

**DANIŞTAY İÇTİHA TLARI BİRLEŞTİRME KURULUNUN 26.06.2019 TARİHLİ VE E: 2013/1, K: 2018/1
SAYILI KARARI İŞİĞINDA LİMİTED ŞİRKETLERDE
KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞUN İNCELENMESİ**

**INVESTIGATION OF LIABILITY OF PUBLIC DEBT IN LIMITED COMPANIES IN THE LIGHT OF
DECISION DATED 26.06.2019 AND NUMBERED E: 2013/1, K: 2018/1
OF THE COUNCIL OF STATE JURISPRUDENCE UNIFICATION BOARD**

Arş. Gör. Dr. Raziye AKSU ÖZKAN*

ÖZET

Bu çalışmada, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 26.06.2019 tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 sayılı kararı (Danıştay içtihadı birleştirme kararı) ışığında limited şirkette kamu borçlarından doğan sorumluluğa ilişkin hükümler incelenerek, ortaklar ve kanuni temsilciler arasında sorumluluk bakımından bir sıralama olup olmadığı saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ilk kısmında limited şirkette kamu borcundan doğan sorumluluk genel hatlarıyla incelenmiştir. Bu kısımda, kanuni temsilciler ve ortak ayırımına gidilmiştir; ancak bu ayırım yapılırken konu, Danıştay içtihadı birleştirme kararını değerlendirmek açısından gerekli bilgilerle sınırlandırılmıştır. Bununla birlikte, kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğunun hukuki niteliği de ele alınmıştır. İkinci kısımda Danıştay içtihadı birleştirme kararına, öğretide yer alan görüşlere ve kendi değerlendirmemize yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Limited Şirket, Kamu Borcu, Limited Şirkette Kanuni Temsilci ve Ortak.

ABSTRACT

In this study, in light of the decision dated 26.06.2019 and numbered E: 2013/1, K: 2018/1 of the Council of State Jurisprudence Unification Board (the decision of the Council of State to unify jurisprudence), it is tried to determine whether there is a ranking between the partners and legal representatives in terms of responsibility in the limited company by examining the provisions regarding the liability arising from public debts. In the first part of the study, the liability arising from public debt in the limited company has been examined in general terms. In this section, legal representatives and their partners are distinguished; however, in making this distinction, the issue was limited to the necessary information in order to evaluate the decision of the Council of State to unify jurisprudence. However, the legal nature of the responsibility of legal representatives and partners is also addressed. In the second part, the decision of the Council of State to unify jurisprudence, the views in the doctrine and our own evaluation are included.

Keywords: Limited Company, Public Debt, Legal Representative and Partner in a Limited Company.

* Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi (e-mail: raziye_aksu1905@hotmail.com, ORCID: 0000-0003-2245-863X).

(Araştırma Makalesi, Geliş Tarihi: 13.02.2020/ Kabul Tarihi: 29.04.2020).

I. GİRİŞ

Limited şirkette kamu borçlarından sorumluluk, öğretide çok tartışılmış ve birçok kez yargı önüne taşınmıştır. Bu konuda son olarak Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (DİBK) limited şirketten tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹'nda (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun²'da (AATUHK), kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı yönünde oyçokluğuyla karar vermiştir³. Bu karara ilişkin iki karşı oy yazısı yazılmıştır. İlk karşı oy yazısında kamu alacağının önce kanuni temsilciden, daha sonra sermaye payı ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesinin hukuka uygun olacağı gerekçesiyle, karara karşı çıkmıştır. İkinci karşı oy yazısında, hukuki belirlilik ilkesini hayata geçireceği gerekçeyle önce şirket ortaklarına, bundan sonra kanuni temsilciye başvurulması gerektiği savunulmuştur.

Bu bağlamda çalışmanın konusu, DİBK kararı ışığında limited şirkette kamu borçlarından doğan sorumluluğa ilişkin hükümler incelenerek, ortaklar ve kanuni temsilciler arasında bir sıralama olup olmadığının saptanmaya çalışılmasıdır. Çalışmanın ilk kısmında limited şirketin kamu borcundan doğan sorumluluk genel hatlarıyla incelenmiştir. Bu kısımda, kanuni temsilciler ve ortak ayırımına gidilmiştir; ancak bu ayırım yapılırken konu, DİBK kararını değerlendirmek açısından gerekli bilgilerle sınırlandırılmıştır⁴. İkinci kısımda DİBK kararının

ışığında kanuni temsilci ile ortaklar arasında sıralama olup olmadığı değerlendirilmeye çalışılmıştır.

II. LİMİTED ŞİRKETTE KAMU BORDUNDAN SORUMLULUK

A. Genel Olarak

Kurumlar Vergisi Kanunu madde (m.) 1 ve 2 uyarınca limited şirket vergi mükellefidir. Tüzel kişiler hukukunun gereği olarak, tüm diğer borçlar gibi kamu borçlarından doğan sorumluluk da öncelikle limited şirkete aittir⁵. Bununla birlikte, limited şirketin kamu borcundan⁶ dolayı VUK ve AATUHK'de şirketin kanuni temsilcisine ve ortaklarına ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre, limited şirketin kanuni temsilcileri ve ortakları, şirketin kamu borcundan dolayı sorumludurlar. Bu bağlamda, konu kanuni temsilci ve ortaklar açısından ikiye ayrılarak incelenecektir.

B. KANUNİ TEMSİLCİNİN LİMİTED ŞİRKETİN KAMU BORDUNDAN SORUMLULUĞU

1. Genel Olarak

VUK m. 10 ve AATUHK mükerrer (mük.) m. 35'te limited şirketin kamu borçlarından, şirketin kanuni temsilcilerinin sorumluluğu düzenlenmiştir. Ticaret şirketleri açısından temsil, dış ilişkide şirket adına bağlayıcı irade açıklama yetkisidir⁷. Kanuni

¹ RG, S: 10703-10705, T: 10.01.1961.

² RG, S: 8469, T: 28.07.1953.

³ DİBK kararı, T: 20.06.2019, E: 2013/1, K: 2018/1 (lexpera.com.tr).

⁴ Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'nın sigorta primleri ve diğer alacaklarından kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu m. 88/20 inceleme kapsamı dışında bırakılmıştır.

⁵ **Helvacı**, Mehmet (2001) Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Bası, İstanbul, Beta, s. 101; **Şener**, Oruç Hami (2019) Ortaklıklar Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ankara, Seçkin, s. 759; **Pulaşlı**, Hasan (2018) Şirketler Hukuku Şerhi, C. III, 3. Baskı, Ankara, Adalet, s. 2824.

⁶ Kamu borcu kavramı limited şirket açısından kullanılmış olup, vergi idareleri yönünden, VUK'ta vergi ve buna bağlı alacakları, AATUHK'de kamu alacağını ifade etmektedir. İnceleme için bkz. 2.a.i. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınmaması; 3.a.i. Kamu Alacağı Kavramı.

⁷ **Poroy**, Reha & **Tekinalp**, Ünal & **Çamoğlu**, Ersin (2017) Ortaklıklar Hukuku II, Yeniden Yazılmış 13. Bası, İstanbul, Vedat, s. 516; Temsil, adına yapılan işlemlerle şirketin hak ve borç sahibi yapılmasıdır. Bkz. **Bahtiyar**, Mehmet (2019) Ortaklıklar Hukuku, Güncellenmiş 13. Bası, İstanbul, Beta, s. 232.

temsilci, temsil yetkisini kanundan alan temsilcidir⁸. Limited şirketlerde temsil yetkisi kanunen müdürlere bırakılmıştır (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu - TTK- m. 623/1). Bu yetki, şirket sözleşmesiyle bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Dolayısıyla aksine bir düzenleme yapılmadıkça kamu borçlarından sorumluluk da kanuni temsil yetkisine sahip müdürlere aittir⁹. Bununla birlikte, sorumluluk temsilci sıfatına bağlandığı için, bu sıfatı taşımayan müdürler sorumluluğun kapsamı dışındadır¹⁰. Öğretide ödenmeyen kamu borçlarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmasının sebebi olarak vergi borçlarını ifa etmenin kanuni temsilcinin görevi olması gösterilmektedir¹¹.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu hakkında “kanuni temsilcilerin ödevi” başlıklı VUK m. 10 ve “kanuni temsilcilerin sorumluluğu” başlıklı AATUHK mük. m. 35 hükümleri bulunmaktadır. Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin sorumluluğu her iki düzenleme açısından ayrı ayrı ele alınacaktır.

2. Vergi Usul Kanunu Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK m. 10/1 uyarınca tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir (VUK m. 8/1). Buna göre bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için vergiyi doğuran olayın ilgilinin kişiliğinde gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gereklidir¹². VUK m. 8/2 uyarınca vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK m. 8/2). Hükümde vergi sorumlusunun, verginin ödenmesi açısından ele alındığı gerekçesiyle bunun eksik bir tanım olduğu öğretide ifade edilmiştir¹³. Buna göre, vergi sorumluluğu, geniş anlamda ve dar anlamda vergi sorumluluğu olmak üzere ikiye ayrılabilir. Geniş anlamda vergi sorumluluğu, vergiye ilişkin ödevleri yerine getirmekten kaynaklanan, mükellefin kendi borcunu ödemekle sorumlu olmasını da içeren sorumluluktur. Dar ve teknik anlamda sorumluluk ise, üçüncü bir kişinin asıl mükellefin borcunu vergi dairesine ödemekle sorumlu olmasını ifade etmektedir¹⁴. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu, dar ve teknik anlamda vergi sorumluluğuna girmektedir. Bununla birlikte, vergi sorumluluğu, vergi borcunun ödenmesi şeklinde ortaya çıkan maddi ödevin yanı sıra belge düzenlenmesi gibi vergi borcuna ilişkin

⁸ **İnceoğlu**, Murat (2009) Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil, İstanbul, On İki Levha, s. 40.

⁹ **Bahtiyar**, s. 409; **Can**, Mustafa E. (2017), ‘Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu’ Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 1, C: 7, s. 74; **Barlass**, İrfan (2006) Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat, s. 21; **Özkan**, Mücahit Çağrı (2019), ‘Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski’ Mali Çözüm Dergisi, S: 154, C: 29, s. 184; **Yavuz Dalgıç**, Melike (2019) ‘Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumluluğu’ (Yüksek Lisans), Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 113; **Sezgin**, Bülent (2010), ‘Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları’ Mali Çözüm Dergisi, S: 99, s. 250; Yargıtay 11. HD., T: 6.10.2016, E: 2015/9128, K: 2016/7852 (lexpera.com.tr).

¹⁰ **Poroy**, Reha & **Tekinalp**, Ünal & **Çamoğlu**, Ersin (2019) Ortaklıklar Hukuku I, 14. Bası, İstanbul, Vedat, s. 468; **Gürgür**, Şebnem Pınar & **Yeşilyurt**, Eren (2003), ‘Vergi Hukuku’nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II’ Yaklaşım Dergisi, S: 131, s. 130; **Can**, s. 75.

¹¹ **Bahtiyar**, s. 409.

¹² **Öncel**, Mualla & **Kumrulu**, Ahmet & **Çağan**, Nami (2015) Vergi Hukuku, 24. Bası, Ankara, Turhan, s. 72.

¹³ **Çelik**, Binnur (2000), ‘Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu’ Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S: 4, s. 121.

¹⁴ **Kırbaş**, Sadık (2012) Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Bası, Ankara, Siyasal, s. 74; Vergi hukuku alanında “sorumluluk” kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır. Bkz. **Gerçek**, Adnan (2005), ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi’, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 3, C: 54, s. 160; **Çelik**, s. 121, 122.

şekli ödevleri de kapsamaktadır¹⁵. Öğretide vergi mükellefi ile sorumlusu arasındaki en önemli farkın, vergiyi doğuran olayın hiçbir zaman vergi sorumlusunun şahsında gerçekleşmemesi olduğu ifade edilmektedir¹⁶. Kanuni temsilci, VUK m. 10/2'de vergi sorumlusu olarak düzenlenmiştir¹⁷.

VUK m. 10/2 uyarınca kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Hüküm bağlamında kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için “*vergi ve vergiye bağlı alacakların şirket varlığından tamamen veya kısmen alınmaması ve vergi alacağının şirketten alınmamasının sebebinin kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi olması*” şeklinde iki koşul gerekmektedir¹⁸. Bu bağlamda, aşağıda öncelikle sorumluluğun koşulları incelenecektir. Bu sayede, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için kanunda herhangi

bir takip sırası düzenlenip düzenlenmediği sorusuna cevap aranacaktır. Ardından sorumluluğun hukuki niteliği ele alınacaktır. Zira söz konusu koşullara bağlı olarak, sorumluluğun hukuki niteliği belirlenecektir. Son olarak kanuni temsilcinin rücu imkanına değinilecektir.

a. Sorumluluğun Koşulları

i. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınmaması

VUK m. 10/2'de vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni temsilcilerden alınacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin VUK'tan kaynaklanan sorumluluklarının kapsamı, vergi ve buna bağlı alacaklarla sınırlandırılmıştır. Verginin kanunda açıkça bir tanımı bulunmamakla birlikte, 1982 Anayasası'nda vergi, “Vergi Ödevi” yan başlığı ile kamu giderlerinin karşılanması üzere herkesin mali gücü oranında katıldığı ödev, yükümlülük olarak yer almaktadır¹⁹. Öğretide verginin birçok tanımı yapılmıştır²⁰. Örneğin bir görüş vergiyi, kamusal gereksinimlerin karşılanması için özel kesimden kamu kesimine, kanunen, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal aktarım olarak tanımlamaktadır²¹.

Verginin tanımı çeşitli şekillerde yapılmakla birlikte, vergi ve buna bağlı alacaklar kavramı, VUK'a göre belirlenecektir. VUK m. 19'da vergi

¹⁵ **Öncel & Kumrulu & Çağan**, s. 72.

¹⁶ **Mutluer**, Kamil (2006) Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi, s. 75; Sorumluluk vergiyi doğuran olay açısından değerlendirildiğinde; vergiyi doğuran olay mükellefin kişiliğinde gerçekleşirken; sorumlu, vergiyi doğuran olay şahsında gerçekleşmeyen kişidir. Bkz. **Saban**, Nihal (1991) ‘Vergi Hukukunda Sorumluluk’ (Doktora), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 9.

¹⁷ *Gerçek*, bu sorumluluğu “fer’i vergi borçlusunun sorumluluğu” olarak ifade etmektedir. Buna göre vergiyi doğuran olay, fer’i vergi borçlusu konumundaki vergi sorumlusunun kişiliğinde gerçekleşmez; ancak vergi sorumlusu kendi malvarlığından vergileri ödemek zorundadır. Bkz. **Gerçek**, s. 161.

¹⁸ **Barlass**, s. 69-74; Aynı yönde bkz. **Koban**, Cansu Damla (2013) ‘Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu’ (Yüksek Lisans), Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 61-67; Öğretide kanuni temsilcilere başvuru için tek koşul öngörenler de bulunmaktadır. Örneğin *Helvacı*, kanuni temsilcilere başvurmak için tek ön koşulun, mükellef veya vergi sorumlularının öncelikle vergi borcu nedeniyle takip edilmesi olduğunu ifade etmektedir. Bkz. **Helvacı**, s. 103; Benzer yönde *Bahar*, burada tek koşulun, tüzel kişiliğin vergi ve cezayı ödemeye yeterli olmaması hali veya alacaklı idarenin alacağını tüzel kişinin varlığından tahsil edememesi hali olduğunu belirtmektedir. Bkz. **Bahar**, Cevdet Okan (2002), ‘Anonim ve Limited Şirketlerde Temsil Yetkisi ve Şirkete Kayımlı Atanması’, Vergi Dünyası Dergisi, S: 252, s. 127.

