

SERMAYE ŞİRKETİ KANUNİ TEMSİLCİLERİ ADINA DÜZENLENEN ÖDEME EMİRLERİNDE TARTIŞMALI HUSUSLARIN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Murat BAĞATUR

ÖZ

Ödeme emri, vergi icra hukukunda tahsil aşamasının önemli bir aşamasıdır. Ödeme emri esasında bir idari işlem olduğundan çalışmamızda öncelikle ödeme emrinin bu hususu açıklanmaya çalışılmıştır. Ödeme emrinin hukuksal niteliğini belirlemek büyük önem taşımaktadır. Çalışmamız sermaye şirketi (Anonim ve Limited Şirket Özelinde) kanuni temsilcileri adına düzenlenen ödeme emrine yoğunlaştığından, kanuni temsilcilerin sorumlulukları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında ele alınmıştır. Çalışmamızın son bölümünde ise idare tarafından kanuni temsilciler adına düzenlenen ödeme emirlerinde yaşanan uyuşmazlıkların güncel yargı kararları ışığında açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Ödeme Emri, Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖDEME EMRİ

1.1. Ödeme Emri Kavramı

Konuya bir başlangıç olarak idari işlemi; idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olarak tanımlayabiliriz. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, idari işlemin biri **“irade açıklaması”**, diğeri de **“hukuki sonuç”** olmak üzere iki unsuru vardır. Ancak bu iki unsur bir araya geldiği takdirde hukuki işlem kurulur.¹

Bireysel idari işlemler kişisel ve özel durumlara ilişkin idari işlemlerdir. Ödeme emri içeriğine göre adında anlaşılacağı üzere emredici işlemdir. Emredici işlemler, muhatabını davranma, katlanma veya kaçınma gibi belirli bir davranışı benimsemeye zorlayan “emir” veya “yasaklar” içeren işlemlerdir.²

Borçluya ödeme emri gönderilerek, borcun ödenmesi için bir tür yasal uyarı mekanizması işletilir. Ödeme emrinin yasal uyarı niteliği, onu belli şekil şartlarına uymaya zorlar. Tebliğle ilgili veya tahsil nedenlerine özgü olarak sınırlandırılan dava nedenleriyle ilgili yasada belirtilen sakatlıkların bulunması durumunda, ödeme emrinin iptali yargı yoluyla sağlanır.³

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesinde; amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, on beş (15) gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir “ödeme emri” de tebliğ olunacağı, 58. maddesinde de; kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahsın böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği hükümleri yer almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

2.1. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Yasal Düzenlemeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, bu

¹ Kemal Gözler, İdare Hukuku Dersleri, 22.Baskı, Ekin Yayınevi, Ankara, 2020

² Akyılmaz, Bahtiyar, İdare Hukuku, Sayram Yayınları, Konya, Ocak 2004

³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, 19. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010

kişilerin bu ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden1 mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı öngörülmüştür.

Kanuni temsilcilerin ödevini ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde sorumluluklarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için öncelikle;

- ✓ asıl borçlu tüzel kişilik adına hukuka uygun olarak yapılmış bir vergilendirme bulunması,
- ✓ bu vergilendirmenin kesinleşmesi ve tüzel kişiden usulüne uygun şekilde aranmasına karşın borcun tamamı veya bir kısmının tahsil edilememiş olması,
- ✓ ayrıca söz konusu borcun kanuni temsilcinin üzerine düşen ödevleri yerine getirmemesinden kaynaklanması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.

Bu hükümlere göre, kanuni temsilci, ancak, kendisine düşüne ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle, vergi ve vergiye bağlı alacakların mükellef veya vergi sorumlularının varlığından alınamaması halinde, kendi mal varlığından ödemekle sorumlu tutulmaktadır. Bu hüküm çerçevesinde, mükellefe ait vergi alacağının kanuni temsilcinin varlığından alınabilmesinin iki unsurun varlığına bağlı olduğu görülmektedir. Verginin mükellefin varlığından alınamaması nesnel (objektif) unsur; kanuni temsilcinin kendisine düşen vergi ödevlerini yerine getirmemesi şeklindeki kusurlu davranışı ise öznel (sübjektif) unsuru oluşturmaktadır.⁴

2.2. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yer Alan Yasal Düzenlemeler

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından

⁴ Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020

tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edileceği düzenlemiştir.

Gerek kanuni temsilciler için getirilen sorumluluğun koşul ve kapsamlarını düzenleyen, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi, sorumlulukların nitelikleri, kapsam ve sınırları bakımından farklı hükümler içermektedir.

