

# Yargı Kararları Bağlamında Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin VUK ve AATUHK Kapsamındaki Sorumlulukları<sup>1</sup>

**Zümre Ercan**

[zumreercan@kku.edu.tr](mailto:zumreercan@kku.edu.tr) Kırıkkale University, orcid.org/- 0000-0002-3753-0449,

**Seyfi Yıldız**

[seyfiyildiz@hotmail.com](mailto:seyfiyildiz@hotmail.com) Kırıkkale University, orcid.org/- 0000 0002 2382 4454

## Abstract

*In Turkey, if the tax debts of joint-stock and limited companies cannot be paid, the responsibility of their legal representatives is regulated by Article 35 of the Law No. 6183 on the Collection Procedure of Public Receivables and Article 10 of the Tax Procedure Law No. 213. This thesis examines the tax responsibilities of legal representatives in detail, highlighting the differences between these two regulations. Additionally, the amendments and additions made by the Law No. 5766 are evaluated. The Tax Procedure Law adopts a fault-based liability, while the Law No. 6183 provides for strict liability. The legal boundaries and practical issues of the responsibility of legal representatives are discussed in light of Council of State decisions. The study aims to evaluate the tax responsibilities of legal representatives both theoretically and practically and propose solutions to practical issues. Additionally, it analyzes the scope of companies' responsibilities for tax debts and the legal processes involved in their collection.*

**Keywords:** Joint-Stock Company, Limited Company, Law on the Collection Procedure of Public Receivables, Tax Procedure Law, Responsibility

**JEL Codes:** K34, K39.

## Öz

*Türkiye'de anonim ve limited şirketlerin vergi borçlarının ödenememesi durumunda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanun'un (VUK) mükerrer 35. maddesi ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile düzenlenmiştir. Bu tez çalışması, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunu, bu iki düzenlemenin farklılıkları çerçevesinde ayrıntılı olarak incelemektedir. Ayrıca, 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ve eklemeler değerlendirilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) kusura dayalı, 6183 sayılı Kanun'da ise kusursuz sorumluluk esas benimsenmiştir. Danıştay kararları ışığında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki sınırları ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ele alınmıştır. Çalışma, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğunu teorik ve pratik açıdan değerlendirerek, uygulamadaki sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, şirketlerin vergi borçlarıyla ilgili sorumluluklarının kapsamı ve bu borçların tahsilindeki hukuki süreçler analiz edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Anonim Şirket, Limited Şirket, AATUHK, VUK, Sorumluluk **Anahtar Kelimeler:** Refah Devleti, Sosyal Politika, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Sürdürülebilirlik

Etik kurul izni gerekmemektedir.

e-ISSN 2687-4563

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/auife>



## Research Article

Received: 24.10.2024

Revised: 30.10.2024

Accepted: 30.10.2024

To cite this document:

Ercan, Z. & Yıldız, S. (2024) Yargı Kararları Bağlamında Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin VUK ve AATUHK Kapsamındaki Sorumlulukları, *Anadolu University Journal of Faculty of Economics*, 6 (2), 46-57

<sup>1</sup> Bu makale, "Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin VUK ve AATUHK Çerçevesinde Değerlendirilmesi: Danıştay Kararları İncelemesi" başlıklı tezden türetilmiştir.

## 1. Giriş

Vergi hukuku, modern devletlerin mali yapılarını anlamak açısından kritik bir öneme sahiptir. Vergi hukukunun işleyişi, devletin mali ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda, "sorumluluk" ve "temsil" kavramları, vergi hukukunun temel unsurları arasında yer almaktadır.

Vergi hukuku, bireylerin ve kurumların devlete karşı olan mali yükümlülüklerini düzenlemektedir. Bu yükümlülükler, doğrudan vergi borçlarından kaynaklanabileceği gibi, dolaylı yükümlülükler şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Özellikle sermaye şirketleri bağlamında, kanuni temsilcilerin vergisel sorumlulukları, şirketlerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme sürecinde merkezi bir öneme sahiptir. Vergi hukukunda, özellikle sermaye şirketleri gibi tüzel kişiliklerin vergisel işlemlerinde, kanuni temsilcilerin rolü büyük önem taşımaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu detaylandırıldığında, VUK kusura dayalı sorumluluk esasını alırken, AATUHK kusursuz sorumluluk öngörmektedir. Anayasa Mahkemesi (AYM) ve Danıştay kararları ışığında kanuni temsilcilerin sorumluluğunun hukuki sınırları ve uygulamadaki sonuçları değerlendirilmektedir.

Anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin vergi borçları bakımından sorumluluğu ele alındığında, bu şirket türlerinde, kanuni temsilcilerin vergi borçları ile ilgili yükümlülüklerinin kapsamı, uygulamadaki etkileri ve hukuki süreçler önem arz etmektedir. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde ise yöneticiler, şirket adına vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumludurlar.

Bu çalışma, sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilerin vergi borçlarının tahsilatındaki sorumluluklarını kapsamlı bir şekilde ele alarak, hukuki dayanaklarını, uygulamadaki sorunları ve çözüm önerilerini sunmayı amaçlamaktadır. Kanuni temsilcilerin vergi borçlarının ödenmesindeki rolü ve sorumluluklarının hukuki çerçevesinin belirlenmesinde önemli bir referans kaynağı olması beklenmektedir. Vergi hukukunun temel prensipleri olan adalet, eşitlik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının daha iyi anlaşılması ve uygulanması, vergi yükümlülüklerinin adil ve etkin bir şekilde yerine getirilmesine katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

## 2. Vergi Hukukunda Sorumluluk ve Temsil Kavramları

Vergi hukuku, modern devletlerin temel yapı taşlarından biridir ve bu hukuk dalının işleyişi, devletin mali ihtiyaçlarının karşılanmasında kritik bir rol oynar. Vergi hukukunun temel amaçlarından biri, vergi yükümlülüklerinin adil ve etkin bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, "sorumluluk" ve "temsil" kavramları, vergi hukukunun en önemli unsurları arasında yer alır.

### 2.1. Vergi Hukukunda Sorumluluk

Vergi hukuku, vergi yükümlülüğünün mahiyeti, vergi borcunun oluşumu ve sona ermesiyle ilgili kuralları içerir ve devlet ile vergi yükümlüsü arasındaki ilişkide devlet egemenlik yetkisini kullanır. Bu sebeple, vergi hukuku kamu hukukunun bir dalı olarak kabul edilir. (Öncel vd., 2020:3).

Anayasa'nın 73. maddesi, herkesin ödeme gücüne göre vergi vermekle sorumlu olduğunu belirtmektedir. Vergi hukukunda, vergi yükümlüsü ve sorumlusu kavramları önemlilik arz etmektedir; yükümlü vergi borcunu ödeyen kişi, sorumlu ise ödemediği sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu, vergi tahsilat sürecini kolaylaştırmak ve hızlandırmak için kullanılmaktadır.

Vergi yükümlülüklerinin etkin ve maliyeti düşük bir şekilde tahsil edilmesini, vergi alacaklarının korunmasını veya vergi görevlerinin eksiksiz ve yanlış olmayacak bir biçimde yerine getirilmesini temin etmek amacıyla, vergi mevzuatında öngörülen hallerde, asıl mükellefle birlikte ya da onun adına vergi ödemesinden üçüncü şahıslar da yükümlü olabilmektedir. Bu bağlamda, asıl mükellefin vergi borcuna ilişkin olarak alacaklı vergi idaresi karşısında vergi kesintisi yaparak ödeme, vergi borcunu kendi varlıklarından ödeme veya atanan özel görevleri yerine getirme yükümlülüğüne sahip kişi, vergi sorumlusu olarak adlandırılmaktadır. Vergi mevzuatı çerçevesinde, vergi sorumlusu sıfatıyla kişilere atfedilen yükümlülüklerin bütünü, vergi sorumluluğu kavramı altında toplanabilir (Sarılı, 2004:42).

Sorumlunun görevleri, yükümlünün sadece maddi kazanımlarına ya da şekli yükümlülüklerle ilişkin olmakla kalmayıp, her iki alanı da kapsayıcı niteliktedir. Örneğin, yükümlünün Türkiye'de bir ikametgahı, iş yeri, kanuni veya iş merkezi bulunmaması durumunda, katma değer vergisi beyannamesinin vergi kesintisi yapma sorumluluğu olan kişiler tarafından sunulması gerektiğini belirten düzenleme (KDVK. m. 40/2), bu bireyler için hem şekli hem de maddi görevlerin ifasını zorunlu kılar. Aynı şekilde, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcileri de temsil ettikleri kişiler adına maddi ve şekli tüm görevleri yerine getirme sorumluluğuna sahip olmaktadır (Öncel vd., 2020:80).

## 2.2. Vergi Hukukunda Temsil

Vergi hukukunda, kanuni temsilcilerin mükellef veya vergi sorumluları adına üstlendikleri vergi yükümlülüklerinden dolayı şahsen sorumlu tutulmaları, vergi hukukunun özgünlüğünü yansıtan bir durumdur. Türk Borçlar Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, özel hukukta genel olarak, temsilcinin temsil ettiği kişi adına gerçekleştirdiği hukuki işlemlerden dolayı sorumluluk doğrudan temsil edilene aittir. Ancak vergi hukukunda, temsilcilerin mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili yaptıkları veya yapmaktan kaçındıkları işlemler nedeniyle idare karşısında bizzat sorumlu oldukları bir yapı söz konusudur (Öner, 2019:67).

Tüzel kişilikler, küçükler, kısıtlılar veya vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan yapılar yükümlü veya sorumlu hale geldiklerinde, bu yükümlülükler ilgili kişilerin kanuni temsilcileri, idarecileri veya temsilcileri tarafından ifa edilmektedir (VUK, md. 10). Belirtilen yükümlülüklerin ihlali sonucu, mükellefler veya vergi sorumluları adına tahsil edilemeyen vergiler ve ilgili alacaklar, ihmalde bulunan kişilerin mal varlıklarından tahsil edilebilir. Bu düzenleme, Türkiye'de ikametgahı veya iş merkezi bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri için de geçerli olmaktadır. Temsilciler veya yöneticiler, bu şekilde ödedikleri vergileri asıl mükelleflerden talep etme hakkına sahip olmaktadır. (VUK, md. 10/2,3). Ayrıca, VUK'un cezaları düzenleyen 333. maddesinde, tüzel kişilerin vergi kanunlarına aykırı faaliyetlerinden kaynaklanan cezaların tüzel kişi adına kesileceği belirtilmiştir, bu durum kanuni temsili kapsamaktadır.