¹⁹ RG, S: 17863, T: 09.11.1982.

²⁰ Vergi, kamu hizmetlerinin finanse edilmesi ve yürütülmesi amacıyla devletin, Anayasadan aldığı yetkiye dayanarak koyduğu bazı mali yükümlülüklerdir. Bkz. **Kumrulu**, Ahmet (1981) Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, s. 654; Vergi, devletin veya devletin verdiği yetkiyle kamusal faaliyetler için harcamalar yapan kamu tüzel kişilerinin bu harcamalarını karşılamak veya bu kamusal görevlerini ifa edebilmek amacıyla ve kanuni esaslara uygun olarak hukuki müeyyide içerisinde, özel bir karşılık vadetmeksizin, geri vermemek üzere gerçek kişiler ile gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır. Bkz. **Nadaroğlu**, Halil (2000) Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, İstanbul, Beta, s. 25; Vergi, kanunlarla düzenlenen kamu hukuku kaynaklı tek taraflı borç ilişkisidir. Bkz. **Saban**, Nihal (2015) Vergi Hukuku, 7. Baskı, İstanbul, Beta, s. 78.

²¹ **Kaneti**, Selim (1989) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Baskı, İstanbul, Filiz, s. 4.

alacağına, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı ve vergi alacağına, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil edeceği yer almaktadır. Hükümde vergi alacağı kavramı açıkça tanımlanmamıştır. Öğretide bir görüşe göre vergi alacağı, vergiyi doğuran olay ya da hukuki durum sonucunda ortaya çıkan bir kamu alacağıdır²². Vergi alacakları dar anlamda vergi dışında, resim²³, harç²⁴ ve benzeri mali yükümler ve bunların aynı nitelikteki zamlarıdır²⁵. Bununla birlikte, her türlü vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler VUK kapsamında değildir. Kanunun kapsamına, VUK m. 1 uyarınca gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar da girmektedir²⁶. Bu vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da VUK'a tabidir. Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır. Dolayısıyla kanuni temsilciden istenebilecek olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler, VUK kapsamına girenler ya da bunlarla ilgili özel kanunlarında VUK'un bütününe veya 10. maddesine yapılmış bir gönderme bulunanlardır²⁷.

Vergiye bağlı alacaklar, kendileri bizzat vergi ve benzeri mali yüküm sayılmadığı halde bunlar olmadan varlığı söz konusu olmayan diğer alacakları ifade etmektedir²⁸. Dolayısıyla vergiye bağlı alacak niteliğini sağlayan diğer alacaklar için de kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Vergiye bağlı alacaklar, VUK'da tek tek sayılmamıştır. Bunun yerine her alacağın niteliği değerlendirilmelidir. Öğretide ilk olarak VUK m. 112'de düzenlenen gecikme faizi²⁹ vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmiştir³⁰. Gecikme faizi, vaktinde tahakkuk ettirilmeyen vergiler için sonradan yapılan ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyatlar için, verginin normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme zammı oranında uygulanan bir faizdir³¹. İkinci olarak AATUHK m.

²² **Altaş**, Soner (2019) 'Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme' (Doktora), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 38.

²³ Resim, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanında belirli bir hizmetin yahut işin görülmesi için yetkili makamlardan alınan izin neticesinde ödenen paradır. Bkz. **Kaneti**, s. 6, 7.

²⁴ Harç, kamusal güce dayalı olarak kamusal faaliyetlerin finansmanı amacıyla kamu idaresinin belirli edimleri veya hizmetlerinden yararlanmanın karşılığında ödenmesi gereken para alacağıdır. Bkz. **Kaneti**, s. 5.

²⁵ **Kurdoğlu**, Elif (2011) 'Yargı Kararları Işığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 48.

²⁶ Danıştay ihracatta vergi iadesinin, VUK kapsamına girmediği yönünde kararı için bkz. Danıştay 4.D., T: 15.10.1999, E: 1999/348, K: 1999/2854 (lexpera.com.tr).

²⁷ **Kurdoğlu**, s. 48.

²⁸ **Candan**, Turgut (2006) Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Bası, Ankara, Maliye ve Hukuk, s. 87; **Koban**, s. 40; **Gerçek**, s. 185; **Özdiğer**, Eda (2005) 'Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 26; **Barlass**, vergiye bağlı alacak tanımını eleştirmekte ve bir kamu alacağına salt kökü itibarıyla bir vergiye dayanıyor olmasının onu vergiye bağlı alacak haline getirmeyeceğini ifade etmektedir. Yazara göre olağanüstü tarhiyatla zorunlu olarak ve kendiliğinden beliren alacaklar vergiye bağlı alacaklardır. Mükellefin tercihleri neticesinde ortaya çıkan alacaklar ise vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilmemelidir. Bkz. **Barlass**, s. 27, 32.

²⁹ VUK m. 112/3 uyarınca, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır.

³⁰ **Karayalçın**, Yaşar (1994), 'Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu', Yaklaşım Dergisi, S: 15, s. 6; **Narter**, Recep (1994), 'Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu', Yaklaşım Dergisi, S: 17, s. 74; **Yıldız**, Şükrü (1999), 'Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu', Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Armağanı, İstanbul, Beta, s. 779; **Gerçek**, s.185; **Koban**, s. 45; **Özdiğer**, s. 26; **Altaş**, s. 39; **Barlass**, s. 68.

³¹ **Sonsuzoğlu**, Elif (2001) Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul, Filiz, s. 69; **Barlass**, s. 28; Gecikme faizi, tahakkuk aşaması ile ilgili olup, tahakkuku

51'de düzenlenen gecikme zammı³² bulunmaktadır³³. Gecikme zammı, bir kamu alacağı olarak vergiler ve bazı cezalar için her ay ve günler dikkate alınarak uygulanan, vadeden itibaren ödeme yapıldığı tarihe ya da diğer geciktirici veya sonlandırıcı olaya kadar alınan ek kamu alacağıdır³⁴. Gecikme zammının amacı hem kamu alacağının vadesinde ödenmesini sağlamak hem de vadesinde ödenmemesi halinde bir yandan devletin uğradığı zararı telafi ederken, diğer yandan da vadesinde borcunu ödemeyen borçluya bir külfet yüklemektir³⁵. Üçüncü olarak AATUHK m. 48'de düzenlenen tecil faizi³⁶ vergiye bağlı alacak kapsamına girmektedir³⁷. Vergi hukuku kapsamında tecilin amacı, belirli koşullarda kamu borcunun ödeme

vadesinin ertelenmesini sağlamaktır³⁸. Bununla birlikte, VUK m. 371'de düzenlenen pişmanlık zammı vergiye bağlı alacaklardandır³⁹. Vergi ziyai suçunu işlemiş olan, ancak sonradan pişman olarak, işlediği bu suçu kendiliğinden yetkili makamlara bildiren ve kanundaki diğer koşulları da yerine getiren mükelleflere işledikleri vergi suçunun cezası verilmemektedir. Buna karşın ödemeleri gerekli vergiye gecikme zammı oranında pişmanlık zammı uygulanmaktadır⁴⁰. Öğretide sayılan bu alacaklar sınırlı sayıda olmamakla birlikte, vergiye bağlı alacak kapsamına girmeyen alacaklar için VUK m. 10/2'ye dayanılarak kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilemeyecektir. Ayrıca VUK m. 333/2'de açıkça düzenlendiği için kanuni temsilci, limited şirketin vergi cezalarından da sorumludur⁴¹. Hüküm uyarınca tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu Kanunun 10'uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

VUK m. 10/2 uyarınca limited şirket varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilciden istenebilir. Buna göre, kanuni temsilcilerin hukuki sorumluluğu açısından vergi idaresinin zararını, limited şirket varlığından verginin tamamen ya da kısmen alınmaması oluşturur⁴². Bunun için öncelikle kanuni

geciktirilen vergiler için söz konusu olmaktadır. Bkz. **Bilici**, Nurettin (2012) Vergi Hukuku, 29. Bası, Ankara, Seçkin, s. 107.

³² Hüküm uyarınca amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısımına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir. %4'lük oran, 1947 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %1,6 olarak belirlenmiştir. Karar için bkz. RG, S: 30994, T: 30.12.2019.

³³ **Karayağın**, s. 6; **Narter**, s. 74; **Yıldız**, s. 779; **Koban**, s. 51; **Candan**, s. 83; **Akyürek**, Ömer (2015), 'Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu', Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S: 1, C: 1, s. 15; **Özsüt**, Tuğrul (1989), '3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler', Vergi Dünyası Dergisi, S: 90, s. 38; **Altaş**, s. 40; Aksi yönde bkz. **Barlass**, s. 25-28.

³⁴ **Bayraklı**, Hasan Hüseyin (2009) Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyonkarahisar, Celepler, s. 86.

³⁵ **Sonsuzoğlu**, s. 21.

³⁶ Hüküm uyarınca amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.

³⁷ **Karayağın**, s. 6; **Narter**, s. 74; **Yıldız**, s. 779; **Akyürek**, s. 17; **Gerçek**, s.185; **Koban**, s. 39; **Özdiler**, s. 26; **Altaş**, s. 41; Aksi yönde **Barlass**'a göre, tecil faizi sadece tecil kurumundan yararlanılması halinde ferî nitelikte bir kamu alacağı olarak gündeme gelmekte olup, verginin tarihıyla birlikte meydana geldiği için vergiye bağlı alacak değildir. Bkz. **Barlass**, s. 34.

³⁸ **Yaralı**, Levent (2010) Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara, Yaklaşım, s. 139.

³⁹ **Akyürek**, s. 16-17; **Barlass**, s. 30; **Koban**, s. 55; **Altaş**, s. 41.

⁴⁰ **Sonsuzoğlu**, s. 97.

⁴¹ **Helvacı**, s. 104; **Geçer**, s. 115; **Barlass**, s. 101 ve devamı.

⁴² Zarar, sorumluluğun en önemli unsurunu oluşturmakla birlikte, öğretide maddi ve manevi zarar olarak ikiye ayrılmaktadır. Maddi zarar, bir kimsenin iradesi dışında malvarlığında; manevi zarar kişilik değerlerinde meydana gelen eksilmeye denir (**Eren**, Fikret (2018) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 23. Baskı, Ankara, Yetkin, s. 545, 555; **Reisoğlu**, Safa (2012) Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 23. Bası, İstanbul, Beta, s. 170; **İnan**, A. Naim & **Yücel**, Özgü (2014) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 4. Bası, Ankara, Seçkin, s. 400, 401; **Kılıçoğlu**, M. Ahmet (2015) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19. Bası, Ankara, Turhan, s. 306, 307). Maddi zararın gerçek anlamda zarar olduğu; ancak hukukumuzda bir kimsenin kişiliğine yapılan tecavüzdü duyduğu elem ve üzüntünün de manevi zarar olarak ifade edildiği hususunda bkz. **Oğuzman**, M. Kemal & **Öz**, Turgut (2018) Borçlar Hukuku Genel Hükümler II, Gözden

temsilciye başvurulduğunda, asıl vergi mükellefi limited şirketten talep edilebilecek bir vergi ve vergiye bağlı alacak mevcut olmalıdır. Şayet mevcut değilse, kanuni temsilcinin de sorumluluğu söz konusu değildir. Örneğin asıl vergi borcu tarh ve tahsil zamanına ya da affa uğramışsa kanuni temsilcinin de sorumluluğu ortadan kalkar⁴³. Bununla birlikte kanuni temsilcilerin vergi ve vergiye bağlı alacaklar için sorumluluklarına gidilmesi, bu alacakların şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesine bağlıdır. Buna göre vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlarda, icra prosedürünün sonlandırılmasını takiben, vergi alacağının tahsil edilemediğinin aciz vesikasıyla belgelenmesi gerekir⁴⁴. Başka bir deyişle, tamamen veya kısmen alınamamış olmasından kasıt, mükellefe tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmiş bir kamu alacağı için mükellefe karşı cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılmış ve tüketilmiş olmasıdır⁴⁵. AATUHK m. 54 uyarınca vergi borçlusu tarafından gösterilen teminatın paraya çevrilmesi yahut varsa kefilin takibi, borçlunun vergi alacağına yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi⁴⁶ ve gerekli şartlar bulunması durumunda borçlunun iflasının istenilmesi ve sonuçlandırılması, tüketilmesi gereken

yollardır⁴⁷. Buna karşın, limited şirketin iflas etmesi ya da tasfiye haline girmesi durumu, tek başına kanuni temsilciye başvurmak için yeterli değildir. Bu durumda tasfiye sonucunun beklenilmesi zorunluluğu vardır⁴⁸. Zira tasfiye tamamlanmadan vergi alacağının şirketten tahsil edilip edilmeyeceği belli değildir. Bununla birlikte tasfiye memurları, kurumun vergi borçları için gerekli karşılık ayırmadan alacaklılara ödeme veya ortaklara paylaşım yapamaz (Kurumlar Vergisi Kanunu m. 17/7; İcra ve İflas Kanunu m. 206/1). Hüküm bağlamında vergi alacağının tamamının tahsil edilip edilmeyeceği, bakiye ne miktar borç kaldığı tasfiye sonucunda ortaya çıkacak ve ancak şirketten tahsil edilemeyen tutar için kanuni temsilciler izlenebilecektir⁴⁹.

Bu bağlamda, VUK'ta limited şirket varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerden alınabilecektir. Kanunda, kanuni temsilcilere başvurabilmek için şirket dışında başka bir kişiye başvurma zorunluluğu yer almamıştır. Dolayısıyla ortak ve kanuni temsilciye başvuru sırası açısından açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

ii. Vergi Alacağının Şirketten Alınamamasının Sebebinin Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Yerine Getirmemesi Olması

VUK m. 10/2 uyarınca kanuni temsilcilerin, mükellef olarak şirket tüzel kişiliğine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Buna göre kanuni temsilciden şirketten alınamayan verginin istenmesinin sebebi kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemiş olmasıdır. Ödevlerin neler olduğu VUK m. 10'da yer

Geçirilmiş 14. Bası, İstanbul, Vedat, s. 40). VUK m. 10/2'de yer alan zarar, idarenin maddi zararını oluşturmaktadır.

⁴³ Karayalçın, s. 6.

⁴⁴ Barlass, s. 87; Koban, s. 61; Çamoğlu, tahsil imkansızlığı için şirket hakkında ön takip yapılması ve aciz fişi düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. Çamoğlu, Ersin (1970), 'Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35' İktisat ve Maliye Dergisi, S: 11, C: 16, s. 427; Ayhan, Rıza (1992) Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, İstanbul, Kazancı, s. 68; Aynı yönde D. 4. D. E. 1994/5405 K. 1995/2105, T. 17.05.1995.

⁴⁵ Çelik, Binnur (2002) Kamu Alacakların Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Bası, İstanbul, İş Bankası, s. 105-106; Helvacı, s. 103.

⁴⁶ Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta, şirketin fabrika binası ve müstemilatı bulunduğu ve bir kısım menkulünde şirketin vergi borcuna karşılık teminat gösterildiğinin anlaşıldığı halde, davalı idarece bunların satılarak paraya çevrilmesi suretiyle vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı hususu ortaya konulmaksızın, vergi borcunun şirketten tahsil imkanı kalmadığı gerekçesiyle doğrudan kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmesini VUK m. 10'a aykırı bulmuştur. Bkz. Danıştay 9. D., T: 27.09.2006, E: 2005/5205, K: 2006/3461; Aynı yönde bkz. Danıştay 3. D., T: 22.06.2009, E: 2008/923, K: 2009/2191.

