarının usul kanunundaki yerinin önemidir. Kanuni temsilci amme borçlarından sorumlu tutulurken VUK md. 10 mu? yoksa AA-TUHK mük. md.35'in mi? uygulanacağına karar verilecektir. Çünkü mükerrer 35. maddenin uygulama sahası, vergi dışındaki kamu alacaklarının şirketten tahsil edilmesine dayanır.³¹

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergilendirme yetkisi devletlerin en belirgin egemenlik gücü olarak gösterilir. Ülkemizde bu yetki kaynağını Anayasaya dayandırılarak kullanılmakta ve vatandaşlara vergi ödevi yüklenmektedir. Vergilendirme yetkisinin belirli hukuk düzeni içerisinde ve hukuk devleti ilkeleri doğrultusunda kullanılması esastır. Hukuk devleti perspektifinden; devletin kendisi için vazgeçilmez olan vergileri en az maliyetle en kısa yoldan toplama isteği ile bunları yaparken uymak zorunda olduğu hukuk devleti ilkeleri arasında nasıl bir denge kurulacaktır? konusu önemlidir. Vergi tekniği açısından değerlendirirsek; vergiyi doğuran olay ile verginin ödenmesi gereken zamandaki süre farklılığının olması kaçınılmaz ve olağandır. Her vergi kanunu verginin ne zaman doğacağını ve verginin ödeme zamanı hususunu

³⁰ Kadir AYYILDIRIM ve diğerleri. "Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Değerlendirilmesi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 408. 2015. s. 87

³¹ İknur KAYA. "Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştay'ın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme". Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 6. Sayı 1. 2020. s.146

kendi özel kanununda yer vermiştir. Hatta bir vergiyi doğuran olayın oluşması, verginin beyan edilme süresi ve beyanname üzerine tahakkuk edilen verginin ödeme süreleri de birbirinden farklı olabilir.

Türk vergi sisteminde genel itibarıyla vergi, beyan edilme süresi içinde ödenir. Örneğin; katma değer vergisi, kurumlar vergisi, kurum geçici vergi, gelir vergisi stopajı (muhtasar) vergileri beyan edilme süresi içinde ödenir. Bütün bu dönemler itibarıyla limited şirketlerde ortak ve kanuni temsilci değişikliği yaşanabilir. Bir verginin doğduğu dönemde şirkete ortak olan bir kişi beyan edilme süresi içinde ortaklıktan ayrılabilir. Diğer bir açıdan bakarsak beyan süresi içinde beyannamesini veren kanuni temsilci vade tarihi (son ödeme günü) bitmeden bu görevden ayrılabilir. Bu durumda verginin ödenmediği varsayımından hareketle vergi dairesi ile muhatap olacak kanuni temsilci kim olacaktır? Eski kanuni temsilci beyan yükümlülüğünü yerine getirmiş ancak vade tarihi geçmeden görevinden ayrılmıştır. Bu durumda yeni kanuni temsilci kendisinin sorumlu olmadığı bir dönemde vergi doğmuş, doğan vergi beyanname verilerek tahakkuk etmiş ancak vade tarihi itibarıyla verginin ödenmesinde alacaklı vergi dairesi ile muhatap olmak zorunda kalmıştır. Buradan hareketle hangi sorumlunun (ortak, kanuni temsilci) vergi kanunları karşısında hangi ödevle (maddi ödev, şekli ödev) ya da hangi yükümlülük ile sorumlu tutulacağının belirgin olması gerekir. Bu noktada devlet kamu alacağını sürüncemeye bırakacak düzeye gelmeden önce tahsilini sağlamak için gerekli hukuki ve idari çözümler üretmelidir.

Limited şirketin kanuni temsilcisi hakkında yapılan takibat ister 213 sayılı Kanun kapsamındaki vergi alacakları için yapılsın, isterse 6183

sayılı Kanun kapsamındaki alacaklar için yapılsın, takibatın ilk aşaması olan ödeme emrinin düzenlenmesi 6183 sayılı Kanuna göre düzenlenecek ve usulüne göre yapılan tebligat ile başlayacaktır. Görüleceği üzere ister 213 sayılı Kanun kapsamında bir alacak olsun isterse 6183 sayılı Kanun kapsamında bir alacak olsun, her nevi kamu alacaklarının takip, tahsil, icra/haciz gibi işlemleri 6183 sayılı Kanuna göre yürütülmektedir.³² Alacağın kapsamı, kaynağı farklı fakat takibatı tek bir kanunla uygulandığı için idare ve mükellef arasında uyumsuzluklar doğması doğaldır.