Anayasa'nın 48. maddesi, bireylere sözleşme yapma özgürlüğü tanımakta; bu, tarafların sözleşme yapma, karşı tarafı seçme, sözleşmenin içeriğini ve şeklini

belirleme, mevcut sözleşmeyi değiştirme veya sonlandırma hakkını içermektedir. VUK'un 8. maddenin üçüncü fıkrası, vergi kanunlarında öngörülen istisnalar dışında, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu ile ilgili özel anlaşmaların vergi dairelerini bağlamayacağını belirtmektedir. Bu hüküm, bireyler veya kurumlar arasında yapılan anlaşmaların, vergi yükümlülükleri açısından vergi idaresi tarafından dikkate alınmayacağını ifade etmektedir. Yani, vergi mükellefiyeti veya sorumluluğu konusunda yapılan özel anlaşmalar, vergi daireleri için hukuki bir bağlayıcılık taşımamaktadır.

Danıştay'ın çeşitli kararları, özel sözleşmelerin vergi yükümlülükleri üzerindeki etkisini sınırlayan niteliktedir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi'nin 1987'deki kararında, vergi yükümlülükleri ile üçüncü kişiler arasındaki sözleşmelerin, vergi yükümlüsünün vergi kanunları karşısındaki durumunu değiştiremeyeceği belirtilmiştir. Bu karar, vergi hukukunda özel sözleşmelerin vergi yükümlülükleri üzerinde sınırlı etkiye sahip olduğunu ve vergi idaresinin, sözleşmelerden bağımsız olarak mükellef ve vergi sorumlularını doğrudan muhatap alabileceğini göstermektedir.

### 3. Vergi Hukukunda Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

Genel olarak, borç ilişkileri nispi olmakta ve alacaklılar, yalnızca kendilerine borçlu olan kişilerden alacaklarının ödenmesini talep edebilmektedir. Ancak, borç ilişkisinin bir tarafı idare olduğunda ve borcun nedeni kamu alacağı ise, bu durum farklı bir boyut kazanmaktadır. Kamusal yetkilerle donatılmış olan idare, belirli koşullar altında, asıl kamu borçlusunun yanı sıra, bu kişilerin kanuni temsilcilerinden de kamu alacağını tahsil etme yoluna gidebilmektedir. İdarenin bu yetkisi, belirli şartlara bağlı olup bu şartlar gerçekleştiğinde, idarenin söz konusu yetkiyi kullanması mümkündür. Bu yetkiye dair yasal düzenlemeler, kamu alacağının doğuş nedenine bağlı olarak, 6183 sayılı AATUHK'un 35 ve mükerrer 35. maddeleri ile 213 sayılı VUK'un 10. maddesinde yer almakta ve bu maddelerin uygulanış şekli Tahsilat Genel Tebliği ile açıklanmaktadır (Bilici, 2019).

#### 3.1. Vergi Usul Kanununa Göre

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 1. ve 2. maddeleri, vergi ve vergiye bağlı alacakların hangi durumlar için geçerli olduğunu tanımlamaktadır. VUK'un 1. maddesi, genel bütçeye dahil olan vergiler, resimler ve harçlar ile il özel idareleri ve belediyelere ait vergi, resim ve harçların VUK hükümleri altında olduğunu belirtir. Ayrıca, bu vergilere bağlı ek vergi, resim ve zamların da VUK kapsamında olduğunu ve kaldırılan vergi, resim ve harçlar için de VUK hükümlerinin geçerli olduğunu açıklar. 2. madde ise Gümrük ve Tekel vergilerinin VUK kapsamı dışında olduğunu ifade eder. Bu bağlamda, Gümrük ve Tekel vergileri dışındaki vergi, resim ve harçlar ile ilgili sorumluluklar için VUK hükümleri; Gümrük ve Tekel vergileri için ise AATUHK hükümleri uygulanmaktadır.

VUK'un 10. maddesi, kamu alacaklarının tahsilatı ile ilgili kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu madde, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde belirtilen kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, VUK kapsamındaki kamu alacakları için uygulanamayacağını ve bu durumda VUK'un 10. maddesinin devreye gireceğini belirtir.

VUK'un 10. maddesi, tüzel kişiliği olmayan kurumlar, küçükler ve kısıtlılar gibi özel durumdaki mükellefler veya vergi sorumluları adına vergisel yükümlülüklerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gerektiğini hükme bağlar. Bu maddede, kanuni temsilcilerin bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri durumunda, mükellef veya vergi sorumlularının mal varlığından tahsil edilemeyen vergi ve ilgili alacakların, yükümlülükleri ihlal eden kanuni temsilcilerin mal varlığından tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu sorumluluk, kanuni temsilcinin görevlerini ihmal etmesi sonucu ortaya çıkan bir yükümlülüktür ve kanuni temsilcilik görevi süresince geçerlidir; bu süre, kanuni temsilcinin görevinin başladığı tarih ile sona erdiği tarih arasındaki vergilendirme dönemlerini kapsar. Kanuni temsilcinin sorumluluğu, görev süresi boyunca yapılan ihallerle sınırlıdır ve görev süresi sonrasında şirketin vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı sorumlu tutulamaz. Bu sorumluluk hem vergi alacaklarını hem de vergi cezalarını kapsar ve kusura dayalıdır. Kanuni temsilci, vergi davasında kusursuz olduğunu kanıtlayarak bu sorumluluktan kurtulabilir (Turan, 2017).

Tüzel kişiliklerin kanuni temsilcileri, vergilendirmeye ilgili görevlerini ihmal ettiklerinde ve bu yüzden tüzel kişinin mal varlığından vergi ve ilgili alacakların tahsil edilememesi durumunda, söz konusu borçlar kanuni temsilcinin şahsi mal varlığından tahsil edilir. Bu süreçte, kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinin varlığı aranmaz; yalnızca vergilendirme görevlerinin yerine getirilmemesi ve alacakların tüzel kişilikten tahsil edilememesi durumu yeterlidir. Bu tür bir tahsilat gerçekleştirildiğinde, kanuni temsilcilerin ödedikleri miktarlar için tüzel kişiliğe başvurma ve rücu etme hakları bulunmaktadır (Gürgür ve Yeşilyurt, 2003).

VUK'un 10. maddesi, kanuni temsilcilere vergi ile ilgili çeşitli yükümlülüklerin yerine getirilmesi görevini vermektedir. Bu yükümlülükler arasında işe başlama, adres ve iş değişikliği bildirimleri, işi bırakma, defter tutma, belge düzenine uyum, envanter ve sayım beyanı, vergi karnesi edinme, defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı gibi konular VUK'ta detaylandırılmıştır. Kanuni temsilcilerin bu görevleri ihmal etmeleri durumunda, mükellefler veya sorumlular adına tahsil edilemeyen veya zamanaşımına uğrayan vergi ve ilgili alacaklar, görevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden talep edilir.

Kanuni temsilcilerin, VUK kapsamındaki borçlar için asıl borçluya karşı sorumlu tutulabilmelerinin temel koşulu, vergi ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesidir. Bu bağlamda, AATUHK hükümlerinden farklı olarak, VUK'un 10. maddesi gereğince kanuni temsilcilerin sorumluluğu, vergilendirmeye ilgili görevlerin ihmal edilmesine dayanan kusurlu bir sorumluluktur. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, yalnızca temsil ettikleri süre ve görevlerle sınırlıdır ve asıl borçludan tahsilatın imkansız olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Tüzel kişinin tasfiye durumu, kanuni temsilcilerin önceki sorumluluklarını etkilemez (Bilici, 2019).

VUK 10. maddesi, kanuni temsilcilerin temsil ettikleri kişilerin vergi ve vergiye bağlı borçlarından sorumlu tutulabileceğini belirtirken, VUK'un ceza hükümleri başlıklı 333. maddesinin 2. fıkrası ile bu sorumluluk, tüzel kişilerin vergi cezalarını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. 333. maddenin birinci fıkrası, tüzel kişilerin yönetim ve tasfiyesi sırasında vergi kanunlarına aykırı davranışlar sonucu ortaya çıkan vergi cezalarının tüzel kişiye kesileceğini ifade eder (VUK, md. 333). Vergi kanunlarına aykırı davranışlar, genellikle tüzel kişinin kanuni temsilcileri tarafından gerçekleştirilir. Ancak,

cezanın tüzel kişi adına kesilmesi durumunda, eğer tüzel kişinin mal varlığından bu ceza tahsil edilemezse, kanuni temsilcinin kendi eylemleri nedeniyle tüzel kişi adına kesilen vergi cezası için sorumluluğu ortaya çıkmış olacaktır (Candan, 2006:92).

VUK'un bazı hükümleri, vergi cezalarının bazı durumlarda temsil edilenin yerine doğrudan kanuni temsilcinin adına kesilmesini öngörmektedir. VUK'un 331. maddesi, vergi yükümlülüklerinin ihlali sonucu ortaya çıkan eylemlerin, bu yükümlülükleri yerine getiren kişiye ait olduğunu belirtir. Bu bağlamda, eğer vergi kanunlarına aykırı bir eylem gerçekleşirse ve bu eylem vergi ödevlerini yerine getiren kanuni temsilci tarafından yapılmışsa, vergi cezası doğrudan kanuni temsilcinin adına kesilir. Bu uygulama, cezaların kişiselliği ilkesiyle uyumludur. Örneğin, veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilciler, temsil ettikleri kişiler adına vergi yükümlülüklerini yerine getirirken vergi kanunlarına aykırı davranırlarsa, doğrudan kendilerine vergi cezası kesilebilir (VUK, md. 332). Benzer şekilde, VUK'un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık eylemleri ve bu eylemlere katılanlar için öngörülen hapis cezaları da eğer eylemler tüzel kişinin kanuni temsilcisi tarafından gerçekleştirilmişse, bu temsilcilere kesilir (VUK, md. 333/3).