⁴⁷ Çelik, Kamu, s. 105, 106.

⁴⁸ Çamoğlu, Limited, s. 427; Arıkan, Vural (1968), 'Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları' İstanbul Barosu Dergisi, S: 42, s. 448; Yıldız, s. 781; Barlass, s. 71.

⁴⁹ Çamoğlu, Limited, s. 428; Arıkan, s. 448.

almamaktadır; ancak VUK'un "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabında anılan ödevlere yer verilmiştir. Bunlar, anılan kitabın 153 ilâ mük. 257 maddelerinde yer alan ödevleri kapsamaktadır⁵⁰. Örneğin bildirimde bulunma⁵¹, defter tutma⁵², belge düzenine uyma⁵³, defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi⁵⁴ gibi⁵⁵. Bununla birlikte, açıkça ödev olarak nitelendirilmesinden dolayı kaynakta yapılmış kesintilerin ödenmesi (VUK m. 11) ile beyanname verilmesi (VUK m. 144) de kanuni temsilcinin ödevleri arasında yer almaktadır⁵⁶. Ayrıca öğretilerde vergi ödenmenin bir ödev olup olmadığı konusunda tartışma bulunmaktadır⁵⁷.

VUK m. 10/2 uyarınca müdürlerin sorumluluğuna başvurabilmek için, şirketten verginin alınmamasının sebebi kanuni temsilcilerin, vergi mükellefi olarak limited şirket üzerine düşen ödevleri

yerine getirmemesi olmalıdır. Buna göre, şirketten verginin alınmamasının sebebi araştırılmalıdır. Şayet kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemesi, şirketten verginin alınmamasına neden olduysa, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Burada sorumluluk hukukunun fiil, fiilin hukuka aykırı olması ve illiyet bağı unsurları ortaya konmaktadır. Buna göre, zararın oluşumuna sebebiyet veren fiil, kanuni temsilcinin 'kanuni ödevlerini yerine getirmeme' şeklindeki olumsuz davranışdır⁵⁸. Bu davranış, VUK m. 10/1'de açıkça kanuni temsilcilere görev olarak verildiği için, ödevin yerine getirilmemesi kanuna aykırıdır. Hukuka aykırı hareket⁵⁹, kanuni ödevlerin yerine getirilmemesi ile oluşmaktadır. Ayrıca, şirket varlığından vergi, kanuni temsilcinin hukuka aykırı hareketi yüzünden alınmamalıdır. Dolayısıyla kanuni temsilcinin ödevini yerine getirmemesi ile şirket varlığından verginin alınmaması arasında illiyet bağı⁶⁰ bulunmalıdır. Buna karşın, başka bir sebeple şirketten vergi alınmadıysa, kanuni temsilcilere başvurulamayacaktır. Bu sayede kanuni temsilci, kanuni ödevlerini yerine getirmemesi ile vergi alınmaması arasında uygun illiyet bağı⁶¹ ol-

⁵⁰ **Bilici**, s. 73; **Barlass**, s. 40 ve devamı.

⁵¹ Bildirimde bulunma ödevi VUK m. 153 ilâ 170'te düzenlenmiştir. Buna göre, işe başlama, adres, bilinen iş ve işletme değişiklikleri ile işi bırakma hallerinin bildirilmesi gerekmektedir. Bkz. **Saban**, s. 122-124.

⁵² Defter tutma ödevi, VUK m. 170 ilâ 227'de düzenlenmiştir. Buna göre bu ödevin kapsamına şirketin yaptığı iktisadi nitelikteki işlemlerin defterlere kaydedilerek finansal tabloların hazırlanması girmektedir. İnceleme için bkz. **Aksu Özkan**, Raziye (2019) Finansal Tabloların Tutulması ve Hukuksal Sonuçları, İstanbul, On İki Levha, s. 137 ve devamı.

⁵³ Belge düzenine uyma ödevi VUK m. 227 ilâ 242'de düzenlenmiştir. Buna göre, VUK'a göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ait olan kayıtların tevsiki zorunludur. İspat açısından gerekli olan belgeler, şirket tarafından saklanacaktır. Örneğin fatura, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu gibi.

⁵⁴ Defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevi, VUK m. 253 ve 254'te düzenlenmiştir. Buna göre tutulan defterler ve bunlara ilişkin kayıtlar, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl muhafaza edilecektir. Bu defter, kayıt ve bunları ispata yarayan her türlü belgenin, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilme zorunluluğu bulunmaktadır.

⁵⁵ Ayrıntılı inceleme için bkz. **Barlass**, s. 40-45.

⁵⁶ **Barlass**, s. 45-53.

⁵⁷ Ödev olduğu yönünde bkz. **Helvacı**, s. 104; **Yıldız**, s. 792; **Kaneti**, s. 89; **Saban**, Sorumluluk, s. 49; **Köroğlu**, Ömer Alper (2019) 'Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 26; Aksi yönde bkz. **Barlass**, s. 47.

⁵⁸ Olumsuz davranış, yapılması gereken hareketi yapmaktır. Buna göre, bir kimse, hareketsiz kalacağı yerde, belirli bir harekette bulunsaydı, hukuken önem arz eden sonuç meydana gelmeyecekse, yapmama fiili, zararlı sonucunu doğuran bir davranış sayılacaktır. Bkz. **Eren**, s. 542, 543; **İnan & Yücel**, s. 382; Hukukta fiil, bir insanın yapma veya yapmama tarzında iradi davranışdır. Bkz. **Oğuzman & Öz**, s. 13; **Kılıçoğlu**, s. 286; Haksız fiil genellikle aktif davranış şeklinde gerçekleşir; ancak, hukuk düzeninin başkasını korumak için belli tedbirlerin alınmasını öngördüğü hallerde, "kaçınma" haksız fiil niteliğindedir. Bkz. **Reisoğlu**, s. 165.

⁵⁹ Hukuka aykırılık, fiilin bir hukuk kuralına aykırı olduğunu göstermektedir. Bkz. **Oğuzman & Öz**, s. 14.

⁶⁰ Zararla sorumluluğun bağlandığı olay veya davranış arasındaki sebep - sonuç ilişkisine illiyet bağı denir. Bkz. **Eren**, s. 561; **Oğuzman & Öz**, s. 45; **Tekinay**, Selahattin Sulhi & **Akman**, Sermet & **Burcuoğlu**, Hâluk & **Altıp**, Atilla (1993) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul, Filiz, s. 567; **İnan & Yücel**, s. 404; **Reisoğlu**, s. 175; **Kılıçoğlu**, s. 313.

⁶¹ Hukukta çeşitli illiyet teorileri bulunmakla birlikte, Türk hukukunda hakim görüş uygun illiyet bağı teoridir. Uygun illiyet bağı, somut olayda gerçekleşen türden bir sonucun, olayların normal akışına ve hayat tecrübelerine göre, meydana getirmeye elverişli olan veya bu türden bir sonucun gerçekleşme ihtimalini objektif olarak arttırmış

madığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilecektir. Örneğin vergi borcunun ödenmemesinin sebebi, mücbir sebebe dayanmaktaysa illiyet bağı kesilecektir⁶². Bununla birlikte, idarenin gerekli işlemleri yapmaması sebebiyle vergi alınmadıysa, zarar görenin kusuru sebebiyle de illiyet bağı kesilecektir.

b. Hukuki Niteliği

Kanuni temsilcilerin VUK m. 10'dan kaynaklanan sorumluluğunun hukuki niteliği öğretide tartışmalıdır. Bir görüş VUK m. 10/2 kapsamındaki sorumluluğu kusursuz sorumluluk olarak nitelendirmektedir⁶³. Zira hükmün 3505 sayılı Kanun'la⁶⁴ değişmeden önceki lafzında bulunan "...bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri..." ibareleri kanundan çıkarılarak kusursuz sorumluluk esası getirilmiştir⁶⁵. Buna göre, kasıt ve ihmalden birinin

bulunan zorunlu koşul ile sonuç arasındaki bağıdır. Bkz. **Tekinay & Akman & Burcuoğlu & Altop**, s. 573; **Eren**, s. 565; **Reisoğlu**, s. 175; **İnan & Yücel**, s. 406; Yaşam deneyimlerine göre, bir fiilin, olayların normal akışında meydana getirebileceği zararla olan mantıkî nedensellik bağına uygun illiyet bağı denilmektedir. Bkz. **Oğuzman & Öz**, s. 45.

⁶² Illiyet bağı kesilmesinde, ilk sebep gerçekleşen türden bir sonucu doğurmaya niteliği itibarıyla elverişlidir; ancak ortaya çıkan yeni bir sebep, ilk sebebi arka plana atmıştır, onu somut olayda elverişsiz hale getirmiştir. Bkz. **Eren**, s. 580, 581.

⁶³ **Poroy & Tekinalp & Çamoğlu**, Ortaklıklar I, s. 469; **Helvacı**, s. 102; **Çamoğlu**, Ersin (2010) Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Bası, İstanbul, Vedat, s. 276; **Bahtiyar**, s. 409; **Narter**, s. 77, 78; **Bahar**, Cevdet Okan (2005), 'Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri', Vergi Dünyası, S: 281, s. 134; **Kaneti**, s. 89; **Demirci**, Azmi (2003), 'Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu', Vergi Dünyası, S: 257, s. 47, 48; **Sofuoğlu**, Ahmet (1997), 'Vergi Cezalarında Ehliyet ve Sorumluluk', Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, İzmir, Anadolu, s. 492; **Yaltı**, Billur (2009), 'Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35', Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi, Ankara, s. 508; **Ateşli**, Erkan (2000), 'Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu', Yaklaşım Dergisi, S: 94, s. 166.

⁶⁴ RG, S: 20015, T: 10.12.1988.

⁶⁵ **Helvacı**, s. 102; **Çamoğlu**, s. 277; **Özsüt**, s. 37, 38; **Deynekli**, Adnan (1998) İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Ankara, Yetkin, s. 144; **Yaltı**, s. 508; **Kaneti**, s. 89.

varlığı kusurun oluşabilmesi için hukuken mevcudiyeti zorunlu unsurdur. Bu sebeple, bunların varlığını aramayan madde lafzı hala bir sorumluluk öngörüyorsa bu kusursuz sorumluluk olmalıdır. Bununla birlikte, kanundan doğan vergi ödevlerinin yerine getirilememiş olması sorumluluğun doğması için yeterlidir. Temsilci konumundaki müdürlerin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olduklarının ileri sürülmesine ve kanıtlanmasına gerek yoktur⁶⁶. Diğer görüşe göre VUK m. 10/2'de düzenlenen sorumluluk, kusur esasına dayanmaktadır⁶⁷. Zira VUK m. 10/2'de değişiklik öngören 3505 sayılı Kanun'un 2. maddesi, "Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır." ifadesini değiştirmemiştir⁶⁸. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir⁶⁹. Bununla birlikte, önceki maddenin yürürlükte olduğu dönemde mahkemelerin önüne gelen uyuşmazlıklar "vergi idaresinin kanuni temsilcinin ödevlerini kasıt ve ihmâl ile yerine getirmediğini" ispatlamadığı noktada çıkmaktaydı. Vergi idaresi kanuni temsilcinin kusurlu olduğunu ispatlamadığı sürece ona karşı takibe başlayamıyordu. Kanun koyucu bu sakıncayı ve ispat zorluğunu ortadan kaldırmak ve TTK'deki sisteme uyum sağlamak için anılan değişikliği yapmıştır⁷⁰. Ayrıca "bu ödevleri kasıt ve ih-

⁶⁶ **Çamoğlu**, s. 276.

⁶⁷ **Yıldız**, s. 793; **Gerçek**, s. 185; **Karayağçın**, s. 7; **Pulaşlı**, s. 2827, 2828; **Üçışık**, Güzin & **Çelik**, Aydın (2013) Anonim Ortaklıklar Hukuku, C. 1, Ankara, Adalet, s. 589; **Karaca**, Bedir (2010) Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları, 2. Baskı, İstanbul, Vedat, s. 109; **Can**, s. 76; **Ayaz**, Eslem (2015) Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, 3. Baskı, Ankara, Seçkin, s. 79; **Barlass**, s. 55, 56; **Candan**, s. 108; **Saraç**, Osman (2000), 'Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk' Yaklaşım Dergisi, S: 89, s. 197; **Geçer**, s. 118; **Koban**, s. 66; **Altaş**, s. 48; **Maç**, Mehmet (2002), 'Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları' Yaklaşım Dergisi, S: 118, s. 67.

⁶⁸ **Geçer**, s. 118.

⁶⁹ Anayasa Mahkemesi, T: 19.03.2015, E: 2014/144, K: 2015/29.

⁷⁰ **Yıldız**, s. 793; **Gerçek**, s. 185.

malleriyle” ifadesinin madde metninden çıkarılması ispat hukuku açısından sonuç doğurmaktadır⁷¹. 3505 sayılı Kanun değişikliğinden önce kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi, vergi idaresinin, kanuni temsilcinin kusurunu yani kastını veya ihmali ispatlamasına bağlıydı. Bu değişiklik ile birlikte kanuni temsilci, kusurunun olmadığını kendisi kanıtlamak zorundadır.

Kanaatimizce VUK m. 10'dan kaynaklanan sorumluluğun hukuki niteliğinin belirlenmesi açısından sorumluluk hukukunun hukuka aykırı fiil, zarar ve bu ikisi arasındaki illiyet bağı unsurları ortaya konmalı; daha sonra kusur araştırılmasına girilmelidir. Buna göre, kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından idarenin zararı, limited şirket varlığından verginin tamamen veya kısmen alınmaması ile oluşur. Fiil, kanuni temsilcinin 'kanuni ödevlerini yerine getirmeme' şeklindeki olumsuz davranışdır. Bu davranış, VUK m. 10/1'de açıkça yer aldığı için hukuka aykırıdır. Ayrıca, şirket varlığından vergi, kanuni temsilcinin hukuka aykırı hareketi yüzünden alınmıyorsa, illiyet bağı kurulmuş olmaktadır. Bu unsurların bulunmasıyla birlikte, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebildiği için, kanaatimizce bu sorumluluk, kusursuz sorumluluktur. Kusursuz sorumlulukta sorumluluk, kusur⁷² yerine kanunun öngördüğü belirli bir olguya bağlanmakta ve sorumluluğun kurulması için sorumluluğu doğuran olayla zarar arasında sebep - sonuç ilişkisinin bulunması yeterli sayılmaktadır⁷³.

⁷¹ **Barlass**, s. 61; **Pulaşlı**, s. 2828; **Candan**, s. 83; **Yıldız**, s. 793; **Özbalcı**, Yılmaz (2001) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş, s.138.

⁷² Kusur, hukuk düzeninin kınadığı, kısaca hoş görmediği davranış biçimidir. Bkz. **Tekinay & Akman & Burcuoğlu & Altop**, s. 492; Tandoğan, Haluk, Türk Mesuliyet Hukuku, Ankara 1961, s. 45; **Eren**, s. 594; **Reisoğlu**, s. 171; **İnan & Yücel**, s. 393; **Kılıçoğlu**, s. 319; Kusur, hukuka aykırı sonucu istemek (kast) veya bu sonucu istemiş olmamakla beraber hukuka aykırı davranıştan kaçınmak için iradesini yeter derecede kullanmamaktır. Bkz. **Oğuzman & Öz**, s. 55.