2.3. VUK ve AATHUK Arasındaki Temel Farklar

213 sayılı Kanun'un 10. maddesi; vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen, 213 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve vergiye bağlı alacaklarla sınırlı olarak kabul ederken,

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi; vergisel ödev konusunda yükümlü olup olmadığına bakılmaksızın, temsil edilenin mal varlığından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan, (213 sayılı Kanun'un kapsamına girmeyen) 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde belirtilen tüm kamu alacaklarından kanuni temsilciyi sorumlu tutmuştur.

Ayrıca, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi, lafzı gereği kanuni temsilcileri belli bir süreyle, yani kanuni ödevleri yerine getirmekle yükümlü oldukları süre ile sınırlı olarak sorumlu tutarken, mükerrer 35. maddede böyle bir belirleme yapılmamıştır.

6183 sayılı Kanun'a 4108 sayılı Kanun ile eklenmiş mükerrer 35. maddenin gerekçesinde *"...Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'a mükerrer 35. madde eklenmiştir..."* ifadesi yer almaktadır.

Madde gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, kanun koyucu, mükerrer 35'inci maddeyi VUK'un kapsamına girenler dışında kalan kamu alacakları için düzenlenmiştir.

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

edilemeyeceğinin anlaşılması halinde asıl kamu borçlusu sermaye şirketinin kanuni temsilcilerinin mal varlığına ilişkin takip başlatılabilir. Nitekim doktrinde de bu konu ile ilgili çeşitli görüşler sunulmuş ise de kabul edilen görüş, sermaye şirketinin kanuni temsilcisine müracaat için şirketin haczedilen malvarlığı ile biçilen bedellerinin satış prosedürünün beklenmesine gerek olmadığı yönündedir.⁵

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDEME EMRİNE İTİRAZ VE İTİRAZ NEDENLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Ödeme Emrine İtiraz

6183 sayılı Kanun 55 inci maddesine göre ödeme süresi içinde ödenmeyen bir amme alacağının takibi için düzenlenerek muhatabına tebliğ edilmiş olan ödeme emirlerine karşı borçlu tarafından 15 gün içinde ilgili idari yargı merciinde (mahkemesinde) Kanunun 58 inci maddesine göre ancak;

- ✓ Böyle bir borcun olmadığı,
- ✓ Borcun kısmen ödendiği,
- ✓ Borcun zamanaşımına uğradığı,

gerekçeleriyle dava açılması mümkün bulunmaktadır.

Ödeme emrine karşı dava açma gerekçelerinin sınırlandırılmış olması, tahsil edilmesi gereken safhaya gelen amme alacaklarının sürüncemede bırakılmadan en kısa sürede alacaklı amme idarelerine intikal ettirilmesinin sağlanmak istenmesinden kaynaklanmaktadır.

Amme alacaklarının tahsili için düzenlenen ödeme emirlerinin 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesine göre dava konusu yapılabilmesi için Kanunda öngörülen ve aşağıda açıklanan 3 şarttan herhangi birinin var olması gerekmektedir.

- ✓ Böyle bir borcun olmadığı yönündeki iddialar

Kendisine ödeme emri tebliğ edilen borçlunun böyle bir borcunun olmadığını iddia edebilmesi için, borcun hukuken hiç doğmaması ya da borç doğduktan sonra tamamen ödenmesi veya sair bir nedenle ortadan kalkması gerekmektedir.

- ✓ Borcun kısmen ödendiği yönündeki iddialar

⁵ Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Göz. Geç. Ve Gen. 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara, 2018

Bu iddia; borçlunun, borcun varlığını kabul etmekle birlikte, borç tutarının ödeme emriyle talep edilen tutar kadar olmadığını ileri sürmesi durumunda gündeme gelmektedir. Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun, o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi gerekmektedir. Aksi halde itiraz edilmemiş sayılacaktır. Ayrıca borcun bir kısmına yapılan itirazlar mal bildiriminde bulunma müddetini uzatamaz.

✓ Borcun zamanaşımına uğradığı yönündeki iddialar

Zamanaşımı kanunlarda belirlenmiş olan belli bir sürenin geçmesi nedeniyle bir hakkın elde edilmesi veya bir hakkın kaybedilmesidir. Amme alacaklarının tahsil zamanaşımı 6183 sayılı Kanunun 102 nci maddesinde düzenlenmiş olup, bu iddiaya göre amme alacağının bu madde hükmüne göre zamanaşımına uğramış olması gerekmektedir.