VUK 333. maddesinin ikinci fıkrası, kanuni temsilcilerin sorumluluğu altına giren vergi cezalarının, tüzel kişi adına kesilen VUK kapsamında yer alan vergi ziyai cezaları, genel ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır.

Bir başkasının vergi kaçırma eylemine kanuni temsilcinin doğrudan veya manevi olarak katılması, tüzel kişilerin doğrudan gerçekleştiremeyeceği eylemler arasındadır. Bu tür eylemler sadece kanuni temsilciler tarafından yapılabilecek özelliktedir. Örneğin, şirketin faturalarını kullanarak yanıltıcı belge düzenleyen kanuni temsilcinin bu eylemi, şirket tüzel kişiliğine atfedilemez. Kanuni temsilci, kendi iradesiyle gerçekleştirdiği bu eylemin sonuçlarına kişisel olarak katlanmalıdır. Bu nedenle, VUK'un 344. maddesinin üçüncü fıkrasında öngörülen ceza, eylemi gerçekleştiren kanuni temsilci adına kesilmelidir (Candan, 2006:93).

### 3.2. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre

6183 sayılı kanunun Mükerrer 35. maddesi, tüzel kişilikleri olmayan kurumlar, küçükler ve kısıtlılar gibi özel durumdaki mükelleflerin mal varlıklarından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği öngörülen kamu alacaklarının, bu grupların kanuni temsilcileri veya idarecilerinin şahsi mal varlıklarından tahsil edilmesini öngörür. Bu düzenleme, kamu alacaklarının tahsilatında, alacakların tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilcilerin ve idarecilerin sorumluluğunu hukuki bir zemine oturtmaktadır.

4108 sayılı kanunun 2'nci maddesinin mükerrer 35'inci maddesinin gerekçesi olarak; VUK 10. maddesi, tüzel kişilikleri olmayan kurumlar, küçükler, kısıtlılar, vakıflar, cemaatler ve Türkiye'deki yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri gibi özel durumdaki mükellefler veya vergi sorumluları adına, bu gruplara düşen vergisel yükümlülüklerin kanuni temsilcileri ve idareciler tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılar. Bu görevlerin ihmal edilmesi durumunda, mükellefler veya sorumlular adına tahsil edilemeyen vergi ve ilgili alacaklar, görevlerini yerine getirmeyenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edilir. Bu hüküm, tüzel kişiliklerin kanuni temsilcilerinden, vergi ve ilgili alacakların tahsilatı için 6183 sayılı Kanun'un cebri icra hükümleri uygulanarak takip edilmesini sağlar. Ancak, VUK kapsamı dışında kalan bazı özel alacak türlerinin

kanuni temsilcilerden tahsilatı konusunda Danıştay'ın verdiği kararlar, bu alacakların takibinde 213 sayılı Kanun'un uygulanamayacağını belirtmiştir. Bu durum, idareye pratik bir zorluk çıkarırken, 6183 sayılı Kanun'a Mükerrer 35. madde eklenerek, bu tür alacakların kanuni temsilcilerden tahsilini sağlamak ve bu şahısların VUK kapsamındaki alacaklarda olduğu gibi diğer kamu alacaklarının ödenmesinden de sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır.

6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesi, VUK dışındaki kamu alacakları için kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenler ve VUK kapsamındaki ve dışındaki tüm kamu alacakları için geçerlidir. VUK'un 10. maddesi özel bir hüküm olarak, VUK kapsamındaki alacaklar için öncelikle uygulanır. Kanuni temsilcilere yönelik takip, borcun niteliğini ve tahsilat gerekliliğini belirten ödeme emri ile başlar ve kanuni temsilciler belirli durumlarda yargıya başvurma hakkına sahiptir. Asıl borçluya ödeme emri gönderilmeden kanuni temsilciye yönelik bir ödeme emri düzenlenemez. Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir ve borcun ödeme süresi 6183 sayılı Kanun'un 37. maddesiyle belirlenir. Borç, belirlenen sürede ödenmezse dava yoluna gidilebilir ve borçluluğun durumu mahkeme kararıyla netleşir (Coşkun, 2021:72).

Sermaye Şirketlerinde Kanuni temsilcilerin 213 Sayılı VUK ve 6183 Sayılı AATUHK Açısından Sorumluluğunun İncelenmesi

#### Anonim Şirket

Anonim şirketlerin kamu borçlarından dolayı ortakların sorumluluğu, özel hukuk borçlarına benzer şekilde düzenlenmiştir. Bu nedenle, anonim şirketin vergi ve sigorta primi gibi kamu borçlarından dolayı pay sahiplerinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Başka bir deyişle, pay sahiplerinin sorumluluğu, sermaye koyma borcunu yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın, AATUHK hükümleri kapsamında değerlendirilemez.

Ancak, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin kamu borçlarından sorumluluğu, pay sahiplerinin sorumluluğundan farklıdır. Tüzel kişilerin mal varlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının, kanuni temsilcilerin şahsi mal varlığından tahsil edileceği açıkça belirtilmiştir. Yönetim kurulu genellikle bu kanuni temsilcilerden oluşmaktadır. Bu nedenle, yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu borçları dolayısıyla, şirket mal varlığından tahsil edilemediği durumlarda, şahsi mal varlıklarıyla sınırsız ve müteselsil olarak sorumlu olabilirler.

Ancak, yönetim kurulu, Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (YTTK) 370'inci maddesi uyarınca, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdüre devredebilir. Bu durumda, kamu alacakları devredilen kişilerin şahsi malvarlıklarından tahsil edilir ve diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında bir işlem yapılmaz. Bununla birlikte, temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu ikincil planda kalmaktadır. (Yavuz, 2013:135). Bu konuda 2020 tarihinde verilmiş 2016/3777 E., 2020/5304 K., sayılı Danıştay kararında; Davacı, eski ortağı olduğu şirketin vergi borçları nedeniyle kendisine ait araca uygulanan haczin kaldırılmasını talep etmiştir. İlk Derece Mahkemesi, anonim şirketlerde kanuni temsilcilerin şirket borçlarından sorumlu olduğunu, ancak anonim şirket ortaklarının borçlardan sorumlu olmadığını ve bu nedenle haciz işleminin hukuka aykırı olduğunu belirterek davayı kabul etmiştir. Bölge İdare Mahkemesi, davacının belirli bir dönemde şirketin imza yetkili ihracat müdürü olarak sorumlu olduğunu belirlemiş ve haczin bu döneme ait borçlar için geçerli

olduğunu, ancak diğer dönemler için hukuka aykırı olduğunu ifade ederek, istinaf başvurusunu kısmen kabul etmiş ve kısmen reddetmiştir. Danıştay ise, davacının anonim şirket ortağı sıfatıyla takip edilmesinin kanunen mümkün olmadığını ve bu nedenle e-haciz işleminin hukuka aykırı olduğunu belirterek, ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır (Danıştay, 2020).

### VUK Kapsamında Kanuni Temsilci

Anonim şirketlerde, temsil ve yönetim yetkisine sahip olan yönetim kurulu üyeleri, şirketin kanuni temsilcisi olarak vergi sorumlusu sıfatını taşımaktadırlar. VUK'un 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, şirketin beyanname verme, kayıt ve belge düzenlemesi gibi işler ile sonuç olarak vergi borcunun şirketin malvarlığından ödenmesi gibi görevler, vergi sorumlusu sıfatıyla yönetim kurulu tarafından yerine getirilmesi gereken görevlerin başında gelmektedir. VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu, 5'inci maddenin metninde kasıt veya ihmal ifadelerinin bulunmamasının nedeninin, ispat yükünün idare lehine değişmesi olduğu savı, öğretide ve yargı kararlarında genellikle kabul edilmektedir (Candan, 2006:108). Bu konuda yardımcı olacak 2019/6853 E., 2022/4712 K., sayılı Danıştay kararında; davacı, eski ortağı olduğu şirketin vergi borçları nedeniyle adına kayıtlı araca uygulanan haczin kaldırılmasını talep etmiştir. İlk Derece Mahkemesi, anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin şirket borçlarından sorumlu olduğunu, ancak anonim şirket ortaklarının bu borçlar nedeniyle takip edilemeyeceğini ve haciz işlemlerine maruz kalamayacağını belirterek, haciz işleminin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir. Bu nedenle davanın kabulüne karar verilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ise, davacının 01/12/2004 ila 04/07/2005 tarihleri arasında borçlu şirketin birinci derece imza yetkili ihracat müdürü olarak şirketi temsil ve idareye yetkili olduğunu, bu dönemde beyana dayalı olarak tahakkuk eden vergi borçlarından sorumlu olduğunu belirlemiştir. Bu nedenle, haciz işleminin davacının sorumlu olduğu döneme ilişkin kısmında hukuka aykırılık bulunmadığını, ancak temsil yetkisi başlamadan önceki borçlar için yapılan haciz işlemlerinde hukuka uyarlık olmadığını ifade ederek, istinaf başvurusunun kısmen kabulüne, kısmen reddine karar vermiştir (Danıştay, 2022).

Kamu borçlarının kanuni temsilcilerden tahsil edilebilmesi için, öncelikle asıl borçludan tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması gerekmektedir. Kanuni temsilci ile asıl borçlu arasında bir illiyet bağının varlığı ve kanuni temsilcinin sorumluluğu döneminde mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmediği belirlenmelidir. Ayrıca, asıl borçlunun malvarlığından tahsilat yapılmasının mümkün olmaması ve verginin asıl borçlu tarafından ödenmemiş olması da şarttır (Gerçek, 2020:48).