⁷³ **Eren**, s. 515; **Oğuzman & Öz**, s. 135; **Tekinay & Akman & Burcuoğlu & Altop**, s. 497; **İmre**, Zahit (1949) Doktrin ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Hâlleri, İstanbul, İsmail Akgün, s. 169; **Yavuz**, Cevdet (2008) Türk Borçlar Kanunu Tasarısı'na Göre 'Kusursuz Sorumluluk' Halleri ve İlkeleri, <http://hdl.handle.net/11424/2035> s.e.t.

VUK m. 10'da da kanuni temsilcinin sorumluluğu, kanuni ödevlerin yerine getirilmemesine bağlanmıştır. Bununla birlikte, sorumluluk hukuku açısından kusur, kişinin kastı⁷⁴ veya ihmali⁷⁵ kaynaklanabilir⁷⁶. Oysa kanun metninden bu ifadeler çıkartılmıştır. Bu sebeple, bizce de kanun metni hala bir sorumluluk öngörüyorsa bu kusursuz sorumluluk olmalıdır. Bunun yanı sıra, yapılan değişikliğin gerekçesinde açıkça anılan fıkrada yapılan değişiklikle temsilcilerin kasıt ve ihmali aranmaksızın sorumlu tutulmalarının amaçlandığı⁷⁷ ifade edilmektedir. Ayrıca TTK'de yer alan sorumluluk hükümleriyle birlikte, VUK'ta kanuni temsilci sorumluluğunun düzenlenmesi de, burada düzenlenen sorumluluğun neden kusursuz sorumluluk olduğunu açıklamaktadır. Buna göre TTK'de müdürler, kanundan doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumlu tutulmuşlardır (TTK m. 553; TTK m. 644/1-a). Buradaki sorumlu-

10.02.2020, s. 35; **Kılıçoğlu**, s. 302; **Baçoğlu**, Başak (2015), 'Sözleşme Dışı Kusursuz Sorumluluk Hukuku ve Özellikle Tehlike Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirmeler' İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, C: 6, s. 33.

⁷⁴ Kast hukuka aykırı sonucun fail tarafından bilerek istenmesidir (**Eren**, s. 599; **Oğuzman & Öz**, s. 56; **Kılıçoğlu**, s. 321; **İnan & Yücel**, s. 394). Kastta zarar verenin iradesi, hukuka aykırı sonuca yönelmiştir. İki unsuru vardır. Tasarlama, hukuka aykırı sonucun fail tarafından tasarlanmasını, bilinmesini, öngörülmesini ifade eder. İsteme, bu sonucun fail tarafından istenmesi, kabul edilmesidir. Bkz. **Eren**, s. 600.

⁷⁵ İhmal, hukuka aykırı sonucu istememekle birlikte, böyle bir sonucun meydana gelmemesi için şartların gerekli kıldığı özenin gösterilmemesidir. Bkz. **Eren**, s. 601; **Oğuzman & Öz**, s. 58; **İnan & Yücel**, s. 395; **Kılıçoğlu**, s. 321.

⁷⁶ **Eren**, s. 599; **Oğuzman & Öz**, s. 56; **İnan & Yücel**, s. 394.

⁷⁷ Değişiklik gerekçesinde "... Anılan fıkrada yapılmış olan değişiklikle kasıt ve ihmalleri ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağını bu mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınamaması halinde, tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların temsilcilerinin kasıt ve ihmali aranmaksızın vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır". Bkz. **Kocahanoğlu**, O. Selim (1998) Gerekeçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları, 13. Baskı, İstanbul, Temel, s. 298-299.

luk, kusura dayanmaktadır⁷⁸. Şirket alacaklısı konumundaki vergi idaresi bir zararı varsa, bunu TTK'ye dayanarak alabilecektir. VUK m. 10'un amacı ise, vergi ve buna bağlı alacaklarda idarenin kendisini ayrıcalıklı bir konuma getirmek istemesidir. Bunun için de VUK m. 10'dan kaynaklanan sorumluluk, kusursuz sorumluluktur. Son olarak kanuni temsilcinin vergi idaresine karşı sorumluluğu kanundan kaynaklanmaktadır⁷⁹. Bu sorumlulukta, zararın bir başka kişiye yükletilebilmesi için, bunun kusurlu bir davranıştan doğması gerekmez. Kusursuz sorumluluk da, kanundan doğan sorumluluğun örneklerinden birini oluşturur⁸⁰.

Kanaatimizce VUK m. 10'dan kaynaklanan sorumluluk, kusursuz sorumluluk hallerinden biri olan "özen sorumluluğu"dur. Burada sorumluluk, kusur yerine kanunda öngörülen "objektif" özen ödevinin ihlaline dayanmaktadır⁸¹. Yoksa kusur sorumluluğundaki gibi kişinin "kendisinden" beklenen özeni yerine getirmemesine değil⁸². VUK m. 10'da da kanuni temsilcinin sorumluluğunun sebebi, kanuni ödevleri yerine getirmemesidir. Bununla birlikte, kanuni temsilcinin sorumluluğu, "olağan özen sorumluluğu"na girmektedir. Olağan özen sorumluluğu, özen sorumluluğunun türlerinden biridir. Genel özen sorumluluğundan farklı olarak, olağan özen sorumluluğunda kurtuluş kanıtı getirme imkanı bulunmaktadır⁸³. Nitekim

bu sorumluluk türünde, sorumlu tutulan kişi, özen yükümünü gereği gibi yerine getirdiğini ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir⁸⁴. VUK m. 10'da da sorumlu olan kanuni temsilciler, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerdir. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin ödevlerin yerine getirildiği ispat edilerek sorumluluktan kurtulabileceklerdir.

Son olarak madde incelemesinden, VUK m. 10'un kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğunu düzenlediği görüşünde olmakla birlikte, kusura ilişkin tartışma devam edecektir. Bu sebeple, kanun değişikliği yapılarak, bu tartışmaya son verilmelidir. Buna göre TTK'de temsilcilerin sorumluluğu kusur esasına dayanmakta olup, kamu borcundan doğan sorumluluk da aynı yönde düzenlenmelidir.

c. Sorumlular

VUK m. 10/2 uyarınca, kanuni ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden limited şirketten alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Buna göre sorumluluk hukuku açısından zararın oluşumuna sebebiyet veren fiil, kanuni temsilcinin 'kanuni ödevlerini yerine getirmeme' şeklindeki olumsuz davranışdır⁸⁵. Dolayısıyla kanuni ödevlerini yerine getirdiğini kanıtlayan kişiler, limited şirketin vergi borcu nedeniyle sorumlu olmayacaktır⁸⁶. Zira sorumluluğa sebep olan fiili gerçekleştirilmemişlerdir.

d. Rücu İmkanı

VUK m. 10/3 uyarınca temsilciler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Hükümde kanuni temsilcinin, ödemiş olduğu vergi borcu için şirkete rücu imkanı düzenlenmiştir. Bununla birlikte, kanuni temsilci vergi

⁷⁸ **Akdağ Güney**, Necla (2010) Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Baskı, İstanbul, Vedat, s. 70; **Bahtiyar**, s. 394; **Şener**, s. 419; **Üçışık & Çelik**, s. 515.

⁷⁹ Sorumluluk sebepleri, "kusur, sözleşme ve bir kanun hükmü" olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bkz. **Eren**, s. 512.

⁸⁰ **Eren**, s. 512, 513.

⁸¹ **Eren**, s. 519, 642; **Oğuzman & Öz**, s. 9; **Yavuz**, s. 40; **Kılıçoğlu**, s. 203.

⁸² Objektif sorumluluktan farklı olarak kusur sorumluluğunda bir kimse kendisinden beklenen özenli davranışı yerine getirmede için sorumlu tutulmaktadır (**Oğuzman & Öz**, s. 58, 59; **Tekinay & Akman & Burcuoğlu & Altop**, s. 492).

⁸³ **Eren**, s. 520; **Yavuz**, s. 42; Kusursuz sorumlu tutulan kişinin gerekli dikkat ve özeni gösterdiğini kanıtlaması kusursuzluğunu kanıtlamak olarak yorumlanmamalıdır. Kusur, zarar verici olayın gerçekleştiği andaki tasvip edilmeyen davranış tarzı olduğu halde, gerekli dikkat ve özenin gösterilmemesi ise olaydan çok öncesine ilişkin alınması gereken tedbirlerdir. Bkz. **Kılıçoğlu**, s. 326.

⁸⁴ **Baçoğlu**, s. 39.

⁸⁵ Olumsuz davranış, yapılması gereken hareketi yapmaktır. Buna göre, bir kimse, hareketsiz kalacağı yerde, belirli bir harekette bulunsaydı, hukukun önem arz eden sonuç meydana gelmeyecekse, yapmama fiili, zararlı sonucu doğuran bir davranış sayılacaktır. Bkz. **Eren**, s. 542, 543.

⁸⁶ **Helvacı**, s. 105.

borcuna bağlı diğer alacaklar için temsil edilene rücu edemeyecektir. Öğretide bunun sebebinin, vergi borcuna bağlı olarak hesaplanan alacakların, temsil edilenin vergi ödevlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yerine getirilmemesinin sonucu olduğu ifade edilmektedir⁸⁷.

3. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uyarınca Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

a. Genel Olarak

AATUHK mük. m. 35/1 uyarınca tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Öğretide kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için tek koşulun, kamu alacaklarının⁸⁸ tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gösterilmiştir. Buna göre, sorumluluk, kanuni temsilci sıfatına sahip olmakla doğmaktadır⁸⁹. Bununla birlikte, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde, bu kişilerin kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacağını öngören AATUHK m. 35/5 iptal edilmiştir⁹⁰.

⁸⁷ Candan, s. 58.

⁸⁸ Bu çalışmada, kanun metninin aynen verildiği haller dışında "kamu alacağı" kavramı kullanılacaktır. Bununla birlikte, her iki kavram arasında farklılık bulunmamaktadır. Zira kamu alacağı terimi, eski dildeki 'amme alacağı' teriminin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Batılı ülke vergi terminolojilerinde yer almayan kamu alacağı kavramı Türk Vergi Sistemi'ne AATUHK ile girmiş ve yerleşmiştir. Bkz. Yaralı, s. 116.

⁸⁹ Candan, s. 52; Özbacı, s. 81; Geçer, Ahmet Emrah (2017), 'AATUHK'de Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu', 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ankara, s. 127-130.

⁹⁰ Anayasa Mahkemesi kararı, T: 19.03.2015, E: 2014/144, S: 2015/29.

AATUHK mük. m. 35'te kanuni temsilcinin sınırsız sorumluluğu öngörülmüştür⁹¹. Buna göre, sorumluluk koşulunun gerçekleşmesiyle birlikte kanuni temsilci, kamu borcunun tamamı için sorumlu olacaktır.

b. Sorumluluğun Koşulu: Kamu Alacağının Limited Şirketin Malvarlığından Tamamen veya Kısmen Tahsil Edilememesi veya Edilemeyeceğinin Anlaşılması

i. Kamu Alacağı Kavramı

AATUHK mük. m. 35/1 uyarınca tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin şahsi malvarlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Hükmün kapsamına, kamu alacakları⁹² girmektedir. Kamu alacakları terimi AATUHK'nin 1 ve 2'nci maddeleri kapsamına giren alacakları ifade etmektedir (AATUHK m. 3). Buna göre bir alacağın kamu alacağı olması için öncelikle devlete⁹³, il özel idarelerine ve belediyelere ait olması gerekmektedir. Bunlar dışındaki bir kuruma ait alacak kamu alacağı niteliği taşısa dahi, hakkında özel bir hüküm bulunmadıkça bu Kanun'un kapsamı dışında kalacaktır⁹⁴. Bunlara ait olmak koşu-

⁹¹ Yanlı, Veliye (1999), 'Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu', Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul, Beta, s. 764; Özkan, s. 185.

⁹² Kamu alacağı devletin ve yetkili idarelerin amme kudretinden ve ceza tenfiz hakkından doğan alacakları ile, vergi, resim, harç gibi amme hizmetlerine karşılık olmak üzere alınan paralar ve amme hizmetlerinin aynı vasıtaları olan amme emlaki makamına kaim olmak üzere muhtelif sebeplerden dolayı tekevvün eden, alacaklarla idari mukavelelerden doğan ve amme hizmetinin devam ve istikrarını sağlayan alacaklardır. Bkz. Onar, Sıddık Sami (1960) İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 3, İstanbul, İsmail Akgün, s. 1648; Devletin yüküm ya da borç ilişkisi sonucu idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir. Bkz. Öncel & Kumrulu & Çağan, s. 159, 160.

⁹³ Bu kavram, idare hukuku kapsamında devlet tüzel kişiliği altında örgütlenmiş olan merkez ve taşra teşkilatını ifade etmektedir. Bkz. Can, s. 66.

⁹⁴ Şamlıoğlu, Servet & Özbacı, Yılmaz (1988) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Özbacı Vergi Hukuk Bürosu, s. 44.

luyla vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli alacaklar kamu alacağıdır (AATUHK m. 1/1). Kamu alacağının büyük kısmını vergi alacağı oluşturmakla birlikte, kamu alacağı, vergi alacağını da kapsayan daha geniş bir kavramdır⁹⁵. Bununla birlikte kamu alacaklarının fer'i olan gecikme zammı, faiz gibi alacaklar da kamu alacağı kapsamına girmektedir (AATUHK m. 1/1). Fer'i kamu alacakları, "...gibi" ifadesiyle sınırlayıcı olmaksızın ve örneklendirme yoluyla tanımlanmaya çalışılmıştır. Buna göre tecil faizi, gecikme zammı, haksız çıkma zammı⁹⁶, gecikme faizi ve pişmanlık zammı da fer'i kamu alacaklarıdır⁹⁷.

Ayrıca aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları da kamu alacaklarıdır⁹⁸. Takip masrafları, cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderdir (AATUHK m. 3). Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur. Son olarak muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar da kamu alacağıdır⁹⁹ (AATUHK m. 2).

⁹⁵ **Üçışık & Çelik**, s. 585.

⁹⁶ Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs böyle bir borcu olmadığı, borcunu kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddialarıyla 7 gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Borçlu açtığı dava sonucu tamamen veya kısmen haksız çıkarsa davasının reddedilen tutardaki kamu alacağı kendisinden %10 zamlı tahsil edilir (AATUHK m. 58/5). Bu zam ise haksız çıkma zammı olarak nitelendirilir.

⁹⁷ **Koban**, s. 78.

⁹⁸ Buradaki akitler ile kastedilenin medeni ve ticari akitler olduğu, idari akitlerden doğan alacakların bu istisnaya girmediği ve kamu alacağı niteliğinde olmaları dolayısıyla AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edileceği ifade edilmektedir. Bkz. **Şamlıoğlu & Özbalcı**, 1988, s. 46.