Ülkemizde vergi toplama görevi Gelir İdaresi Başkanlığı altında faaliyet gösteren vergi daireleri aracılığıyla yürütülmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamından olmayan alacakların takip ve tahsili de vergi dairesi aracılığıyla yapıldığı bilinmektedir. Örneğin, nüfus para cezası, askerlik para cezası, adli mahkeme para cezası, trafik para cezası gibi cezalar VUK kapsamında sayılmazken (6183 sayılı kanun kapsamındadır) bu alacakların takip, tahsilatı, ödeme emri gönderilmesi vergi daireleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Buna göre 6183 sayılı Kanun gibi genel bir takip usul kanunu yerine vergi dairesi aracılığıyla yürütülen bütün alacakları için ayrı bir takip, tahsil usul kanunun çıkartılması kanun karmaşasını giderebilir. Buradan hareketle limited şirketlerin hangi amme borçlarının VUK kapsamında olduğu, hangilerinin AATUHK kapsamında olduğunun tespit edilmesi ve buna göre ödenmeyen şirket borçları için kanuni temsilcilere hangi kanun hükmünün uygulanması gerektiği karmaşası ortadan kalkacaktır. Çünkü vergi dairesi aracılığıyla yürütülen bu alacakların takibi tek bir kanunda birleştiğinden gerek idare gerekse yargı çevrelerince olayın çözülmesi daha anlaşılır ve hızlı olabilir.

³² Eyyüp İNCE. "Anayasa Mahkemesinin Kanuni Temsilcilerin Cebri Takibine İlişkin Yasal Düzenlemeyi İptal Etmesi ve Ortaya Çıkacak Özellikli Durumlar". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 405. 2015. s.70

Vergi kanunlarında yapılan düzenleme ile yetinilememeli olaya bütüncül bir bakış açısı katarak Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu gibi diğer kanunlarda da yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Örneğin, şirketlerin daha profesyonel yönetim anlayışı ile yönetilmesini sağlayacak tedbirler getirilebilir. Vergi dünyasında çok sık karşılaşılan bir durum olan vergi kaçırmak maksadıyla kurulan şirketlerin temsilcileri genelde malvarlığı bulunmayan kişiler arasından seçildiği unutulmamalıdır.³³ Böylelikle kötü niyetli kişilerin hem ticari hayata hem de kamu maliyesine olan zararı en aza indirgenebilir. Sorunun yasal tarafının hem devletin egemenlik hakkını kullanarak koyduğu vergilerin kamu maliyesi kalitesini güçlendirecek şekilde tahsil edilmesini sağlamak hem de vatandaşların anayasadan ve uluslararası sözleşmelerden doğan haklarını koruyacak biçimde güçlü bize zemine oturtulmasıdır. Lakin şu önemli noktayı da gözden kaçırmamak gerekir ki devlete yüklenen görevler son yaşanan pandemi nedeniyle eskiye nazaran daha da artmıştır. Artan görevlerin ifası için devletin personele, mal ve hizmet alımına ihtiyacı vardır. Bu ihtiyaçların karşılanması için en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Kamu maliyesi çatısını oluşturan kamu harcamaları gün geçtikçe artarken kamu gelirlerinin ise kalitesinin düştüğü gözlemlenmiştir. Bu itibarla devlet için her dönemde vazgeçilmez bir gelir kaynağı olan vergilerin toplanmasında, genişletilmesinde idarenin kanunlarla yetkilendirilmesi olağandır. Zaten yukarıda yer verilen Anayasa Mahkemesi kararının karşı oy açıklamalarında da bunu görmekteyiz. Karşı oy açıklamalarında özetle; kamu alacaklarının devlet için hayati önem taşıması nedeniyle kamu alacağının güvenceye almak ve sürüncemede kalmasını önlemek bakımından kanuni temsilciler için