3505 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesi, kanun koyucunun madde metninden "kasıt ve ihmal" ifadelerini çıkararak, kanuni temsilcilerin kasıt veya ihmali aranmaksızın ödenmeyen vergi ve vergiye bağlı alacakların bu kişilerden tahsil edilmesini amaçladığını açıkça ifade etmektedir. Kanun koyucu, kasıt ve ihmale ilişkin ifadeyi kaldırırken, kanuni temsilciler için kusuru göz ardı eden bir sonuç sorumluluğu öngörmüştür. Ancak, hukukta asıl olan kusurlu sorumluluktur ve görevi yerine getirmeme, en azından bilme ve istemeyi içeren iradi bir davranışı ifade etmelidir. Bu nedenle, VUK 10. maddesinin ikinci fıkrasının uygulama alanı bulunduğu durumlarda, sorumlu tutulacak kişinin kusurunun araştırılması önem taşımaktadır. (Silahşör, 2016:70). Bu konuya ilişkin Danıştay'ın 1991 yılında vermiş olduğu 1990/532 E., 1991/534 K., kararında; (...) İmalatı San. ve Tic. A.Ş.'de Yönetim kurulu üyeliğine 30



Mayıs 1984 tarihli Genel Kurul toplantısında seçilen kişi, bu kararın 20 Aralık 1984 tarihinde Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanmasıyla, iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluklarından muaf tutulamayacağı sonucuna varılmıştır. Ancak, VUK'un 10'uncu maddesi gereğince, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için hem kasıt veya ihmal yoluyla görevlerini yerine getirmemiş olmaları hem de şirketten vergi alacağının tahsil edilememesi durumları bir arada gerçekleşmelidir. Bu olayda, vergi alacağının şirket varlıklarından karşılanıp karşılanamayacağının araştırılmadan doğrudan şirket temsilcisi adına ödeme emri çıkarılması yasal olarak uygun görülmemiştir (Danıştay, 1991). Danıştay'ın vermiş olduğu bu karar, kanuni temsilcinin kamu borçlarından ikinci derece sorumluluk halinin var olduğunu göstermektedir.

Vergi kabahatleri bakımından küçük ve kısıtlı olan mükelleflerin vergisel işlemleri nedeniyle ceza kesilmesi durumunda cezalar doğrudan bu işlemleri yerine getiren kanuni temsilcilere kesilir. O halde velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyım devredilmiş olanlar, vasi vasi ve kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar (VUK md. 332).

VUK'un 333'üncü maddesine göre, tüzel kişilerin vergi kaçırma gibi Vergi Kanunu'na aykırı davranışlarından kaynaklanan vergi cezaları, tüzel kişiler adına kesilmektedir. Bu maddeye göre, tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğunu düzenleyen 10. madde hükmü, vergi cezaları açısından da geçerli olmaktadır. Bu maddenin son fıkrasına göre ise, aynı kanununun 344., 358. ve 361. maddelerinde belirtilen fiillerin işlenmesi durumunda, bu fiiller için öngörülen cezalar tüzel kişilerin kanuni temsilcileri adına uygulanmaktadır. Bu cezalar arasında kaçakçılık, bilgi vermekten çekinme ve mükelleflerin yerine getirmekle yükümlü oldukları ödevleri yerine getirmeme suçları bulunmaktadır. Bu cezalar arasında hapis cezaları kanuni temsilcilere uygulanırken, para cezaları ve meslekten men cezaları da bulunmaktadır. Ancak, hapis cezaları sadece kaçakçılık suçuna neden olan fiillerle ilgili olarak uygulanmakta olup kanuni temsilci, bu hapis cezalarından sadece kaçakçılık suçuna neden olan fiillerle ilgili olmadığı takdirde sorumlu tutulmamaktadır. Para cezaları ise tüzel kişinin ödemediği durumlarda kanuni temsilciye ikincil derecede sorumluluk getirmekte, yani kanuni temsilci, para cezalarından kendi mal varlığı ile sorumlu olmaktadır. Bu konuda Danıştay'ın 2023 yılında vermiş olduğu 2020/5587 E., 2023/515 K., kararında; davacı, temsilcisi olduğu (...) San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiği iddiasıyla adına kesilen bir kat vergi ziyai cezasının kaldırılması için dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, davacının sahte belge düzenleme fiiline iştirak ettiğine dair somut delil bulunmadığı gerekçesiyle cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Ancak, Bölge İdare Mahkemesi, davacının şirketin sahte belge düzenleme organizasyonunda rol aldığı ve bu nedenle cezaların hukuka uygun olduğu kanaatine varmıştır. Danıştay, temyiz istemini reddederek Bölge İdare Mahkemesi'nin kararını onamıştır (Danıştay, 2023). Danıştay'ın vermiş olduğu bu kararda esasen kanuni temsilcinin sorumluluğu ikinci derece iken sahte belge kullanımına iştirak etmesi sebebiyle cezadan birinci derece sorumlu hale gelmiştir.

Anonim şirketlerde pay sahipleri, doğrudan vergi idaresine karşı bir sorumluluk taşımamaktadırlar. Ancak, kamu alacaklarına ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda, bu ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilciler sorumlu tutulmaktadır. Bu kanuni temsilciler, genellikle temsil ve imza yetkisine sahip olan yönetim kurulu üyeleri ve müdürler olmaktadır. Onlar, VUK'un 10. maddesi ve AATUHK mükerrer 35. maddesi uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla vergi idaresine karşı sorumlu tutulmaktadırlar. Ancak, temsil ve imza yetkisi verilmemiş olan yönetim kurulu

üyeleri bu sorumluluk kapsamı dışında kalmaktadır (Çamoğlu, 2010:274). Bu konuyu açıklayıcı nitelikte olan 1996 yılına ait bir 1996/289 E., 1996/3049 K., Danıştay kararında ise; 1985 yılına ait Ticaret Anonim Şirketi üzerine kesilen kaçakçılık cezasının tahsil edilebilmesi için, şirket ortağı olan davacı adına bir ödeme emri düzenlenmiştir. Vergi Mahkemesi'nin 12 Eylül 1994 tarihli ve 1994/759 E., 1994/1305 K., kararıyla, 213 sayılı VUK'un 10. maddesine dayanarak, kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarından ancak şirketin tüzel kişiliğinden tahsil olanakları tükenmişse sorumlu tutulabilecekleri belirtilmiştir. Mahkeme, bu olayda şirketin kamu alacağını ödeyemeyecek durumda olduğunu gösteren veya takip sonucu alınamadığını kanıtlayan bir durum olmadığını tespit etmiştir. Bu nedenle, tüm yasal takip ve tahsil yöntemleri denemeden davacı adına düzenlenen ödeme emri yasal olarak geçerli bulunmamış ve iptal edilmiştir (Danıştay, 1996).

### AATUHK Kapsamında Kanuni Temsilci

AATUHK'un 35. maddesine göre, tüzel kişilerle birlikte küçüklerin, kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan kuruluşları idare edenlerin kişisel mal varlıklarından tahsil edilmektedir. Buna ek olarak anonim şirketlerde kimlerin kanuni temsilci olabileceği ile alakalı olarak; Eski 6762 sayılı TTK'nin 312. maddesine göre, anonim şirketlerde tüzel kişilerin doğrudan yönetim kurulu üyesi olmalarının mümkün olmadığı, ancak tüzel kişileri temsil eden gerçek kişilerin yönetim kurulu üyeliğine seçilmeleri mümkün kılınmıştır. 4 Haziran 1956 tarihli Adliye Encümeni Mazbatasında bu düzenlemenin amacı açıklanmaktadır: Tüzel kişiler yönetim kuruluna üye olarak seçilemezken, onların temsilcileri olan gerçek kişiler kanuni temsilci olarak seçilebilmektedir. Bu durumun önemli bir pratik sonucu olarak, sadece tüzel kişinin temsilcisi şirkete ve üçüncü şahıslara karşı şahsen sorumlu tutulabilecektir. Bu ifadeler, düzenlemenin amacını daha net bir şekilde anlatmak için yeniden düzenlenmiştir. Konunun bağlantılı olduğu 2000/3048 E., 2002/3067 K., 2002 yılına ait Danıştay kararında; (...) Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'ne ait depoda yapılan denetim sonrasında eksik bulunan eşyalara yönelik gümrük vergi ve harçlarının tahsil edilmesi için, şirket ortağı olan davacıya ait gayrimenkule geçici olarak el konulmuştur. Ancak, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 312. maddesi gereğince, anonim şirketlerde tüzel kişi pay sahiplerinin yönetim kurulu üyesi olamayacağı, ancak onların gerçek kişi temsilcilerinin üye olabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 269. maddesinin ikinci fıkrasında da şirket ortaklarının yalnızca taahhüt ettikleri sermaye payları kadar sorumlu oldukları belirtilmektedir. Bu bağlamda, tüzel kişi olan davacının ortak olduğu şirketin borçları nedeniyle onun kanuni temsilcisi olarak takip edilmesi mümkün olmamaktadır. Ancak, yönetim kurulunda görev yapan gerçek kişi temsilciye karşı yasal işlem başlatılabilecektir. Kocaeli Vergi Mahkemesi'nin 12 Mayıs 2000 tarih ve E: 1999/297, K:2000/131 numaralı kararıyla bu işlem iptal edilmiştir (Danıştay, 2002). Karardan da anlaşılacağı üzere, tüzel kişi ortakların yönetim kuruluna üye olarak seçilemeyeceği ancak tüzel kişinin temsilcisi niteliğinde gerçek kişilerin yönetim kurulunda üye sıfatı taşımaları mümkün olabilmektedir.