⁹⁹ AATUHK, 1 Ocak 1954 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 116. maddesiyle de, 1325 tarihli Tahsili Emval Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. Çeşitli kanunlarda, yürürlükten kaldırılan Tahsili Emval Kanunu hükümlerine göre tahsil

ii. Şirket Malvarlığından Tahsil Edileme veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması

AATUHK mük. m. 35/1 uyarınca tüzel kişilerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları için kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilir. Tahsil edilemeyen kamu alacağı terimi, kamu borçlusunun AATUHK hükümlerine göre yapılan malvarlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir malvarlığının bulunmaması, haczedilen malvarlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin kamu alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen kamu alacaklarını ifade eder (AATUHK m. 3). İdare, öncelikle asıl kamu borçlusunun ekonomik veya hukuki bağı olan işletmelerden, bankalardan ve diğer resmi ve özel kurum ve kuruluşlardan kamu borçlusunun haczi kabil mal veya alacağı olup olmadığını sormalıdır. Daha sonra kamu borçlusuna ait olan kendi veya üçüncü kişiler nezdindeki tüm haczi mümkün mal ve alacaklara haciz işlemi yapılmalı ve onları nakde çevirmelidir. Buna rağmen, ilgili kamu alacağı tamamen tahsil edilemezse idare, kamu alacağının tahsil edilememiş olduğunu ispatlayarak kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilir¹⁰⁰. Aksi takdirde, kanuni temsilciye gönderilen ödeme emri iptal edilecektir¹⁰¹. Bu durum, idarenin yaptığı araştırmalara dayanarak düzenleyeceği AATUHK m. 75'te yer alan aciz fişi ve İcra İflas Kanununa göre düzenlenecek aciz belgeleri ile ispat-

edileceği bildirilen alacaklar ise, AATUHK m. 2 ile işbu Kanun kapsamına alınarak, kamu alacağı niteliğini kazanmışlardır. Bkz. **Kurdoğlu**, s. 82.

¹⁰⁰ **Candan**, Turgut (2013) Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3. Bası, Ankara, Mali Akademi, s. 199.

¹⁰¹ Danıştay'ın önüne gelen bir uyumsuzlukta, borçlu şirket adına kayıtlı araçların haciz ve satış işlemleri sonuçlanmadan, kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmiştir. Vergi mahkemesi, kamu alacağının şirketten tahsilinin imkansız olduğu açıkça ortaya konulmadan, şirketin kanuni temsilcisi olan davacı adına düzenlenen ödeme emrinin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne karar vermiştir. Danıştay, mahkemenin kararını onaylamıştır. Bkz. Danıştay 4.D., T: 05.04.2016, E: 2013/1023, K: 2016/1442 (lexpera.com.tr).

lanabilir. Burada aranması gereken hukuki imkansızlık değil, maddi imkansızlık olmalıdır. Örneğin, zamanaşımına uğradığı için asıl borçludan tahsil edilemeyen vergi alacağının, kanuni temsilciden de tahsili beklenemez. Zira hukuki imkansızlık ikincil sorumluya da sirayet eder¹⁰².

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı terimi, kamu borçlusunun haczedilen malvarlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin kamu alacağını karşılayamayacağını veya hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusundan aranılan kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında kamu borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan kamu alacaklarını ifade eder (AATUHK m. 3). Buna göre, AATUHK'nin 54. ve devamındaki maddelerde öngörülen cebri tahsil yollarının tümünün kullanılmış olması gerekmemektedir. Örneğin, asıl kamu borçlusunun tüm aramalara rağmen bulunamaması veya haczedilen mal ve alacakların ilgili görevlilerce yapacağı tespit sonucunda kamu alacağını karşılamayacağı anlaşıldığı durumlarda ilgili kamu alacağının tahsil edilemeyeceği anlaşılmış sayılır¹⁰³.

Bu bağlamda, AATUHK'de limited şirket malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları kanuni temsilcilerden alınabilecektir. Kanunda, kanuni temsilcilere başvurabilmek için şirket dışında başka bir kişiye başvurma zorunluluğu yer almamıştır. Dolayısıyla ortak ve kanuni temsilciye başvuru sırası açısından AATUHK mük. m. 35'te de açık bir düzenleme bulunmamaktadır.

c. Hukuki Niteliği

Kanuni temsilcinin AATUHK mük. m. 35/1'den kaynaklanan sorumluluğunun hukuki niteliği hakkında öğretilerde tartışma bulunmaktadır.

Bir görüş, sorumluluğun kusursuz sorumluluk esasına dayandığını ifade etmektedir¹⁰⁴. Zira hükümde öngörülen sorumluluk kamu alacağının asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceği anlaşılmış olması dışında, başka bir nedene dayandırılmamıştır. Maddede kullanılan ifade anılan durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde başkaca bir koşul aranmaksızın kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmesine olanak vermektedir. Öğretilerde diğer görüş ise kusurlu sorumluluk olduğu yönündedir¹⁰⁵. Buna göre kanuni temsilcilerin, kusursuz sorumluluk altında olduklarını iddia etmek kusursuz sorumluluğun genel karakteristiğine uygun olmayan bir yaklaşımdır. Zira kanuni temsilci, borçlar hukukunda olduğu gibi şirket faaliyetlerinin sahibi ve istifade edeni değildir. Bu sebeple, hiç kusuru olmasa bile şirketin vergi borcundan sorumlu tutulması adil olmayacaktır. Bununla birlikte, kusurlu sorumluluk hali kurgunun doğasında vardır ve şirketin vergi borcunu karşılayacak imkanı olmasına rağmen bu borcun kanuni temsilci tarafından ödenmemesi hali bizatihi kusurun kendisi olmaktadır.

Kanaatimizce kanuni temsilcinin AATUHK mük. m. 35'ten doğan sorumluluğu kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır. Çünkü, sorumluluğun tek koşulu olarak şirket malvarlığından alınamama gösterilmiştir. Dolayısıyla sorumlu olmak için kanuni temsilci sıfatını haiz olmak yeterli görülmüştür. Bununla birlikte, aynı düzenleme tarzı ortaklar için de söz konusudur¹⁰⁶. Bu düzenleme tarzı açısından metin ele alındığında, kanuni temsilcinin sorumluluğunun hukuki niteliği kusura dayanan sorumluluk ise, ortağın da sorumluluğu kusura dayanan olmalıdır. Oysa limited şirket ortağının, aksine bir görevlendirme

¹⁰² Kurdoğlu, s. 58, 59.

¹⁰³ Candan, Kanun, s. 200.

¹⁰⁴ Poroy & Tekinalp & Çamoğlu, Ortaklıklar I, s. 469; Yıldız, s. 777, 793; Üçışık & Çelik, s. 586; Geçer, s. 120; Bahtiyar, s. 409; Bahar, Yönetim, s. 134; Candan, s. 56; Saraç, s. 197; Altaş, s. 61; Çelik, s. 126.

¹⁰⁵ Barlass, s. 62-65; Yaralı, s.173, 174; Saban, s. 100; Yavuz Dalgıç, s. 69.

¹⁰⁶ İnceleme için bkz. C. ORTAĞIN LİMİTED ŞİRKETİN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU.

olmadıkça, şirketin yönetimi ve temsilinde ve özellikle kamu borcunun ödenmesinde herhangi bir görevi yoktur. Sorumluluk yalnızca ortak sıfatına bağlanmıştır. Dolayısıyla ona yüklenen sorumluluk kusursuz sorumluluk esasına dayanacaktır. Ayrıca öğretide kanuni temsilcinin şirket faaliyetlerinin sahibi ve istifade edeni olmadığı için kusursuz sorumluluk olamayacağı gerekçesi yerinde değildir¹⁰⁷. Zira yazarın ele aldığı kusursuz sorumluluk halleri, özen sorumluluğunun örnekleri olup, örnekten yola çıkılarak genel bir kural konulamaz; çünkü özen sorumluluğu halleri Türk Borçlar Kanunu'nda sayılanlarla sınırlı değildir¹⁰⁸. Mevcut bir kanun hükmünün yorumlanması ile kanunda kusursuz sorumluluğun düzenlendiği sonucuna varılması mümkündür¹⁰⁹.

d. Rücu İmkânı

AATUHK mük. m. 35/son uyarınca temsilciler, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler. Buna göre, kamu borcunu ödeyen limited şirket müdürü, ödediği tutar için şirkete rücu edebilecektir.

4. VUK ile AATUHK Arasındaki İlişki

VUK m. 10'da kanuni temsilcilerin vergi ve buna bağlı alacaklar, AATUHK mük. m. 35'te kamu alacağı açısından sorumluluğu düzenlenmiştir¹¹⁰.

Kamu alacağı kavramı, vergi ve diğer alacakları da kapsamaktadır. Dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğunun kapsamı açısından uygulanabilecek iki kanun hükmü bulunmaktadır. Bu durumda, özel – genel kanun ayırımına uyularak, VUK m. 10 öncelikli olarak uygulanmalıdır. Buna göre, kanuni temsilciler açısından, AATUHK mük. m. 35'in, VUK'un kapsamına giren vergi ve vergiye bağlı alacaklar açısından uygulanma imkanı bulunmaktadır. AATUHK mük. m. 35'in uygulama alanı, VUK m. 10'da sayılan alacaklar haricinde kalan kamu alacakları ile sınırlıdır¹¹¹. Danıştay da yerleşik hale dönüşen kararları ile vergi ve bağlı alacaklarda mük. m. 35'in uygulanamayacağını içtihat etmiştir¹¹². Örneğin VUK kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı kamu alacakları, AATUHK uyarınca tahsil edilecektir¹¹³.

C. ORTAĞIN LİMİTED ŞİRKETİN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU

AATUHK m. 35 uyarınca limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar. Hükümde limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından dolayı sorumluluğu düzenlenmiştir¹¹⁴. Hükümün amacı

¹⁰⁷ Barlass, s. 62-65.

¹⁰⁸ Eren, s. 519; Oğuzman & Öz, s. 7; Yavuz, s. 40, 41.

¹⁰⁹ Oğuzman & Öz, s. 7.

¹¹⁰ AATUHK mük. m. 35'e 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen ve "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede yer alan sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmünü taşıyan fıkra, Anayasa Mahkemesinin kararıyla iptal edilmiştir. Kararın gerekçesine göre "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 dahil 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." Bkz. Anayasa Mahkemesi kararı, T: 9.03.2015, E: 2014/144, K: 2015/29 (lexpera.com.tr).

¹¹¹ Yaralı, s. 188-190; Çamoğlu, s. 273; Candan, s. 72-73; Bahtiyar, s. 409; Can, s. 77; Deyneki, s. 44; Ayrıntılı inceleme için bkz. Barlass, s. 65-69; AATUHK mük. m. 35'in gerekçesi.

¹¹² Danıştay 7. D., T: 19.06.2000, E: 2000/1138, K: 2000/2034; Danıştay 7. D., T: 24.2.2010, E: 2006/4388, K: 2010/1058 (lexpera.com.tr).

¹¹³ Mük. m. 35'in gerekçesi için bkz. TBMM Tutanak Dergisi, C. 83, s. 92.

¹¹⁴ Hüküm öğretide eleştirilmiştir. Çamoğlu, limited şirketin ortakları açısından sınırlı sorumlu sermaye şirketi niteliği ihlal edilmiş ve böylece TTK ve AATUHK arasında bir çatışma oluşmuştur. Limited şirketi ortakları sorumlu bir şirket tipi olmaktan çıkmış; onu kamu borçları yönünden sınırsız sorumlu bir kişi şirketine dönüştürmüştür. Kanun koyucu ka-

limited şirketten ve kanuni temsilciden tahsil edilemeyen kamu borçlarının, sermaye hisseleri oranında limited şirket ortaklarının malvarlıklarından alınmasını sağlamaktadır. Böylece, özellikle kötü niyetli bazı kişilerin limited şirketlerde kanuni temsilci olarak TTK'nin 541. maddesine göre ortak olmayan, genellikle mali durumu zayıf ve bilgisiz bir kimseyi müdür olarak tayin etmeleri önlenecektir. Bununla birlikte, şirketin kanuni temsilcisinin ortaklardan birisi olması durumunda ve bunun malvarlığı kamu alacağının karşılanmasına yetmediğinde, kamu alacaklarının ödenmesi güvence altına alınmıştır¹¹⁵. Ayrıca kanunda ortakların sorumluluğu açısından sadece kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin

anlaşılması arandığından, ortağın sorumluluğu kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır¹¹⁶.

Limited şirket ortağı, şirketin kamu borcundan sorumludur. Kamu alacakları terimi AATUHK'nin 1 ve 2'nci maddeler şümulüne giren alacakları ifade etmektedir (AATUHK m. 3)¹¹⁷. Dolayısıyla bu kapsamda olmayan alacaklar için, ortaklara başvurulamayacaktır. Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan¹¹⁸ kamu alacakları, ortaklardan istenebilecektir. Şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının ortaklardan tahsili için, ortaklara AATUHK'nin 55. maddesine uygun bir ödeme emrinin tebliği gerekli ve yeterlidir. Ortağa tekrar ihbarname gönderilmesi gerekli değildir; ancak, ortağa ödeme emri gönderilebilmesi için şirket hakkındaki kamu alacağının kesinleşmiş olması ve şirkete ödeme emri tebliğ edilmesi zorunludur¹¹⁹. Bununla birlikte, şirketten kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması da yeterlidir. Yargıtay önüne gelen bir uyuşmazlıkta şirketin 21.06.2013 tarihinde TTK'nin geçici 7. maddesi kapsamında kaydının re'sen silindiği ve herhangi bir faaliyette bulunmadığı gerekçesiyle ortağın takibini yerinde bulmuştur¹²⁰. Öğretide bir görüş, ortakların sorumluluklarının tahsil aşamasında ve kamu borcunun şirketten tahsil edilememesine bağlı olarak ortaya çıkmasından dolayı ortakların teknik anlamda vergi sorumlusu değil, tahsil muhatabı veya sorumlusu olarak nitelendirmektedir¹²¹.

nun yaparken kanuni sistemdeki ahengi ve dengeleri korumak zorundadır. Hükmün en kısa sürede değiştirilmesi gerekir. Bkz. **Çamoğlu**, s. 271 dph. 1; Şirketin sorumluluk sistemine ters olan bu hükmün kaldırılması ve diğer şirketlerde olduğu gibi, ödenmemiş kamu borçlarından şirketin kanuni temsilcilerinin sorumlu tutulması gerektiği hususunda bkz. **Bahtiyar**, s. 475; AATUHK mük. m. 35'te yapılan düzenleme, Devletten kaynaklanan eksikliğin limited şirketin ortaklarının üzerine yıkılmasıdır. Anonim şirket pay sahiplerinin şirketin kamu borçlarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamasına karşılık, limited şirket ortaklarına sermaye payı oranında ve malvarlığının tamamı ile sorumluluk yüklemek, Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bkz. **Budak, Tamer & Er, Selami** (2013), 'Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi' İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, C: 4, s. 90, 91, 93, 94; TTK'deki "sınırlı sorumluluk" ilkesi ile ters düşmekle birlikte, vergi kanunlarında "kamu düzeni" ilkesi ön plana çıkarılmıştır. Bkz. **Değerli**, Erol (1998), 'Yeni Düzenlemeye Göre Anonim ve Limited Şirketlerinin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları' İstanbul Barosu Dergisi, S: 4, C: 72, s. 885; Hükmün, limited şirket ortaklarının sorumluluklarının şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olduğu kuralına önemli bir istisna oluşturduğu hususunda bkz. **Yanlı**, s. 743; Hüküm ile kamu alacağı-özel alacak ayrımı oluşturularak, alacaklılar bakımından eşitliğe aykırı bir durum yaratıldığı ve bunun ortaklar açısından bir dezavantaj teşkil ettiği hususunda bkz. **Can**, s. 64.