müteselsil sorumluluk öngörmesinde Anayasa'ya aykırı bir durumun olmadığından bahsedilmiştir. Karşı oy kullanan üyelerin açıklamasından kanuni temsilcilerin kendilerine yasada yüklenen görev ve ödevleri yerine getirdikleri zaman müteselsil sorumluluk içeren kanun maddesiyle muhatap olmayacakları gibi şirketin amme borçlarından dolayı öncelikle kendi malvarlığıyla sorumlu olduğunu belirterek kanuni temsilcinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin kamu yararı ile kanuni temsilcinin mülkiyet hakkı arasında gözetilmesi gereken adil dengenin kurulduğu düşüncelerini taşıdığını anlıyoruz. Konunun idari çözümlerine değinecek olursak; vergi dairelerinin borçlu mükellefler hakkında takibata ilişkin operasyonel hızları, personel iş yapış süreçlerinde verimliliği artıracak uygulamalar geliştirilebilir. Ayrıca tüzel kişiler için bir risk takip sistemi kurularak bir alacağın zamanaşımına uğratmadan, sürüncemede kalmayacak düzeye gelmeden önce vergi dairesi erken uyarı sistemleri ile takibata başlayabilir. Bunun için yeterli personel istihdamı da sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- ALTAŞ, S. (2019). *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme*. Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Ankara.
- AYYILDIRIM, K., DEMİRLİ, Y., AYYILDIZ, Y. (2015). "Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Değerlendirilmesi". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 408.

³³ Tamer BUDAK ve Selami ER. "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi". İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt. 4. Sayı. 2. 2013. s.84.

- BAY, H. (2020). "Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 376.
- BUDAK, T. ve ER, S. (2013). "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi". İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 4. Sayı 2.
- CANDAN, T. (2007). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- DENİZ, M. (2019). *Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları*. Yetkin Yayınları. Ankara.
- DİLİÇİKİK, A. (2015). "Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 407.
- GERÇEK, A. (2005). "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi". Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 54. Sayı 3.
- GÖZLER K. (2008). *Hukukun Temel Kavramları*. Ekin Basım Yayın Dağıtım. Beşinci Baskı. Bursa.
- GÜLÇİÇEK, B. (2015). "Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları". Vergi Raporu Dergisi. Sayı 189.
- GÜNGÖR, M. (2016). *Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergi Hukukundaki Sorumluluğunun 5766 Sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ankara.
- İNCE, E. (2015). "Anayasa Mahkemesinin Kanuni Temsilcilerin Cebri Takibine İlişkin Yasal Düzenlemeyi İptal Etmesi ve Ortaya Çıkacak Özellikli Durumlar". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 405.
- KAYA, İ. (2020). "Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştay'ın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme". Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt 6. Sayı 1.
- NARTER R. (2015). "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun Mükerrer 35'inci Maddesinde Yer Alan Bazı Fıkraların Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali Üzerine Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirme". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 410.
- ORGAN, İ. ve CEYHAN SEVİNÇ C. (2019). "Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ve Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları". Maliye Dergisi, Sayı 177.
- ÖZEL, Ç. ve BURKÇİN E. (2020). "Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Hukuki Niteliği ve Kapsamı". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 382.
- PEHLİVAN, O. (2010). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Derya Kitabevi. Trabzon.
- TEKİN, A. (2013). *Vergi Yargı Hukuku*. Meta Basım Matbaacılık. Kütahya.
- YAVUZ M. (2017). "Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu". Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 345.

Yasalar

- 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Nisan 2020
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Nisan 2020.
- 5766 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Nisan 2020.

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Nisan 2020.
- 4108 Sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim tarihi: 07 Nisan 2020.

Anayasa Mahkemesi Kararları

- Anayasa Mahkemesi'nin 28.04.2011 tarih ve E.2009/39, K.2011/68 Sayılı kararı (15.10.2011 tarih ve 28085 Sayılı Resmî Gazete)
- Anayasa Mahkemesi Başvuru Numarası, 2015/4255, Karar Tarihi 09/06/2020 (15.09.2020 tarih ve 31245 Sayılı Resmî Gazete)
- Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 Karar tarihli ve E. 2014/144, K. 2015/29 (3.4.2015 tarih ve 29315 Sayılı Resmî Gazete)

Danıştay Kararı

- Danıştay Kararı Esas No: 2013/1 Karar No: 2018/1 (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulundan) 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmî Gazete

Tebliğler ve İç Genelgeler

- Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 30/6/2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmî Gazete
- 18/10/2016 tarihli ve 2016/5 Seri No.lu ile 17/01/2018 tarihli ve 2018/1 Seri No.lu Uygulama İç Genelgeleri

İnternet Kaynakları

- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (<https://sozluk.gov.tr>). Erişim tarihi: 23 Mart 2021.
- ERNST&YOUNG. 100 Soruda Limited Şirketler. (<https://www.vergidegun-dem.com/documents/10156/98c3fe-fa-91a8-4299-9f9c-8a58ab888bb5>). Erişim tarihi: 07 Nisan 2021.