Bir diğer Danıştay kararında ise; (...) Anonim Şirketine ait vergi borçlarının tahsili amacıyla anılan şirket adına ödeme emirleri düzenlenerek tebliğ edilmesine karşın şirket tarafından borçların ödenmediği tespit edilmiştir. Asıl kamu borçlusu şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırması sonucunda şirketin birtakım mal varlığı olmasına rağmen kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinin

anlaşılmasının ardından davacı tüzel kişi adına kanuni temsilci sıfatıyla dava konusu ödeme emri düzenlenmiştir. Asıl borçlu şirketin vergi borçlarının değinilen mal varlığından tahsili yönünde talepte bulunulması üzerine idarece ilgili bankalarla görüşülmüş ancak söz konusu mal varlığının şirketin borcunun ne kadarlık bölümünü karşılayacağı yönündeki araştırma neticelendirilmemiştir. Olayda asıl borçlu şirket adına haczedilen mal varlığının dava konusu ödeme emri ile tahsili talep edilen ve önceliği bulunan vergi borçlarını karşılayıp karşılamayacağı ancak haciz, rehin ve ipotekli malların satışından sonra anlaşılacağından, şirket hakkında cebri tahsil yolları tüketilip amme alacağının tahsil olanağı kalmadığı belirlenmeden kanuni temsilci adına düzenlenen dava konusu ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay'ın 2022 tarih ve 2018/694 E., 2022/1510 K., kararında, (...) Anonim Şirketi yönetim kurulu üyeliğine davacı şirketin temsilcisi olarak gerçek kişi temsilciler seçilmiştir. Bu nedenle, yönetim kurulu üyesi sıfatını haiz olmayan tüzel kişi davacının VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla takip edilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığından ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir (Danıştay, 2022). Kararın sonucu olarak, kanuni temsilcilerin şirketin kamu borçlarından ikincil derece sorumlu olduğu ve kanuni mükellef olan asıl borçlu tüzel kişilikten borcun tahsil edilemeyeceğinin tam olarak kesinleştirilmesinden sonra kanuni temsilciye başvurulması gerektiği açıkça belirtilmiştir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuyla ilgili önemli bir konu da kamu borcunun vergi ve bu borçlara ilişkin olduğu durumlarda, takibatın özel düzenlemelere tabi olmasıdır. VUK'un 10. maddesine göre vergi ve ilgili alacaklar için takip yapılırken, AATUHK'un 35. maddesi gereğince vergi dışındaki kamu alacakları için takip yapılması gerekliliğidir (Danıştay; 2003, 1997). Bu konuya örnek teşkil edecek 2021 tarih, 2020/4290 E., 2021/4720 K., bir Danıştay kararında Gıda San. ve Tic. A.Ş.'nin vergi borçlarının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istenmiştir. Şirketten borç tahsil edilemediği için davacı adına ödeme emirleri düzenlenmiştir. Kararda, anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin görev süresinin üç yıl olduğu ve bu sürenin sonunda temsil yetkisinin sona erdiği belirtilmiştir. Davacının görev süresi 29/04/2011'de sona erdiği için, bu tarihten sonra kamu alacaklarından sorumlu tutulamayacağına karar verilmiştir (Danıştay, 2021).

Eğer kanuni temsilciler, kanunların kendilerine yüklediği görevleri zamanında ve eksiksiz bir şekilde yerine getirirlerse, kamu alacağı öncelikle küçük veya kısıtlı kişinin malvarlığından tahsil edilecektir. (Karakoç, 2004:151). Ancak, kanuni temsilciler görevlerini yerine getirmezlerse veya kamu alacaklarının mükellefin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceği anlaşılırsa, bu durumda kamu alacakları, kanuni temsilcilerin malvarlığından tahsil edilmektedir. Alacaklı tahsil dairesi, alacağını mükellef veya vergi sorumlusunun malvarlığından tahsil etmeden önce kanuni temsilciye başvuramamaktadır. Kamu alacakları, temsilcilerin kişisel borçları olmadığı için asıl borçluya rücu hakları bulunmaktadır. (VUK md. 10; AATUHK mük. md. 35; Öncel vd., 2005:74). Bu konuya ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu 2022/1650 E., 2023/1352 K., karar metninde; davacı adına, (...) Anonim Şirketinin vergi borçlarının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen (...) tarih ve (...) takip numaralı ödeme emrinin iptali istemiyle dava açılmıştır. Dava konusu ödeme emri ile tahsili talep edilen amme alacağının tahsili amacıyla asıl borçlu (...) Anonim Şirketine ait (...) ruhsat nolu özel hastane açılış ruhsatı ile 20/11/2012 tarihli özel hastane faaliyet izin belgelerine, 18/02/2016 tarihli yazı ile haciz konulmuştur. Ancak asıl borçlu şirkete ait

özel hastane ruhsatı paraya çevrilerek amme alacağına tahsil edilemediği ortaya konulmadan kanuni temsilci sıfatıyla dava konusu ödeme emri düzenlenmiştir. Asıl borçlu şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırması tamamlanmadan davacı adına ödeme emri düzenlendiği dikkate alındığında VUK'un 10. maddesinde yer alan "mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamama" şartının olayda gerçekleşmediği sonucuna varılmıştır. Bu nedenle vergi mahkemesi tarafından dava konusu ödeme emrinde sebep unsuru yönünden hukuka uygunluk bulunmadığı tespit edilmiştir. Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay'ın 2018/857 E., 2022/1507 K., kararında ise; şirket hakkındaki mal varlığı araştırmasının yeterli olmadığı, amme alacağına asıl amme borçlusundan tamamen veya kısmen tahsilinin mümkün olup olmadığı yönünden tam olarak incelenmediği görüldüğünden, bu yönden değerlendirme yapılmak suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerektiğine karar vermiştir (Danıştay, 2023).

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, kanunların kendilerine yüklediği görevleri zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirirlerse, kamu alacağı tüzel kişiliğin malvarlığından tahsil edilmekte ve kanuni temsilciye başvurulmamaktadır. Bu nedenle, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olmaları şartı bulunmaktadır. (Anayasa Mahkemesi, 2015). Tüzel kişilerin temsilcileri tarafından yerine getirilmesi gereken ödevler yerine getirilmezse, kamu alacağı için ilk aşamada tüzel kişiliğe başvurulmaktadır. Alınamaması halinde ise ikinci aşamada kanuni temsilciye gidilmektedir. Bu nedenle, kamu alacağı açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğu ikincil niteliktedir. (Danıştay, VDDK, 2012). Kanuni temsilcilerin birden fazla olması durumunda, kamu alacağından kanuni temsilciler birlikte sorumlu olmaktadır. Kanuni temsilci veya temsilciler, ödemek zorunda kaldıkları kamu alacağı için tüzel kişiye rücu edebilmektedir. (TTK md. 371). Kamu alacağından dolayı tüzel kişi kanuni temsilcisine başvurulabilmesi için, o üyenin amme alacağına ilişkin olduğu dönemlerde borçlu şirketi temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir (Danıştay, 1999). Danıştay'ın bu konuyu açıklayan 2022 yılına ait 2018/7782 E., 2022/3732 K., sayılı bir kararında; (...) Anonim Şirketi'nin vergi borçlarının tahsilini güvence altına almak amacıyla, anılan şirketin kanuni temsilcisi olduğundan bahisle davacının gayrimenkulüne uygulanan ihtiyati haczin iptali istenilmiştir. İlk Derece Mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesi davayı reddetmiştir. Bunun sonucunda borçlu temyiz isteminde bulunmuştur. Danıştay'a göre, TTK hükümlerine göre anonim şirketlerde kanuni temsilci yönetim kurulu olmakla birlikte, yetki paylaşımı olması halinde imza ve temsil yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin şirket borçlarından dolayı sorumlu tutulması hukuken mümkün değildir. Dava dosyası ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi kayıtlarının birlikte tetkikinden, dava konusu ihtiyati haciz işlemi ile tahsil güvence altına alınmak istenen asıl borçlu şirketin vergi borçlarının 2011 ila 2015 yıllarına ilişkin olduğu, davacının ise 27/10/2009 ila 07/04/2014 tarihleri arasında yönetim kurulu üyesi olmakla birlikte, şirketi temsil ve ilzama yetkili kılınmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, uyuşmazlık konusu dönemlerde kanuni temsilci sıfatını haiz olmayan davacı hakkında, söz konusu dönemlere ilişkin vergi borçlarının tahsilini güvence altına almak amacıyla uygulanan dava konusu ihtiyati haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle ihtiyati haciz işlemi iptal edilmiştir (Danıştay, 2022).

Bir şirketin kanuni temsilcisinin değişmesi ve yerine yeni birinin atanması durumunda, artık o döneme ait kamu alacaklarından yeni kanuni temsilci sorumlu olacaktır. Şirketin kanuni temsilcisinin değiştiği durum, ilgili kararın Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan edilmesiyle birlikte üçüncü şahıslar hakkında geçerlilik kazanmaktadır. Ayrıca,

şirket hisse devirlerinin ticaret siciline tescili, kurucular değil, sadece üçüncü şahıslar açısından açıklayıcı bir etkiye sahip olmaktadır. (Gerçek, 2020:48). Vergi daireleri kamu idaresi sıfatına sahip olduğundan ve tacirle aralarında bir hukuki işlem gerçekleşmediğinden, üçüncü kişi pozisyonunda bulunmamaktadırlar. Dolayısıyla, noterde yapılan devir sözleşmesi ile kanuni temsilcinin değişmesi sonrasında önceki kanuni temsilcinin şirketle hukuki bağı sona erdiğinden, şirketin hukuki durumunda meydana gelen değişiklikleri tescil ve ilan ettirme imkanı da bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu işlemi yapmayan kötü niyetli yeni kanuni temsilcilerin hukuken korunması da adalete uygun olmayacaktır. (Yargıtay, 2013).

Şirketin kanuni temsilcisi, şirketteki görevinden istifa etmesi durumunda, istifa dilekçesinin ulaştığı tarihe kadar olan kamu alacaklarından eski kanuni temsilci, bu tarihten sonraki kamu alacaklarından ise yeni kanuni temsilci sorumlu olacaktır. (Çebi, 2019:132).

Ayrıca, genel olarak her kanuni temsilci, görev yaptığı döneme ait kamu alacaklarından sorumlu olmasına rağmen ülkemizde sıkça gündeme gelen yeniden yapılandırma kanunlarından yararlanılarak şirketlerin geçmiş dönem borçları yeni bir ödeme takvimine bağlanırsa, kamu alacaklarına ilişkin yeni bir hukuki durum ortaya çıkacaktır. Bu durumda, eski dönemlerin kanuni temsilcileri sorumluluktan kurtulacak ve tüm borçlardan artık yararlanan dönemin kanuni temsilcileri sorumlu olacaktır. Dolayısıyla, yeniden yapılandırmadan yararlanan şirketlerin eski dönem kanuni temsilcilerine ödeme emri tebliğ edilmesi ve takibat yapılması uygun olmayacaktır (Danıştay, 2017).