¹¹⁵ **Taş**, Metin (1999), 'Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 76, s. 66; Ortakların şirket borçlarından sorumlu tutulmasıyla kamu alacağının tahsilini engellemeye yönelik kötü niyetli girişimlerin engellenmesi amaçlanmıştır. Bkz. **Saraçoğlu**, Fatih (2007), 'Vergi Borcundan Sorumluluk ve Sermaye Şirketlerinin Durumu' Vergi Sorunları, S: 225, s. 124.

¹¹⁶ **Gerçek**, s. 185; **Çelik**, s. 126.

¹¹⁷ Kamu alacağı kavramı yukarıda incelendiği için, tekrardan kaçınmak adına burada yeniden ele alınmayacaktır. İnceleme için bkz. 3.b.i. Kamu Alacağı Kavramı.

¹¹⁸ Tahsil edilememe veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumları yukarıda incelendiği için, tekrardan kaçınmak adına burada yeniden ele alınmayacaktır. İnceleme için bkz. 3.b.ii. Şirket Malvarlığından Tahsil Edilememe veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması.

¹¹⁹ **Sevinç**, Cansu (2017) 'Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 88.

¹²⁰ Yargıtay 11. HD., T: 03.04.2018, E: 2016/13220, K: 2018/2355 (lexpera.com.tr).

¹²¹ **Yaralı**, s. 242.

Limited şirket ortağının sorumluluğu, sermaye payı oranındadır. Örneğin %10'luk paya sahip bir ortak, 100.000 TL'lik kamu borcunun 10.000 TL'sinden sorumlu olacaktır. Dolayısıyla kamu alacağının tutarına göre, ortağın ödeyeceği meblağ değişkenlik gösterecektir¹²². Bununla birlikte, limited şirket ortaklarının sorumluluğu müteselsil değil; müşterek sorumluluğu ifade etmektedir¹²³. Zira hükümde, ortaklar açısından açıkça teselsül öngörülmemiştir. Burada her bir ortak kamu borcunun tamamından sermaye payı oranında sorumlu olduğu için, müteselsil sorumlulukta gibi alacaklı idareye alacağının tamamını istediği herhangi bir ortaktan talep edebilme konusunda bir imkan tanınmamıştır. Bu sebeple, kendinden ödeme talep edilen ortak, payına düşenden fazlasını ödemeye zorlanamaz¹²⁴. Bununla birlikte, payından fazlasını ödemişse, diğer ortağa rücu edebilir¹²⁵. Ayrıca limited şirkette ortak, aynı zamanda müdür sıfatını haizse, ödenmeyen kamu borcundan sermaye payı oranında değil, kamu borcunun tamamından sorumlu olacaktır¹²⁶.

Limited şirket ortağı, şirketin kamu borçlarından dolayı sermaye payı oranında sınırsız bir şekilde sorumludur¹²⁷. Zira ortakların sermaye borcu tutarından sorumlu olacağına ilişkin düzenleme değiştirilmiştir¹²⁸. Bu sebeple, ortakların sorumluluğu genişlemiştir.

Limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidildiğinde, sermaye borcunu ödemiş ve ödemiş ortak arasında bir ayırım bulunmamaktadır¹²⁹. Zira kanunda böyle bir ayırım yapılmamıştır. Öğretide bir görüş, bu durumu ortaklar arasında eşitsizliğe yol açtığı gerekçesiyle eleştirmektedir¹³⁰. Diğer görüş sermaye koyma borcunu muaccel olduğu halde yerine getirmemiş ortağın sermaye borcu, şirket tüzelkişiliğinin alacağı hükmünde olup şirketin malvarlığına dahildir¹³¹. Buna göre, vergi idaresi bu durumda öncelikle AATUHK hükümleri gereğince şirketten tahsil edebileceği malları tahsil etmekle yükümlü olduğundan, bu borcun yerine getirilmesini talep ederek öncelikle sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağa başvurmalıdır. Aksi takdirde, ortaklar, şirketin takip edilmediği def ini vergi idaresine karşı ileri sürebilecektir.

Limited şirkette ortak, şirketteki sermaye payını devrederse, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur (AATUHK m. 35/2). Hüküm uygulanabilmesi için payı devralan ile devreden arasında geçerli bir pay devri işlemi gerçekleşmelidir. Buna göre, esas sermaye payının devri içeren işlem yazılı şekilde yapılmalı ve tarafların imzaları noterce onaylanmalıdır (TTK m. 595/1). Bununla birlikte, şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, devir için, limited şirket genel

nünde karar vermiştir. Bkz. Danıştay 11. D., T: 14.3.1996, E: 1996/1016, K: 1996/1140 (lexpera.com.tr).

¹²² Yanlı, s. 751.

¹²³ Yanlı, s. 752; Maç, Mehmet (2003), 'Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması' Mali Çözüm Dergisi, S: 65, s. 42; Şener, s. 761; Arıkan, s. 445, 451; Pulaşlı, s. 2824; Can, s. 71.

¹²⁴ Yazar, bir ortak hakkında ödemedi aciz vesikası düzenlendiğinde, kamu alacağının bu tutar kadar karşılıksız kaldığını ifade etmektedir (Can, s. 71). Kanaatimizce "bu tutar kadar karşılıksız kalması" durumu ancak kanuni temsilciler de takip edilip onlardan alınamadıysa söz konusudur. Zira kanuni temsilcilerin sorumluluğu iki ayrı kanunda düzenlenmiştir.

¹²⁵ Yargıtay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, eşit paya sahip iki ortaklı bir limited şirkette, kamu borcunun tamamı ortaklardan birinden tahsil edilmiştir. Yargıtay davacı tarafça eşit pay oranına sahip diğer ortak olan davalıdan payına düşen 24.386,00 TL'nin talep edilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle davanın kabulüne, 24.386,00 TL'nin davalılardan tahsiline karar verilmiştir. Bkz. Yargıtay 11. HD., T: 03.04.2018, E: 2016/13220, K: 2018/2355 (lexpera.com.tr).

¹²⁶ Danıştay'ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, müdür aynı zamanda şirket ortağıdır. Şirket ortaklarının kamu alacağının 5.000.000.-liralık kısmından sorumlu olacağı gerekçesiyle ödeme emrinin 5.000.000.- liraya tekabül eden kısım onanmış, diğer kısımları ise iptal edilmiştir. Danıştay şirket müdürü sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinin vergi mahkemesince aynen onanması gerekirken, yazılı gerekçeyle kısmen iptal edilmesinin hukuka aykırı olduğu yö-

¹²⁷ Poroy & Tekinalp & Çamoğlu, s. 466.

¹²⁸ 1998 yılında, 4364 sayılı Kanunla yapılan değişiklik.

¹²⁹ Çelik, s. 123; Çamoğlu, Limited, s. 428; Yanlı, s. 747; Can, s. 63; Sevinç, s. 93.

¹³⁰ Çamoğlu, Limited, s. 428.

¹³¹ Yanlı, s. 747, 748; Sevinç, s. 93.

kurulunun onayı şarttır (TTK m. 595/2). TTK m. 595/2 uyarınca pay devri, genel kurulun onayıyla geçerli olacaktır; ancak öğretilerde pay devrinin ticaret siciline tescil ve ilanının, sorumluluğa etkisi tartışmalıdır. Bir görüş, tescil ve ilanın sadece bildirici etkiye sahip olduğu yönündedir¹³². Diğer görüş, devrin geçerliliği bakımından pay devrinin ticaret siciline tescili zorunlu olmamakla birlikte, devrin üçüncü kişi konumundaki kamu alacaklısı bakımından hüküm ifade edebilmesi için tescil ve ilanının gerekli olduğunu ifade etmektedir¹³³. Kamu borçları açısından ele alınmamakla birlikte, öğretilerde tescil ve ilanının devrin geçerliliği bakımından bildirici etkisi olduğu ifade edilmektedir¹³⁴. Kanaatimizce de genel kurul onayının kaldırıldığı durumlarda noter onaylı yazılı devir sözleşmesi tarihi; kaldırılmadığı durumlarda genel kurulun devri onayladığı tarih esas alınmalıdır. Zira kamu borcu ortak sıfatına bağlanmış ve bunun tespiti TTK'ye göre olacaktır. TTK m. 595/2'de devrin genel kurul onayıyla gerçekleşeceği açıkça düzenlenmiştir. Bununla birlikte, bu tartışmalara son vermek amacıyla Tahsilat Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmıştır¹³⁵. Buna göre ortaklık payının devredildiği tarih olarak; devrin ortaklar genel kurulu tarafından onaylanmış veya onaylanmış sayılması halinde onay tarihinin, şirket sözleşmesinde ortaklık payının devri için ortaklar genel kurulu onayının aranmadığı durumlarda noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ayrıca payın devrinden sonra ortaya çıkan kamu borçlarından dolayı sadece payı devralan yeni ortak sorumlu olacaktır¹³⁶.

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 (AATUHK m. 35/3). Aynı hüküm kanuni temsilciler için de söz konusuydu; ancak Anayasa mahkemesi hükmü iptal etmiştir. Buna rağmen, ortaklara ilişkin düzenleme varlığını korumaktadır. Bu sebeple öğretilerde, mük. 35. maddeye ilişkin karar gerekçe gösterilerek, 35. maddenin de hukuk devleti ilkesine ve Anayasaya aykırılığı ileri sürülebileceği ifade edilmektedir¹³⁷. Öğretilerde düzenlemenin geniş yorumlanmaya müsait olduğu, bunun sonucunda sadece payın devri durumunda değil, özellikle ortaklıktan çıkma ve çıkarılma halleri için de düzenlemenin uygulanmasının olanaklı olduğu belirtilmektedir¹³⁸.

Kamu borcunu ödeyen ortağın rücu hakkı açısından, kanuni temsilcinin aksine, kanunda bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşın, ortak, ödediği borcun tamamı için şirkete başvurabilecektir¹³⁹. Zira kamu alacağının asıl borçlusu limited şirkettir. Bununla birlikte, ortakların sorumluluğu sermaye payı oranında olduğu için, şayet bu orandan fazla ödemişse, ödemiş olduğu fazla kısım için diğer ortaklara rücu edebilecektir¹⁴⁰. Ayrıca devreden ortaksa aradaki devir sözleşmesinin koşullarına bağlı olarak devralan ortağa karşı rücu davası açabilecektir¹⁴¹. Son olarak öğretilerde bir görüş, ödeyen ortağın bunları ikinci derecede sorumlu olan kanuni temsilcilerden talep etme hakları olmadığını ifade etmektedir¹⁴². Bu görüşe kısmen katılmaktayız. Buna göre, ödeyen ortağın

¹³² Yanlı, s. 756, 757.

¹³³ Can, s. 72.

¹³⁴ Bahtiyar, s. 456; Şener, s. 698; Kendigelen, Abuzer (2012) Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 2. Bası, İstanbul, On İki Levha, s. 507.

¹³⁵ Maliye Bakanlığı'ndan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 11) için bkz. RG, S: 30451, T: 14.06.2018.

¹³⁶ Şener, s. 761.

¹³⁷ Poroy & Tekinalp & Çamoğlu, s. 466, 467; Diliçkık, Ata (2015), 'Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu' Vergi Dünyası Dergisi, S: 407, s. 44.

¹³⁸ Şener, s. 762.

¹³⁹ Gerçek, Adnan (1999), 'Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 83, s. 219; Can, s. 72.

¹⁴⁰ Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. HD., T: 18.03.2008, E: 2006/13745, K: 2008/3433 (lexpera.com.tr).

¹⁴¹ Aynı yönde bkz. Yargıtay 11. HD., T: 11.06.2013, E: 2011/9722, K: 2013/12168 (lexpera.com.tr).

¹⁴² Gerçek, Adnan (1999), 'Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 83, s. 219.

AATUHK bağlamında kanuni temsilcilere rücu hakkı yoktur; çünkü, kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Buna karşın, TTK'de müdürler, kanundan doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, şirket ortaklarına karşı verdikleri zarardan sorumlu tutulmuşlardır (TTK m. 553; TTK m. 644/1-a). Ortakların bir zararı varsa, bunu TTK'ye dayanarak alabilecektir.

III. DİBK KARARININ IŞIĞINDA KANUNİ TEMSİLCİ İLE ORTAKLAR ARASINDA SORUMLULUK YÖNÜNDE SİRALAMA OLUP OLMADIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. DİBK KARARI

DİBK, limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak VUK ve AATUHK'de, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı yönünde oyçokluğuyla karar vermiştir. Bu karara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır (2572 sayılı Danıştay Kanunu m. 40/4). Dolayısıyla limited şirketten kamu alacağını tahsil edemeyen idare, ortağı ve kanuni temsilciyi arasında herhangi bir sıralama olmaksızın takip edebilecektir. Buna göre, idare öncelikle ortağın veya kanuni temsilcinin ya da her ikisinin birden sorumluluğuna gidebilecektir.

İlk karşı oy yazısında şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcilerin malvarlığından aranılması, tahsil edilmemesi halinde sermaye payı ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesinin hukuka uygun olacağı savunulmaktadır. Buna göre vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen ve limited şirketin vergi borcunun tamamından sorumlu bulunan kanuni temsilci hakkında herhangi bir takip yapılmaksızın, vergilendirme ile ilgili bir ödevi olmayan ve vergi borcunun doğmasında herhangi bir kusuru bulunmayan limited şirket

ortağı hakkında kamu alacağının takip edilmesi adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Bununla birlikte, limited şirketlerde aynı anda hem ortağın, hem de kanuni temsilcinin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle hukuki belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Bunun yanı sıra, limited şirketin önce ortağına veya ortaklarına gidilmesi, kamu alacağının eksik ya da fazla tahsil edilmesine de yol açacaktır. Ayrıca kanuni temsilcinin varlığından kısmen tahsil edilebildiği takdirde ortak veya diğer ortaklar tahsil edilemeyen kısımdan sermaye payları oranında sorumlu olacak iken, vergi borcunun kanuni temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakların ödeme yapma konusunda çekimser kalmasına yol açacaktır.

İkinci karşı oy yazısında ortaklardan başlanılması ve tahsil imkansızlığı halinde şirket kanuni temsilcisinin takip edilmesi gerektiği savunulmuştur. Kanunda öncelik sonralık sıralaması yer almamaktadır. Bu durum, idarenin alacağı açısından güvence teşkil etmektedir. Buna karşın alacağın güvenceye bağlanmış olmasında öncelik sıralamasının bulunmaması vergi idareleri bakımından önemli olarak değerlendirilmezken "hukuki belirlilik" ilkesi bağlamında öncelik sıralaması vergi borçlusu için önem arz edecektir.

B. ÖĞRETİDE YER ALAN GÖRÜŞLER

Öğretide bir görüş, limited şirketten tahsil edilemeyen vergisel alacakların öncelikle kanuni temsilci olan müdür veya müdürler nezdinde takip edilmesi, ancak bunlardan tahsil edilememesi halinde ortakların takibine gidilmesi yönündedir¹⁴³. Bu görüşü

¹⁴³ **Gerçek**, s. 175; **Ayhan**, s. 97; **Deynekli**, s. 152; **Arkan**, s. 450; **Sevinç**, s. 91; **Ozansoy**, Fatma (2008), 'Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve Değerlendirilmesi' (Yüksek Lisans), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 37; **Altaş**, s. 59; **Kızılot**, Şükrü & **Şenyüz**, Doğan & Taş, Metin & **Dönmez**, Recai (2008) Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım, s. 58, 59; Kanuni temsilcinin sorumluluğunun ikinci dereceden, ortakların ise üçüncü dereceden sorumluluk olduğu yönünde bkz. **Gerçek**, s. 175; **Gerçek**, Limited, s. 219; **Budak & Er**, s.

savunan yazarlardan birine göre ülkemizde limited şirketlerin çoğunda ortaklar aynı zamanda müdür olarak görev yaptığı için aynı kişiye iki farklı ödeme emri gönderilecektir. Ödeme emirlerinden birisinde şirketin borçlarının tamamından, diğerinde ise sermaye payı oranında sorumlu olduğu belirtilecektir. Dolayısıyla bu kişi nezdinde tereddüde yol açacak önemli bir çelişkidir¹⁴⁴. Bu yöntemin benimsenmesi durumunda, kanuni temsilcinin sorumluluğu ortağa yüklenecektir. Bu da, ortak tarafından ödeme yapılması halinde görevini ihmal eden yahut kötü niyetli davranan kanuni temsilcinin adeta ödüllendirilmesi ve borcundan kurtulması sonucunu doğuracaktır¹⁴⁵. Bu görüşü savunan yazarlardan diğeri ise gerekçe olarak vergi borcundan dolayı sorumluluğun derecesini saptamada, öncelikle VUK m. 10'un esas alınması gerektiğini belirtmiştir; ancak başka bir açıklama yapmamıştır¹⁴⁶. Diğer bir yazar ise kanunun lafzından veya kanunların öncelik sırasından net bir sonuca ulaşabilmek mümkün olmadığı; ancak, VUK hükümlerinin, vergi alacakları bakımından özel kanun niteliğinde olması sebebiyle öncelikle uygulanacağını ifade etmektedir. Özellikle Anayasa Mahkemesi'nin AATUHK mük. 35. maddesinde düzenlenen kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlardaki farklı kanuni temsilciler arasındaki sorumluluğu iptal eden kararı göz önünde tutulacak olursa, ortak ve kanuni temsilci arasında sıra gözetilmezse, vergi borcunun doğmasından veya ödenmesinden sorumlu kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden payını seneler önce devretmiş ortağın kamu borcundan sorumlu tutulması gibi sakıncalı sonuçlar doğabilecektir. Öte yandan, kanuni temsilciler kamu alacağının tamamından sorumlu iken ortaklar yalnızca sermaye payları oranıyla sorumludur. Dolayısıyla vergi idaresi öncelikle kamu alacağının tamamını tahsil etmeye çalışmalıdır. Ortaktan tahsil edilemeyen kısım için tekrar kanuni temsilciye başvuru-

rulması idare bakımından zaman kaybına ve ek maliyete sebep olacaktır¹⁴⁷. Bir sermaye şirketi olan limited şirketin yapısına zarar verildiği düşünülerek, ortakların vergi ödevini yerine getirmesi gereken kanuni temsilciden daha sonra sorumlu tutulması daha isabetli olacaktır. Kaldı ki, alacağın tahsilinde önce kime başvurulacağını belirsizliğinin, ödeme yapması muhtemel ortak yahut kanuni temsilcileri çekimser kılacağı, ayrıca mevcut borcun tutarında yaşanacak herhangi bir belirsizlik ile hukuki güvenlik ilkesinin ihlali sonucu doğacağı düşünülmektedir¹⁴⁸.

Diğer görüş ortaklar ve kanuni temsilciler arasında sıra farkı olmadığı yönündedir¹⁴⁹. Buna göre ise alacağın tahsil edemeyen idare öncelikle şirket tüzel kişiliğine başvurmalıdır. Şirketten tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan alacaklar için ise kanuni temsilciye veya ortağa sıra farkı gözetmeksizin takip yapılabileceği gibi, her ikisine aynı anda da takip yapılabilir. Zira limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğunu düzenleyen AATUHK m. 35 ve kanuni temsilcilerin şirketin vergi ve buna bağlı borçlardan sorumluluğunu düzenleyen VUK. m. 10 ve diğer kamu borçlarından sorumluluğunu öngören AATUHK mük. m. 35'te takip sıralamasına ilişkin herhangi açık bir hüküm bulunmamaktadır¹⁵⁰. Bu görüşü savunan yazarlardan biri limited şirketten tahsil edilemeyen tüm kamu alacaklarından alacaklı kamu idaresi karşısında sorumlu olan ortaklar ve kanuni temsilcilerin hukuki durumunu "gerçek olmayan birlikte kefalet", diğer bir

¹⁴⁷ **Sevinç**, s. 91.

¹⁴⁸ **Yavuz Dalgıç**, s. 87, 88.

¹⁴⁹ **Yanlı**, s. 767; **Can**, s. 77; **Ayaz**, Eslem (2011), 'Limited Şirketlerden Tahsil Edilemeyen Amme Alacağından Kanuni Temsilci ve Ortaklarının Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 218, s. 286; **Yaralı**, Levent (2010), 'Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası', Yaklaşım Dergisi, <<http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/>> s.e.t. 09.02.2020; Kanunda ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığı yönünde bkz. **Özkan**, s. 185.

¹⁵⁰ **Yaralı**, Takip Sırası, <<http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/>> s.e.t. 09.02.2020.

83; **Özdiler**, s. 59; **Gümüş**, Erhan (2008), 'Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk' Yaklaşım Dergisi, S: 187, s. 5; **Sezgin**, s. 250.

¹⁴⁴ **Altaş**, s. 59.

¹⁴⁵ **Altaş**, s. 59.

¹⁴⁶ **Gerçek**, s. 179.

ifade ile “bağımsız kefalet”e daha yakın gördüğünü ifade etmektedir. Bunun sonucu olarak, alacaklı kamu idaresine karşı ortak (hisseleri ile sınırlı olarak) ve kanuni temsilcilerin borcun tamamından diğerlerinden bağımsız bir şekilde sorumlu olduğunu ve bunlardan hiç birisinin borcun kısmen diğer kefil-ler tarafından ödenmesi def’ini ileri süremeyeceğini savunmaktadır¹⁵¹.

C. Değerlendirmemiz

Kanaatimizce kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sonralık sıralaması olup olmadığı hususunda şirketten tahsil edilemeyen ile tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçları açısından ikili bir ayrıma gidilmelidir:

Şirketten tahsil edilmeyen kamu borçları açısından, ortak ve kanuni temsilci arasında öncelik sonralık sıralaması bulunmamaktadır. Zira kanunda buna ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Buna göre, VUK m. 10/2 bağlamında kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvurabilmek için “*vergi ve vergiye bağlı alacakların şirket varlığından tamamen veya kısmen alınmaması ve vergi alacağının şirketten alınmamasının sebebinin kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi olması*” şeklinde iki koşul gerekmektedir. AATUHK mük. m. 35 ve m. 35’te ise, kamu alacağının limited şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması, kanuni temsilci ve ortağa başvuru açısından tek koşul olarak düzenlenmiştir. Her iki kanunda sıralama açısından düzenlenen ortak husus, öncelikle limited şirketin sorumluluğuna gidilmesi gerektiğidir¹⁵². Limited şirketten kamu borcunun alınmaması durumunda ise kime gidileceği yer almamıştır.

Buna karşın iki kanunun yorumlanmasından şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklarda¹⁵³, öncelikle ortağın takip edilmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Buna göre, VUK m. 10 açısından kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek için, şirketten vergi ve buna bağlı alacakların alınmaması gerekmektedir. Oysa AATUHK mük. m. 35 ve m. 35’te ise, kamu borcunun şirketten tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda kanuni temsilciye ve ortağa başvurulabilecektir. Dolayısıyla AATUHK, VUK’un aksine, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidebilmek için vergi idaresine kolaylık tanımaktadır. Varsayımsal olarak, limited şirketten vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, vergi ve buna bağlı alacaklar açısından öncelikle ortağa gidilebilecektir. Zira kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından vergi ve buna bağlı alacakların takibi AATUHK’ye değil, VUK m. 10’a göre yapılabilecektir¹⁵⁴. Vergi ve buna bağlı alacakların şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumu ise VUK m. 10 açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için yeterli değildir. Bu durumda, kanuni temsilcilerin ortaklarla birlikte AATUHK m. 35 bağlamında takip edilebileceği iddiası da yerinde olmayacaktır. Zira şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar için AATUHK’ye göre takip yapılarak kanuni temsilciye başvurulduğunda, kanuni temsilci, öncelikle özel hüküm olan VUK m. 10’a göre takip yapılması gerektiğini bunun için de, vergi ve buna bağlı alacakların tahsil edilemediğinin saptanması gerektiği savunmasını yapabilecektir.

¹⁵¹ Yanlı, s. 767.

¹⁵² Kanuni temsilci açısından VUK m. 10 için bkz. 2.a.i. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınmaması, AATUHK m. 35 için 3.b.ii. Şirket Malvarlığından Tahsil Edilememe veya Tahsil Edilemeyeceğinin Anlaşılması. Ortak açısından bkz. **C. ORTAĞIN LİMİTED ŞİRKETİN KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞU.**

¹⁵³ Kavramın incelenmesi için bkz. yuk. 2.a.i. Vergi ve Vergiye Bağlı Alacakların Şirket Varlığından Tamamen veya Kısmen Alınmaması.

¹⁵⁴ İnceleme için bkz. yuk. 4. VUK İLE AATUHK ARASINDAKİ İLİŞKİ; Danıştay’ın önüne gelen bir uyuşmazlıkta, asıl borçlu şirketin ödenmeyen vergi borçlarının tüm takip işlemlerine karşın şirketin malvarlığından tahsil imkanının kalmadığının anlaşılması üzerine, AATUHK mük. m. 35 uyarınca kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlenmiştir. Danıştay şirketin vergi borçlarının AATUHK mük. m. 35 uyarınca kanuni temsilciden istenmesinin mümkün olmayacağına karar vermiştir. Danıştay 7. D., T: 19.06.2000, E: 2000/1138, K: 2000/2034 (lexpera.com.tr).

Bu bağlamda, DİBK kararına kısmen katılmaktayız. Zira DİBK'in kanunda sıralama yer almadığına ilişkin gerekçesi yalnızca şirketten tahsil edilemeyen vergi ve buna bağlı alacaklar açısından geçerlidir. Bu sebeple, bu konuda acilen kanun değişikliğine ihtiyaç bulunmaktadır. Bununla birlikte olması gereken hukuk açısından öncelikle önerimiz ortakların kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin hükmün kaldırılması gerektiği yönündedir. Zira limited şirkette ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp¹⁵⁵, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler (TTK m. 573/2). Oysa AATUHK m. 35 ile ortaklar, şirketin kamu borçları sebebiyle sermaye payları oranında sınırsız sorumlu hale getirilmiştir. Böylece TTK ve AATUHK arasında bir çatışma oluşmuştur¹⁵⁶. Ayrıca bir sermaye şirketi olan anonim şirket ortaklarının sorumluluğu bulunmazken, limited şirket ortaklarına sorumluluk yüklenmesi yerinde değildir¹⁵⁷.

Buna karşın, şayet ortakların sorumluluğu devam ederse sorumluluğa ilişkin düzenlemeler tek bir kanunda toplanarak¹⁵⁸ önce kanuni temsilciler takip edilmeli daha sonra ortaklara başvurulmalıdır. Buna ilişkin gerekçelerimiz şunlardır:

¹⁵⁵ Öğretide "Limited şirket ortaklarının şirket alacaklılarına karşı sınırlı sorumluluğu vardır." ifadesi eleştirilmektedir. Zira şirket alacaklılarına karşı sorumlu olan şirket tüzel kişisidir. Bkz. **Poroy & Tekinalp & Çamoğlu**, s. 465.

¹⁵⁶ **Çamoğlu**, s. 271 dñn. 1; **Bahtiyar**, s. 475.

¹⁵⁷ AATUHK m. 35'te yapılan düzenlemenin Devletin kaynaklanan eksikliğin limited şirketin ortaklarının üzerine yıkılmasıdır. Anonim şirket pay sahiplerinin şirketin kamu borçlarından dolayı herhangi bir sorumluluğu bulunmamasına karşılık, limited şirket ortaklarına sermaye payı oranında ve malvarlığının tamamı ile sorumluluk yüklemenin, Anayasa'nın kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bkz. **Tamer & Er**, s. 90, 91, 93, 94.

¹⁵⁸ Aynı yönde **Altaş**, daha dar bir alanı düzenleyen VUK m. 10/2'nin, VUK'un tamamen değiştirilmesine dair Tasarısının da hazır olduğu dikkate alınarak, AATUHK'ye yolamada bulunacak şekilde değiştirilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. **Altaş**, s. 76.

1. Limited şirkette temsil yetkisi müdürlere ait olduğu için vergi hukuku bağlamında mükellef olarak limited şirkete düşen ödevler kanuni temsilci tarafından yerine getirilecektir. Kanuni temsilci, bu ödevleri yerine getirmiyorsa, bundan öncelikle onlar sorumlu olmalıdır. Zira kamu borcunun ödenememesi, istisnai durumlar dışında, kanuni temsilcinin görevlerini yerine getirmeyerek şirketi kötü yönettiğini göstermektedir.

2. VUK m. 10'da vergi ve buna bağlı alacaklar açısından, kanuni temsilcinin sorumluluktan kurtulma imkanı bulunmaktadır. Buna göre, kanuni temsilciler kanuni ödevlerini yerine getirmemeleri ile şirketten vergi alınamaması arasında uygun illiyet bağı olmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabileceklerdir¹⁵⁹. Bununla birlikte, vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacaktır. Dolayısıyla kanuni ödevlerini yerine getirdiğini kanıtlayan kişiler, limited şirketin vergi borcu nedeniyle sorumlu olmayacaktır¹⁶⁰. Oysa AATUHK'de ortaklar açısından böyle bir imkan yoktur. Bu sebeple, kanuni temsilcilerin vergi ve buna bağlı alacaklar açısından sorumluluktan kurtulma olanağı olduğu için öncelikle onların sorumluluğuna gidilmelidir.

3. VUK ve AATUHK açısından kanuni temsilcilerin sorumluluğu sınırsızken, ortakların sorumluluğu sermaye payı oranındadır. Vergi idaresi öncelikle kamu alacağının tamamını tahsil etmeye çalışmalıdır. Aksi takdirde ortaktan tahsil edilemeyen kısım için tekrar kanuni temsilciye başvurulması idare bakımından zaman kaybına ve ek maliyete sebep olacaktır¹⁶¹. Limited şirketin önce ortağına veya ortaklarına gidilmesi, kamu alacağının eksik ya da fazla tahsil edilmesine de yol

¹⁵⁹ İnceleme için bkz. yuk. ii. Vergi Alacağının Alınamamasının Sebebinin Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Yerine Getirmemesi Olması.

¹⁶⁰ İnceleme için bkz. yuk. c. Sorumlular.

¹⁶¹ **Sevinç**, s. 91.

açacaktır. Zira ortaklar, sermaye payı oranında sorumludur¹⁶².

4. TTK'de müdürler, kanundan doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, şirket ortaklarına karşı verdikleri zarardan sorumlu tutulmuşlardır (TTK m. 553; TTK m. 644/1-a). Ortaklar zararları varsa, bunu TTK'ye dayanarak talep edebileceklerdir. Dolayısıyla ortaklar, koşulların oluşması kaydıyla, müdürün sorumluluğuna gidilebilirler. Bu sebeple, müdürlerin ortağa karşı da sorumluluğu bulunmaktadır. Oysa ortakların kanuni temsilcilere karşı böyle bir sorumluluğu yoktur. TTK'de öngörülen bu sorumluluk sistemi ne uygun şekilde düzenleme yapılmalıdır.