#### Limited Şirketler

Limited şirketlerde kamu borçlarından kaynaklanan sorumluluklar konusunda kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğu vergiler açısından VUK 10'uncu maddede, diğer tüm kamu alacakları açısından ise AATUHK kapsamında birbirine benzer hükümler çerçevesinde düzenlenmiştir.

Limited şirketlerde, tüzel kişilik adına ödenemeyen kamu alacaklarının tahsili konusunda ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğu hem VUK hem de AATUHK içerisinde ele alınmış olup, bu düzenlemeler arasında şirket ortakları ile kanuni temsilciler arasında bir öncelik ya da sıralama ilişkisi belirlenmemiştir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, ortaklar ile kanuni temsilciler arasında herhangi bir öncelik ya da sonralık ilişkisi olmadığına karar vermiştir (Pınar, 2021:295). Danıştay'ın bu konuda 2022 yılında vermiş olduğu 2022/2437 E., 2022/3071 K., nolu kararında; davacı, ortağı olduğu şirketin vergi borçlarının tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açmıştır. Vergi Mahkemesi, davacının şirkete sonradan ortak olduğunu ve hiçbir zaman şirket müdürü olarak seçilmediğini belirterek, davacının kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir. Danıştay, temyiz incelemesinde, davacının kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu tutulamayacağı yönündeki kararı onamış ancak şirketin diğer ortaklarıyla birlikte kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu olabileceği gerekçesiyle, davacının kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen ödeme emirleriyle ilgili kararı bozmuştur (Danıştay, 2022). Bu kararın zıttı niteliğinde Danıştay'ın 1996/1016 E., 1996/1140 K., 14.03.1996 tarihli kararında, Süt ve Süt Mamulleri Geliştirme Sanayi Limited Şirketi'nin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle şirket müdürü adına ödeme emri düzenlenmesi konusundadır. İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre, şirketin borçlarının

kanuni temsilcilerden tahsili için önce şirketten tahsil edilememesi gerektiğine ve davacının sadece 5.000.000 liralık kısmından sorumlu olduğuna karar vermiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, ödeme emrinin tamamen onanmasını talep ederek itirazda bulunmuştur. Danıştay, VUK'un 10. maddesi ve TTK'nin 540 ve 542. maddelerine dayanarak, şirketin borcundan kanuni temsilcinin tamamen sorumlu olduğunu belirlemiş ve mahkeme kararını bozarak ödeme emrinin tamamen onanmasına karar vermiştir (Danıştay, 1996).

#### VUK Kapsamında Kanuni Temsilci

VUK'un 10. maddesi, tüzel kişilerin vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olmaları durumunda üzerlerine düşen görevlerin kanuni temsilciler tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Aynı madde, kanuni temsilcilerin bu görevleri yerine getirmemesi halinde, tüzel kişiliklerin varlıklarından elde edilemeyen vergi borçları ve ilgili alacakların kanuni temsilcilerin kişisel malvarlıklarından tahsil edilebileceğini belirtmektedir.

TTK'nin 540'ıncı maddesinin birinci fıkrasında, limited şirketlerde ortakların müdür olarak şirketi temsil etme yetkisine sahip oldukları düzenlenmiştir. Ancak, bu genel kuralın iki önemli istisnası bulunmaktadır. İlk istisna, aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilmiş olup, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile bu temsil yetkisinin belirli ortaklara özgülenmesi mümkündür. Bununla birlikte, VUK'un 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası, bu tür özel temsil yetki devirlerinin vergi idaresini bağlamadığını belirtir. Bu nedenle, temsil yetkisi belirli ortaklara devredilmiş olsa bile, tüm ortaklar vergi idaresi nezdinde kanuni temsilci olarak kabul edilmektedir. Ancak, bu yetki devri ortaklar arasındaki iç ilişkilerde geçerliliğini korur ve bu durum anonim şirketlerde murahhas üyeye verilen yetkilerle benzer niteliktedir.

Bir diğer istisna ise TTK'nin 541'inci maddesinde yer alır. Bu maddeye göre, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararı ile temsil yetkisi ortak olmayan kişilere de verilebilir. Vergi hukukunda, bu durumda da VUK'un 8'inci maddesi gereği, bu kişilerin kanuni temsilci olarak kabul edilmemesi gerektiği düşünülse de 541'inci maddenin ikinci cümlesinde bu kişiler için de ortak olan müdürlere uygulanan hükümlerin geçerli olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, yetki devralan ortak olmayan kişiler de vergi hukuku açısından kanuni temsilci olarak değerlendirilmelidir. Sonuç olarak hem ortaklar hem de yetki devralan ortak olmayan kişiler, VUK'un 10'uncu maddesinin ikinci fıkrası uyarınca sorumluluk taşımaktadır. Bu konuya örnek olarak 2019/9169 E., 2022/5726 K., sayılı Danıştay kararında; davacı, kanuni temsilci sıfatıyla adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, davacının kanuni temsilci olarak sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir. Bölge İdare Mahkemesi, bu kararı onaylamıştır. Ancak davalı idare, Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulmasını istemiştir. Vergi Mahkemesi, davacının kanuni temsilci olarak sorumlu tutulamayacağına karar vermiştir. Bu nedenle, düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Mahkemesi kararının usul ve hukuka uygun olduğunu belirterek, istinaf başvurusunu reddetmiştir. Asıl borçlu (...) Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 27/01/1994 tarihinde tescil edilerek kurulduğu, şirketin %55 hisse ile (...) tarafından yönetildiği, müdürün 23/09/2013 tarihinde vefat ettiği ve yeniden bir müdür seçilmediği tespit edilmiştir. Yeni bir müdür seçilmediği durumda tüm ortaklar temsil yetkisine sahiptir. Dolayısıyla, 28/09/2010 tarihinden sonra yeni bir kanuni temsilci seçilmemesinden dolayı şirket ortaklarının şirketi temsile yetkili olduğu ve davacının kanuni temsilci sıfatıyla sorumlu

tutulabileceği anlaşılmıştır. Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuki isabet görmemiştir (Danıştay, 2022).

Ticaret sicilinden silinerek tüzel kişiliği sona eren mükelleflerin, öncesi ve tasfiye dönemlerine ait vergi tahakkukları ve ceza kesme işlemleri, zincirleme sorumluluk ilkesi çerçevesinde yürütülür. Tasfiye öncesi dönemlerdeki vergi ve ceza işlemleri, o dönemdeki kanuni temsilcilere; tasfiye dönemindeki işlemler ise tasfiye memurlarına yöneltilir. Limited şirket ortakları ise, tasfiye öncesi dönemlerde doğabilecek kamu alacaklarından yatırdıkları sermaye hisseleri oranında sorumludurlar. Ancak, bu sorumluluk tasfiye memurları için, tasfiyeden sonra dağıtılan miktarla sınırlıdır. Diğer yandan, tüzel kişiliği sona eren veya tüzel kişiliği olmayan kurumlar söz konusu olduğunda, kurumun sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi ve ceza işlemleri, kurumu yönetenler veya varsa temsilcilerine, zincirleme sorumlulukla yüklenir (VUK md. 10/5,6). Bu konuda Danıştay'ın 2022 yılında vermiş olduğu 2019/1110 E., 2022/573 K., sayılı kararında; davacı adına, 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri gereğince tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen Özel (...) Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/9. maddesi uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla 2015/Ekim dönemi için re'sen tarh edilen üç kat vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisinin kaldırılması istemine ilişkin 5520 sayılı Kanunun 17/9. maddesi uyarınca doğrudan kanuni temsilci adına tarhiyat yapılabilmesi için asıl borçlu mükellefin tasfiye edilmesi ve tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silinmiş olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği ile ilgili kanun maddesi kapsamında 670 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uyarınca ticaret sicilinden silinen asıl borçlu şirket hakkında aynı Kararnamenin 5. Maddesi uyarınca yürütmesi gereken tasfiye sürecinin sona ermediği, bu durumda 5520 sayılı Kanunun 17/9. maddesinde düzenlenen asıl borçlu mükellefin tasfiye edilme koşulu gerçekleşmediğinden, anılan maddeye dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığına karar verilmiştir (Danıştay, 2022).

Kamu alacaklarının tahsili sürecinde, alacaklı idareler öncelikle şirket üzerindeki takip işlemlerini tamamlamak zorundadır. Bu çerçevede, borçtan dolayı tali olarak sorumlu olan kanuni temsilciler adına takibe başlamadan önce, şirkete yönelik icra takibi yapılmalıdır (Ayaz, 2013:65).

Ortakların kamu alacakları açısından sorumluluğu, AATUHK kapsamında ele alınmıştır. Danıştay'ın 2013/150 E., 2014/96 K. sayılı kararında; davacı adına, (...) İthalat İhracat Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinden tahsil imkanı bulunmayan Ocak-Mayıs 1999 dönemlerine ilişkin katma değer vergisi, Ocak-Mart ve Nisan-Haziran 1999 dönemlerine ilişkin geçici vergi ve 1999 yılına ilişkin ek kurumlar vergisi borcunun tahsili amacıyla ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emirleri davaya konu olmuştur. 6183 sayılı Kanun'un 4369 sayılı Kanun'un 21'inci maddesiyle değişik 35'inci maddesinde, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan kamu alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları düzenlenmiştir.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile limited şirket ortaklarının sorumluluğu arasında farklılıklar bulunmaktadır. Kanuni temsilciler, şirketin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmemeleri nedeniyle sorumlu tutulurken, limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulmaktadır. Kanuni temsilciler, borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde, ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçla sınırlıdır ve kanuni temsilcilere rücu olanağı tanınmışken, ortaklara böyle bir imkan tanınmamıştır.