IV. SONUÇ

Tüzel kişiler hukukunun gereği olarak, tüm diğer borçlar gibi kamu borçlarından doğan sorumluluk da öncelikle limited şirkete aittir. Bununla birlikte, limited şirketin kamu borcundan dolayı VUK ve AATUHK'de şirketin kanuni temsilcisine ve ortaklarına ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin ayrıntılı incelemesi sonucunda, limited şirkette kamu borçlarından dolayı şirket ortağı ve müdürlerine başvuru sırası sorunu hakkında kanunlarda açık bir düzenleme olmadığı saptanmıştır. Bu sebeple, olan hukuk açısından Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 26.06.2019 tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 sayılı kararına kısmen katılmaktayız. Bununla birlikte olması gereken hukuk açısından öncelikle önerimiz ortakların kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin hükmün kaldırılması gerektiği yönündedir. Buna karşın, şayet ortakların sorumluluğu devam edecekse sorumluluğa ilişkin düzenlemeler tek bir kanunda toplanarak önce kanuni temsilciler takip edilmeli daha sonra ortaklara başvurulmalıdır¹⁶³.

Bir kanuni düzenleme yapılacaksa öğretilen tartışmalı olan hususların da giderilmesi gerekmektedir. Buna göre kanuni temsilcilerin sorumluluklarının hukuki niteliği, TTK'de yer alan sorumluluk sistemine uygun olarak kusur sorumluluğu şeklinde açıkça düzenlenmelidir. Ayrıca kamu borcunu ödeyen ortaklar ve kanuni temsilcilerin kime rücu edebileceği ele alınmalıdır.

Bu bağlamda, kanaatimizce VUK tasarısı da yayınlanmışken tasarıya "Limited şirketten tahsil edilmeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcinin sorumluluğu hakkında AATUHK'ye göre işlem yapılır." maddesi eklenebilir. Bunun yanı sıra, AATUHK m. 35'e "...ancak ortaklara başvurabilmek için öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi şarttır." ibaresi eklenmelidir.

"(1) Tüzel kişiler ile küçüklerin ve kısıtlıların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(2) Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları hâlinde bunlara düşen ödevler bu teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

(3) Birinci ve ikinci fıkrada sayılanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden tarh edilmesi gereken vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizi, mükellef veya vergi sorumlusundan aranır."

Kanaatimizce hükmün üçüncü fıkrası iki temel sorun içermektedir. İlk olarak sorumluluğun kapsamına vergi ile buna bağlı alacaklar ve hesaplanan gecikme faizinin girmediği yer almıştır. "Gecikme faizi", vergiye bağlı alacaklardan olup aynı kavram iki kez kullanılmıştır. Bununla birlikte, tasarıda bunların, mükellef veya vergi sorumlusundan aranacağı yer almıştır. Bu durumda, vergi borcu için limited şirketler birlikte veya şirketten önce kanuni temsilcinin takip edilip edilemeyeceği sorunu ortaya çıkacaktır.

¹⁶² İlk karşı oy yazısı.

¹⁶³ Ne yazık ki VUK tasarısı, eski düzenlemede yer alan sorunları çözmemiştir; aksine, kanaatimizce, yeni sorunlar yaratacaktır. Zira tasarı m. 13 uyarınca,

KISALTMALAR	mük.	: Mükerrer
AATUHK : 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun	RG	: Resmi Gazete
Bkz./bkz. : Bakınız	s.	: Sayfa
C: : Cilt	S:	: Sayı
D. : Daire	T:	: Tarih
DİBK : Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu	TBK	: 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
dpn. : Dipnot	TMK	: Türk Medeni Kanunu
E: : Esas	TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
HD. : Hukuk Dairesi	VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
K: : Karar	yuk.	: Yukarıda
m. : Madde		

KAYNAKÇA

- Akdağ Güney**, Necla (2010) Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Baskı, İstanbul, Vedat.
- Akyürek**, Ömer (2015), 'Şirketlerin Vergi Borcunu Ödemesinde Perde Arkasındaki Temsilcilerin Sorumluluğu', Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, S: 1, C: 1, s. 25-37.
- Aksu Özkan**, Raziye (2019) Finansal Tabloların Tutulması ve Hukuksal Sonuçları, 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha.
- Altaş**, Soner (2019) 'Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Vergisel Borçlarından Doğan Sorumluluğu: Amerika Birleşik Devletleri ve AB Üyesi Bazı Ülkeler ile Karşılaştırmalı Bir İrdeleme' (Doktora), Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Arıkan**, Vural (1998), 'Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Şeriklerin Şahsi Sorumlulukları' İstanbul Barosu Dergisi, S: 42, s. 445-451.
- Ateşli**, Erkan (2000), 'Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu', Yaklaşım Dergisi, S: 94, s.163-168.
- Ayaz**, Eslem (2015) Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, 3. Baskı, Ankara, Seçkin.
- Ayaz**, Eslem (2011), 'Limited Şirketlerden Tahsil Edilemeyen Amme Alacağından Kanuni Temsilci ve Ortaklarının Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 218, s. 284-286.
- Ayhan**, Rıza (1992) Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, İstanbul, Kazancı.
- Bahar**, Cevdet Okan (2002), 'Anonim ve Limited Şirketlerde Temsil Yetkisi ve Şirkete Kayyım Atanması', Vergi Dünyası Dergisi, S: 252, s. 126-131.
- Bahar**, Cevdet Okan (2005), 'Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeliği, Üyelik Görevinin Sona Ermesi ve Sorumluluktan Kurtulma Halleri', Vergi Dünyası, S: 281, s. 131-134. (**Bahar**, Yönetim)
- Bahtiyar**, Mehmet (2019) Ortaklıklar Hukuku, Güncellenmiş 13. Bası, İstanbul, Beta.
- Barlass**, İrfan (2006) Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, İstanbul, Vedat.
- Başoğlu**, Başak (2015), 'Sözleşme Dışı Kusursuz Sorumluluk Hukuku ve Özellikle Tehlike Sorumluluğuna İlişkin Değerlendirmeler' İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, C: 6, s. 29-56.
- Bayraklı**, Hasan Hüseyin (2009) Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Afyonkarahisar, Celepler.
- Bilici**, Nurettin (2012) Vergi Hukuku, 29. Bası, Ankara, Seçkin.
- Budak**, Tamer & Er, Selami (2013), 'Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi' İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 2, C: 4, s. 75-104.
- Can**, Mustafa E. (2017), 'Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu' Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 1, C: 7, s. 61-80.
- Candan**, Turgut (2006) Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Bası, Ankara, Maliye ve Hukuk.
- Candan**, Turgut (2013) Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 3. Bası, Ankara, Mali Akademi. (**Candan**, Kanun).
- Çamoğlu**, Ersin (2010) Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş Üçüncü Bası, İstanbul, Vedat.
- Çamoğlu**, Ersin (1970), 'Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna:

AATUK. M. 35' İktisat ve Maliye Dergisi, S: 11, C: 16, s. 426-430. (Çamoğlu, Limited)

Çelik, Binnur (2000), 'Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu' Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S: 4, s. 121-126.

Çelik, Binnur (2002) Kamu Alacakların Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Bası, İstanbul, İş Bankası. (Çelik, Kamu)

Değerli, Erol (1998), 'Yeni Düzenlemeye Göre Anonim ve Limited Şirketlerinin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumlulukları' İstanbul Barosu Dergisi, S: 4, C: 72, s. 882-885.

Demirci, Azmi (2003), 'Tüzel Kişilerin Vergi Kanunlarına Aykırı Fiiller Nedeniyle Kesilen veya Hükmolunan Vergi Cezaları ve Hürriyeti Bağlayıcı Cezalar Karşısındaki Durumu', Vergi Dünyası, S: 257, s. 46-54.

Deynekli, Adnan (1998) İflasın Vergi Alacağı Tahsiline Etkisi, Ankara, Yetkin.

Diliçlik, Ata (2015), 'Anayasa Mahkemesi Kararı Sonrasında Ödenmeyen Amme Alacaklarından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu' Vergi Dünyası Dergisi, S: 407, s. 36-45.

Eren, Fikret (2018) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 23. Baskı, Ankara, Yetkin.

Geçer, Ahmet Emrah (2017), 'AATUHK'de Kanuni Temsilcilerin Kamu Borçlarından Sorumluluğu', 6. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ankara, s. 127-130.

Gerçek, Adnan (2005), 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi', Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, S: 3, C: 54, s. 157-193.

Gerçek, Adnan (1999), 'Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 83, s. 215-220. (Gerçek, Limited)

Gümüş, Erhan (2008), 'Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk' Yaklaşım Dergisi, S: 187, s. 1-10.

Gürgür, Şebnem Pınar & **Yeşilyurt**, Eren (2003), 'Vergi Hukuku'nda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II' Yaklaşım Dergisi, S: 131, s. 129-138.

Helvacı, Mehmet (2001) Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Bası, İstanbul, Beta.

İmre, Zahit (1949) Doktrinde ve Türk Hukukunda Kusursuz Mesuliyet Hâlleri, İstanbul, İsmail Akgün.

İnan, A. Naim & **Yücel**, Özge (2014) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 4. Bası, Ankara, Seçkin.

İnceoğlu, Murat (2009) Borçlar Hukukunda Doğrudan Temsil, İstanbul, On İki Levha.

Kaneti, Selim (1989) Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, Filiz.

Karaca, Bedir (2010) Anonim Ortaklıkta Müdürler ve Hukuki Sorumlulukları, 2. Baskı, İstanbul, Vedat.

Karayalçın, Yaşar (1994), 'Vergi Hukuku Bakımından Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu', Yaklaşım Dergisi, S: 15, s. 5-9.

Kendigelen, Abuzer (2012) Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 2. Bası, İstanbul, On İki Levha.

Kılıçoğlu, M. Ahmet (2015) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 19. Bası, Ankara, Turhan.

Kırbaş, Sadık (2012) Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, 19. Bası, Ankara, Siyasal.

Kızılot, Şükrü & **Şenyüz**, Doğan & Taş, Metin & **Dönmez**, Recai (2008) Vergi Hukuku, Ankara, Yaklaşım.

Koban, Cansu Damla (2013) 'Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu'

(Yüksek Lisans), Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kocahanoğlu, O. Selim (1998) Gerekeçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları, 13. Baskı, İstanbul, Temel.

Köroğlu, Ömer Alper (2019) 'Yargı Kararları İşığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Gaziantep Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kumrulu, Ahmet (1981) Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

Kurdoğlu, Elif (2011) 'Yargı Kararları İşığında Tüzel Kişilerin Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Maç, Mehmet (2002), 'Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin, Bu Şirketlerin Özel ve Kamu Borçlarına İlişkin Sorumlulukları' Yaklaşım Dergisi, S: 118, s. 65-69.

Maç, Mehmet (2003), 'Şirket Ortaklarının ve Kanuni Temsilcilerinin Şirketin Ödenmeyen Borçlarından Sorumlu Tutulması' Mali Çözüm Dergisi, S: 65, s. 40-45.

Mutluer, Kamil (2006) Vergi Genel Hukuku, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi.

Nadaroğlu, Halil (2000) Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, İstanbul, Beta.

Narter, Recep (1994), 'Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulunun Vergisel Sorumluluğu', Yaklaşım Dergisi, S: 17, s. 73-82.

Oğuzman, M. Kemal & Öz, Turgut (2018) Borçlar Hukuku Genel Hükümler II, Gözden Geçirilmiş 14. Bası, İstanbul, Vedat.

Onar, Siddık Sami (1960) İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 3, İstanbul, İsmail Akgün.

Ozansoy, Fatma (2008), 'Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri ile Ortakların Sorumluluğunun Analizi ve

Değerlendirilmesi' (Yüksek Lisans), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Öncel, Mualla & Kumrulu, Ahmet & Çağan, Nami (2015) Vergi Hukuku, 24. Bası, Ankara, Turhan.

Özbalcı, Yılmaz (2001) Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş.

Özdiler, Eda (2005) 'Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özkan, Mücahit Çağrı (2019), 'Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski' Mali Çözüm Dergisi, S: 154, C: 29, s. 181-188.

Özsüt, Tuğrul (1989), '3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler', Vergi Dünyası Dergisi, S: 90, s. 35-44.

Poroy, Reha & Tekinalp, Ünal & Çamoğlu, Ersin (2017) Ortaklıklar Hukuku II, Yeniden Yazılmış 13. Bası, İstanbul, Vedat.

Poroy, Reha & Tekinalp, Ünal & Çamoğlu, Ersin (2019) Ortaklıklar Hukuku I, 14. Bası, İstanbul, Vedat. (Poroy & Tekinalp & Çamoğlu, Ortaklıklar I)

Pulaşlı, Hasan (2018) Şirketler Hukuku Şerhi, C. III, 3. Baskı, Ankara, Adalet.

Reisoğlu, Safa (2012) Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 23. Bası, İstanbul, Beta.

Saban, Nihal (2015) Vergi Hukuku, 7. Baskı, İstanbul, Beta.

Saban, Nihal (1991) 'Vergi Hukukunda Sorumluluk' (Doktora), İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü. (Saban, Sorumluluk)

Saraç, Osman (2000), 'Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk' Yaklaşım Dergisi, S: 89, s. 192-198.

Saraçoğlu, Fatih (2007), 'Vergi Borcundan Sorumluluk ve Sermaye Şirketlerinin Durumu' Vergi Sorunları, S: 225, s. 120-126.

Sevinç, Cansu (2017) 'Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sezgin, Bülent (2010), 'Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirket Amme Borçlarının Ödenmesine İlişkin Sorumlulukları' Mali Çözüm Dergisi, S: 99, s. 247-258.

Sofuoğlu, Ahmet (1997), 'Vergi Cezalarında Ehliyet ve Sorumluluk', Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, İzmir, Anadolu, s. 489-498.

Sonsuzoğlu, Elif (2001) Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, İstanbul, Filiz.

Şamlıoğlu, Servet & **Özbalcı**, Yılmaz (1988) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Özbalcı Vergi Hukuk Bürosu.

Şener, Oruç Hami (2019) Ortaklıklar Hukuku, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ankara, Seçkin.

Taş, Metin (1999), 'Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu' Yaklaşım Dergisi, S: 76, s. 64-66.

Tekinay, Selahattin Sulhi & **Akman**, Sermet & **Burcuoğlu**, Hâluk & **Altıp**, Atilla (1993) Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 7. Bası, İstanbul, Filiz.

Üçışık, Güzin & **Çelik**, Aydın (2013) Anonim Ortaklıklar Hukuku, C. 1, Ankara, Adalet.

Yaltı, Billur (2009), 'Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35', Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi, Ankara, s. 507-536.

Yanlı, Veliye (1999), 'Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu', Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, İstanbul, Beta, s. 743-770.

Yaralı, Levent (2010) Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, Ankara, Yaklaşım.

Yaralı, Levent (2010), 'Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası', Yaklaşım Dergisi, <<http://www.ticaretkanunu.net/makale-1/>> s.e.t. 09.02.2020. (**Yaralı**, Takip Sırası)

Yavuz, Cevdet (2008) 'Türk Borçlar Kanunu Tasarısı'na Göre Kusursuz Sorumluluk Halleri ve İlkeleri', <<http://hdl.handle.net/11424/2035>> s.e.t. 10.02.2020, s. 29-61.

Yavuz Dalgıç, Melike (2019) 'Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumluluğu' (Yüksek Lisans), Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldız, Şükrü (1999), 'Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu', Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Armağanı, İstanbul, Beta, s. 771-794.