Bu nedenle, iki sorumluluk durumu arasında sıralama yapılması gerekmediğinden, yasada böyle bir öncelik sırası belirlenmemiştir. Bu durumda, davacının ödeme emirlerine konu vergi borcunun ait olduğu dönemde şirket ortağı olduğu anlaşılmış olup, kamu alacağı nedeniyle takip edilebileceği sonucuna varıldığından, vergi mahkemesince öncelikle kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği yolundaki yargıya dayanarak verilen ödeme emirlerinin iptaline ilişkin ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir (Danıştay, 2014).

#### AATUHK Kapsamında Kanuni Temsilci

Sermaye şirketlerinde, şirketin kendi mal varlığı, özel borçlardan dolayı temel sorumluluğu taşıırken, şirket ortakları yalnızca taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadar sorumlu olurlar. Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine göre, kanuni temsilciler vergi ve benzeri alacaklarla ilgili sorumludur. Ayrıca, AATUHK'un 35. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler ve limited şirket ortakları, şirketin kamu borçlarının ödenmesinde sorumlu tutulurlar (Ayyıldırım vd., 2015:79). AATUHK'nin 35. maddesi uyarınca, limited şirketlerden tahsil edilemeyen ya da edilemeyeceği düşünülen kamu alacakları, limited şirket ortaklarının sermaye paylarına göre doğrudan ortakların mal varlıklarından talep edilir. Ayrıca, tasfiye süreci öncesindeki dönemlere ilişkin, bu kapsamda ortaya çıkacak kamu alacakları için limited şirket ortakları, yatırdıkları sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulurlar (Gerçek, 2020:55).

TTK'nin 623'üncü maddesinde limited şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsilin, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak mali durumu zayıf ve bilgisiz kişilerin müdür olarak tayin edilmesinin önlenmesi ve kamu alacaklarının güvence altına alınması için en azından bir ortağın şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması zorunu tutulmuştur. Limited şirket ortakları bu şekilde ödedikleri kamu alacakları için limited şirkete rücu edebilirler (Taş, 2003:26). Danıştay'ın vermiş olduğu 2019/1112 E., 2023/1613 K., sayılı kararda; Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 2009-2011 yıllarına ait vergi borçlarının şirketten tahsil edilememesi nedeniyle, şirketin kanuni temsilcisi ve ortağı olan davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istenmiştir. Dosya incelendiğinde, davacının 22/11/2010 tarihli ortaklar kurulu kararıyla hariçten şirket müdürü olarak atandığı ve bankacılık işlemlerinde yetkili kılındığı, ancak şirket ortağı olmadığı tespit edilmiştir. Vergi borcunun doğduğu dönemde kanuni ödevleri yerine getirme yetkisi olmayan davacının, kanuni temsilci ve ortak sıfatıyla ödeme emirlerinden sorumlu tutulamayacağına karar verilmiştir. İstinaf Mahkemesi, davacının kanuni temsilci olarak sorumlu tutulamayacağını belirterek, ödeme emirlerinin kısmen iptaline karar vermiştir (Danıştay, 2023).

4 Haziran 2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun ile AATUHK'nin 35. maddesine iki yeni fıkra eklenmiştir. Bu maddede yer alan ikinci fıkra kapsamında, sermaye paylarını devreden ve alan ortaklar, devir işleminden önceki dönemlere ait kamu borçlarının ödenmesi konusunda zincirleme olarak sorumlu hale getirilmiştir (Şener, 2017:868). Bu düzenleme ile, şirketten uzun zaman önce ayrılmış olan ortaklar dahi, şirketin ödenmemiş kamu borçlarından dolayı sorumlu tutulabilir. Örneğin, şirket tasfiye sürecine girdiğinde, tasfiye başladığı tarihte mevcut olan ortakların yanı sıra, daha önce sermaye paylarını devretmiş olan ortaklar da şirketin kamu borçlarını ödeme yükümlülüğü altına girer (Candan, 2011:178). Bu hususta Danıştay 9. Dairesi'nin vermiş olduğu 2020/5134 E., 2022/3972 K., sayılı bir kararında; davacının 24/06/2010 tarihinde 5 yıl süreyle asıl borçlu şirkete kanuni temsilci olarak seçildiği ve 06/08/2012



tarihinde hisselerini devredip ortaklıktan ayrıldığı anlaşılmaktadır. Şirket, 22/09/2016 ve 15/11/2016 tarihlerinde 6736 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanarak vergi borçlarının yapılandırılmasını talep etmiştir. Ancak, beşinci taksitin ödenmemesi nedeniyle yapılandırma bozulmuş ve davalı idare, 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ait vergi borçlarının tahsili için davacı adına ödeme emri düzenlemiştir. Şirketin vergi borçlarını taksitlendirmesi, alacağın kesinleşmesi, zamanaşımının kesilmesi ve borcun vadesinin değişmesi gibi hukuki sonuçlar doğurmuştur. Yapılandırmanın bozulması bu durumu değiştirmemiştir. Bu nedenle, borcun yapılandırıldığı dönemde şirketle ilişkisi bulunmayan davacının sorumlu tutulması hukuka aykırıdır (Danıştay, 2022). Danıştay'ın vermiş olduğu 2021/36 E., 2022/5273 K., sayılı başka bir kararda ise; davacı, temsilcisi olduğu Petrol Ürünleri Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.'nin vergi borçlarının tahsili amacıyla adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali talebiyle dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, davacının 2015-2017 yılları arasında şirketin kanuni temsilcisi olduğunu ve bu döneme ait vergi borçlarından sorumlu tutulabileceğine karar vermiştir. Bölge İdare Mahkemesi de bu kararı onamıştır. Ancak, Danıştay, şirketin vergi borçlarını 7256 sayılı Kanun kapsamında yapılandırma talebinde bulunduğu dönemde davacının temsilcilik görevinin sona erdiğini belirterek, yapılandırma sonrası doğan yeni hukuki durumun göz önünde bulundurulması gerektiğini ifade etmiştir. Bu nedenle, davacının yapılandırma dönemi sonrası doğan borçlardan sorumlu tutulamayacağına karar verilmiştir. Sonuç olarak, Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi kararını bozarak dosyayı yeniden değerlendirilmek üzere geri göndermiştir (Danıştay, 2022). Danıştay'ın vermiş olduğu 2021/5313 E., 2022/4137 K., sayılı bir kararda ise kanuni temsilcinin temsil ve ilzama yetkili olduğu döneme ilişkin borcundan kaynaklı sorumlu tutulduğu olay metninde; Davacı, (...) Reklamcılık ve Yapımcılık A.Ş.'nin kanuni temsilcisi olduğu dönemde, Fon Kurulu'nun kararı ile 53.174.200,00 TL tutarındaki ödeme emrinin iptali talebiyle dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, davacının sadece kanuni temsilci olduğu dönemdeki borçlardan sorumlu tutulabileceğine, kanuni temsilcilikten önceki borçlardan sorumlu tutulamayacağına ve bu miktarın davacıdan istenmesinin hukuka aykırı olduğuna karar vermiştir. Ancak Danıştay, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun Geçici 26. maddesi gereğince, davacının görev yaptığı dönemden önce kullanılan ve ödenmemiş kredi borçlarından da sorumlu tutulabileceğini belirterek, İdare Mahkemesi'nin kararını bozmuş ve dosyayı yeniden değerlendirilmek üzere geri göndermiştir (Danıştay, 2022). Danıştay'ın 1998 tarihli ve 1997/1986 E., 1998/3498 K. sayılı bir diğer kararında, motorlu taşıt sürücü kursu işleten ve faal olmayan bir limited şirketin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla eski ortak ve müdür adına düzenlenen ödeme emirlerine ilişkin dava ele alınmıştır. Balıkesir Vergi Mahkemesi, 213 sayılı VUK'un 10. maddesi ve 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca, davacının 10.10.1989 tarihine kadar olan vergi borçlarından sorumlu olduğunu, ancak bu tarihten sonraki borçlardan sorumlu tutulamayacağını belirtmiştir. Davacı, şirketteki hissesini 10.10.1989 tarihinde devretmiştir. Mahkeme, davacının sadece ortaklığı devam eden dönem için sorumlu olduğuna hükmetmiş, Vergi Dairesi Müdürlüğü ise ödeme emrinin tamamen onanmasını talep etmiştir. Danıştay, vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulmuştur (Danıştay, 1998).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı, limited şirketin tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun, şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcileri takibi gerekip gerekmediğine ilişkindir. Bu doğrultuda verilen kararda, her ne kadar VUK ve AATUHK'de kamu alacağının tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği konusunda net bir bilgi olmasa da 6183 sayılı kanunun 35'inci maddesinde

ortakların sorumluluğu ile ilgili hüküm ifade edilmiş ve kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesinin yolu açılmıştır. Bu sebeple kamu alacağının hızlı ve kolay tahsili için bu uygulama yerinde görülmüştür (Kaya, 2020:147). Bu konuda aynı düşüncenin hakim olduğu Tahsilat Genel Tebliği'nde ise; 6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35. maddeleri ile 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yer alan sorumluluk hükümleri çerçevesinde, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yürütülecek takip işlemlerinde herhangi bir öncelik sıralaması bulunmamaktadır. Bu hükümlere dayanarak hem ortakların hem de kanuni temsilcilerin sorumlulukları eş zamanlı olarak ele alınmalıdır.

Buna ek olarak, kamu alacaklarının hızlı tahsil edilmesi, takip masraflarının ve idare ile ilgili kurumların iş yükünün azaltılması amacıyla, 5479 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'un 79. maddesinde yapılan değişikliklerle, üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczine imkan veren yasal düzenleme getirilmiştir. Bununla ilgili olarak 11. Vergi Mahkemesi'nin 15/02/2024 gün ve 2023/1428 E., 2024/239 K., sayılı kararına istinaden, davacının ortağı olduğu (H..) Ticaret Limited Şirketi'nden tahsil edilemeyen kamu alacağının tahsili amacıyla davacı adına şirket ortağı sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerinin davacıya tebliğ edilmesine karşın davacı tarafından söz konusu ödeme emirlerine karşı herhangi bir itirazda bulunulmadığından bahisle davacı nezdinde kesinleştirildiği belirtilen ödeme emirleri içeriği kamu alacağının tahsili için davacının banka hesaplarına 23/08/2023 tarihinde haciz konulmuş ve davacı bunun üzerine davayı açmıştır. Dava konusu haciz işleminin dayanağı ödeme emirlerinin davacıya usulüne uygun bir şekilde tebliğ edilmemesi nedeniyle, başka bir ifadeyle amme alacağının davacı nezdinde kesinleştirilmemesi nedeniyle ödeme emrinden sonraki cebri takip safhası olan dava konusu e-haciz işleminde hukuka uyarlık bulunmamıştır.

#### 4. Sonuç

Türkiye'deki anonim ve limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin vergi borçlarıyla ilgili sorumlulukları, bu çalışmanın ana konusunu oluşturur. Bu bağlamda vergi hukukunda sorumluluk ve temsil kavramlarının temelleri, tarihsel gelişimi ve günümüzdeki uygulamaları kapsamlı bir şekilde incelenmiştir. Vergi borçlarının ödenmemesi durumunda kanuni temsilcilerin sorumluluğu ve bu sorumluluğun sınırları detaylandırılmıştır. Vergi hukukundaki sorumluluk kavramını anlamak için, borçlar hukuku, ticaret hukuku ve medeni hukuk bağlamındaki sorumluluk kavramları incelenmiştir. Borçlar hukuku sorumluluğu, borç ilişkisinden kaynaklanan bir sonuç olarak değerlendirilmiş ve borçlunun mal varlığı ile garanti altına alınması vurgulanmıştır. Ticaret hukuku açısından, ticari işletmeler ve şirketler arasındaki yükümlülükler ve bu yükümlülüklerin ihlali durumunda uygulanacak hukuki sonuçlar ele alınmıştır. Medeni hukuk bağlamında ise, bireyler arasındaki ilişkileri düzenleyen yükümlülüklerin ihlali durumunda uygulanacak hukuki sonuçlar incelenmiştir. Vergi hukukunda, vergi sorumlusu kavramı, vergi borçlarının ödenmesinden sorumlu kişi olarak tanımlanır. VUK'un 10. maddesi ve AATUHK'un mükerrer 35. maddesi, kanuni temsilcilerin sorumluluklarını belirleyen temel düzenlemelerdir. Vergi Usul Kanunu'nda kusura dayalı sorumluluk esas alınırken, AATUHK'ta kusursuz sorumluluk öngörülmüştür. AYM ve Danıştay kararları ışığında, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun uygulamadaki sonuçları ve yaşanan sıkıntılar incelenmiştir. Danıştay kararlarına göre, anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumlulukları belirginleşmiştir. Örneğin, Danıştay 3. Dairesi'nin bir kararında, şirketin vergi borçlarından dolayı kanuni temsilcinin şahsi malvarlığına başvurulabileceği hükme

bağlanmıştır. Danıştay 4. Dairesi'nin bir başka kararında ise kanuni temsilcilerin sorumluluğunun, şirketin malvarlığından tahsil edilemeyen vergi borçları için geçerli olacağı vurgulanmıştır. Çalışmanın teorik kısmında, kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluklarının hukuki çerçevesi detaylandırılmıştır. VUK ve AATUHK çerçevesinde ele alınan bu sorumlulukların kapsamı ve sınırları, yargı kararları ve yasal düzenlemeler ışığında incelenmiştir. Uygulama kısmında ise, anonim ve limited şirketlerde kanuni temsilcilerin vergi borçları bakımından sorumlulukları ele alınmıştır. Anonim şirketlerde yönetim kurulu üyeleri, limited şirketlerde ise müdürler, şirket adına vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumludurlar. Bu sorumlulukların yasal çerçevesi ve uygulamadaki etkileri çeşitli yargı kararları ve hukuki düzenlemeler ışığında incelenmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde, kanuni temsilcilerin vergi borçlarının tahsilatındaki sorumlulukları kapsamlı bir şekilde ele alınarak, bu sorumlulukların hukuki dayanakları, uygulamadaki sorunları ve çözüm önerileri sunulmuştur. Mevcut yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı ve uygulamada çeşitli zorluklar yaşandığı tespit edilmiştir. VUK ve AATUHK arasındaki farklılıkların giderilmesi, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının daha açık bir şekilde tanımlanması ve bu sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Sonuç olarak, bu çalışma, kanuni temsilcilerin vergi borçlarının tahsilatındaki sorumluluklarının hukuki boyutlarını ve uygulamadaki etkilerini detaylı bir şekilde ele almış ve bu alandaki sorunlara yönelik çözüm önerileri sunmuştur. Bu çalışmanın, kanuni temsilcilerin vergi borçlarının ödenmesindeki rolü ve sorumluluklarının hukuki çerçevesinin belirlenmesinde önemli bir referans kaynağı olması beklenmektedir. Vergi hukukunun temel prensipleri olan adalet, eşitlik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının daha iyi anlaşılması ve uygulanması, vergi yükümlülüklerinin adil ve etkin bir şekilde yerine getirilmesine katkıda bulunacaktır.

## Kaynakça

Akkaya, M. (1997). Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 46(1-4), 189.

Aksoy, Ş. (1999). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi 5. Baskı. Filiz Kitabevi.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, No. 6183 (1953). Resmi Gazete, 8469, 28 Temmuz 1953.

Anayasa Mahkemesi. (2015). Esas No: 2014/144, Karar No: 2015/29.

Ayaz, E. (2013). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Ayyıldırım, K., Demirli, Y. ve Ayyıldız Y. (2015). Tüzel Kişilerde Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve Anayasa Mahkemesi İptal Kararının Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası Dergisi. 408. 79.

Bilici, A. (2019). Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu. <https://www.muhamilaw.com/kanuni-temsilcilerin-amme-borclarindan> (E.T.:22.03.2024).

Bulutoğlu, K. (1978). Türk Vergi Sistemi (Cilt II, 6. baskı). İstanbul.

Candan, T. (2006). Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu. Maliye ve Hukuk Yayınları. (9).

Candan T. (2011). Açıklamalı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.

Coşkun, M. (2021). Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (Açıklamalı-İçtihatlı). Seçkin Yayınevi, 4. Baskı. Ankara. (71).

Çamoğlu, E. (2010), Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk ile), Vedat Kitapçılık, İstanbul.

Çebi, H. (2019). Limited Şirketler Hukuku. Adalet Yayınevi. Ankara.

Dedeoğlu, E. ve Sapan, O. (2013). Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu ve Sorumluluğu. Ankara Barosu. Ankara. 37.

Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 54(3), 157.

Gerçek, A. (2020). Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku. 6. Baskı. Ekin Yayıncılık. Bursa.

Gürgür, Ş., P. ve Yeşilyurt, E. (2003). Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları. <https://donusumhukuk.com/vergi-hukukunda-kanuni-temsilciler-ve-sorumluluklari-iii/> (E.T.:22.03.2024).

Karakoç Y., (2004). Genel Vergi Hukuku, 3.baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.

Katma Değer Vergisi Kanunu, No. 3065 (1984). Resmi Gazete, 18563, 2 Kasım 1984.

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. 6/1. 133-157.

Öncel, M. (1983). Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk. Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, A.Ü. SBF Yayını No: 522.

Öncel M., Kumrulu A., Çağan N., (2005). Vergi Hukuku, 12. Baskı, Ankara.

Öncel, M., Çağan, N., & Kumrulu, A. (1985). Vergi hukuku (Cilt 1). Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., ve Göker, C. (2020). Vergi Hukuku (29. baskı). Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2019). Vergi hukuku. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Pınar, B. (2021). Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 23/1. 295-313.

Sarıllı, M. A. (2004). Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk. Kazancı Hukuk Yayınevi.

Serim, N. (2007). 6183 Sayılı Kanun'da Amme Alacaklarının Korunması, Türkmen Kitabevi, İstanbul, s. 11

Silahşör, M. (2016). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Alacağı Sorumluluğu. Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi. 70.

Şener, O. H. (2017). Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklar Hukuku. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

Taş, M. (2003). Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Naylon Faturada Cezanın Sorumluları. Yaklaşım Dergisi. 26.

Turan, H., İ. (2017). 213 SAYILI Vergi Usul Kanununun 10. Maddesi Uyarınca Kanuni Temsilcinin Sorumluluğunun Kapsamı. <https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/213-sayili-vergi-usul-kanununun-10-maddesi-uyarinca-kanuni-temsilcinin-sorumlulugunun-kapsami/239> . (E.T.:22.03.2024).

Türk Medeni Kanunu, No. 4721 (2001). Resmi Gazete, 24607, 8 Aralık 2001.

Türk Ticaret Kanunu, No. 6102 (2011). Resmi Gazete, 27846, 14 Şubat 2011.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 11. Dairesi. (1996). Esas No: 1996/289, Karar No: 1996/3049.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştay 11. Dairesi. (1996). Esas No: 1996/1016, Karar No: 1996/1140.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 13. Dairesi. (2022). Esas No: 2021/5313, Karar No: 2022/4137.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 3. Dairesi. (1998). Esas No: 1997/1986, Karar No: 1998/3498.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 3. Dairesi. (2017). Esas No: 2013/11286, Karar No: 2017/3070.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (1997). Esas No: 1996/3659, Karar No: 1997/1325.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (2022). Esas No: 2018/694, Karar No: 2022/1510.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (2022). Esas No: 2018/7782, Karar No: 2022/3732.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (2022). Esas No: 2019/6853, Karar No: 2022/4712.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (2022). Esas No: 2019/9169, Karar No: 2022/5726.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (2022). Esas No: 2022/2437, Karar No: 2022/3071.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 4. Dairesi. (2023). Esas No: 2020/5587, Karar No: 2023/515.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 7. Dairesi. (2002). Esas No: 2000/3048, Karar No: 2002/3067.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 7. Dairesi. (2003). Esas No: 2002/4619, Karar No: 2003/3476.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 7. Dairesi. (2020). Esas No: 2016/3777, Karar No: 2020/5304.

Türkiye Cumhuriyeti Danıştayı 7. Dairesi. (2023). Esas No: 2019/1112, Karar No: 2023/1613.