3.2. Ödeme Emrinin Unsurlarında Hukuka Aykırılık

Diğer idari işlemler gibi, ödeme emri işlemlerinde yetki şekil ve sebep, konu ve amaç yönlerinden hukuka aykırı olabilirler. İdari işlemlerin bu beş unsurundan herhangi biri ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek hukuka aykırılıklar, menfaati ihlal edilenler tarafından açılan iptal davalarının konusunu oluşturmaktadır (İYUK, m.2/a).

3.3. Ödeme Emri Konusunda Özellikli Hususlar

3.3.1. Ödeme Emri Usule Uygun Tebliğ Edilmelidir.

Kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 8. maddesi ile yapılan açık atıf nedeniyle, bu kanun kapsamında yer alan konularla ilgili tebligatlarda VUK hükümleri uygulanmaktadır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu'nun (İYUK) 60. maddesine göre ise, Danıştay ile Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemelerine ait her türlü tebligat işlemlerinin Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, vergilendirme sürecinin idari aşamasında VUK'a göre tebligat yapılırken, vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında çıkan ve yargıya taşınan vergi uyuşmazlığında Tebligat Kanunu hükümleri dikkate alınacaktır. Aksi halde yapılmış olan tebligatlar usulsüz sayılacaktır.

Tebliğin geçerli olabilmesi için, kanunda tebliğe muhatap olarak gösterilmiş olan kimselere yapılması gerekmektedir. VUK'un 94'üncü maddesinde tebliğin muhatabı olarak mükellefler, mükelleflerin kanunu temsilcileri, umumi vekilleri ve ceza kesilenler gösterilmiştir.

Bir kamu alacağının tahsil edilebilmesi için öncelikle 213 sayılı yasaya göre tarh ve tahakkuk usulleri ile 6183 sayılı yasaya göre tahsil usullerinin sırasıyla denenmiş olması zorunludur. Bu zorunluluğun doğal sonucu olarak, sistematığın içinde yer alan bir idari işlemin bu amaçla tesis edilebilmesi için bir önceki hukuki durumun tekemmül etmiş olması hali aranmalıdır. Dolayısıyla bir önceki safha tekemmül etmeksizin bir sonraki safhaya ilişkin idari işlem tesis edilemeyecektir.

Kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için asıl amme borçlusu hakkında düzenlenen ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliğ edilip edilmediği ve asıl amme borçlusu hakkındaki takip yollarının da tüketilip tüketilmediği önem arz etmektedir. Şirket adına düzenlenen ödeme emirleriyle istenen kamu alacağının, borçlu şirkete usulüne uygun olarak duyurulduğundan ve kesinleştiğinden söz edilemediği durumlarda, davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırılık teşkil etmektedir.⁶

Ödeme emrine ilişkin olarak 6183 sayılı AATUHK'un 55. maddesinde sıkı şekil kuralları düzenlenmiştir. Ödeme emrinin bu şekil şartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Ödeme emrinde 55. maddede yer alan bilgilerden birinin veya birkaçının eksik olması ödeme emrinin şekil yönünden hukuka aykırı olmasına sebep olur.⁷

Danıştay kararlarına göre bir belgenin ödeme emri sayılabilmesi için gerekli asli unsurları taşıması gerekmektedir.⁸ Şekil unsurları açısından esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan sakatlıklar ayrımının yapılması önem taşımaktadır. Örnek vermek gerekirse; ödeme emrinde borcun süresinde ödenmediği durumda borcun cebren tahsil edileceği ve üç ayı geçmemek üzere hapisle tazyik olunacağı yazmaz ise, söz konusu eksiklik ödeme emrinin iptalini gerektirmez, lakin kamu borçlusu da hapisle tazyik olunamaz.⁹ Ayrıca ödeme emrinin asli unsurlarından olan ödeme emrine dayanak teşkil eden borcun asıl ve ferileri ile mahiyetinin belirtilmemesi de ödeme emrinin şekil unsuru yönünden iptal edilmesini gerektirmektedir.¹⁰ Bununla birlikte, asıl amme borçlusu şirket hakkında düzenlenen ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliğ edilip, şirket hakkındaki takip yollarının tüketilmediği araştırılarak sonucuna göre kanuni temsilciye ödeme emri düzenlenmesi gerekmektedir.¹¹

⁶ Danıştay 3.Daire Esas: 2015/4482, Karar: 2015/8437, Tarih: 19.11.2015

⁷ Turgut Candan, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007

⁸ Danıştay 7. Dairesi E. 2000/5633, K. 2002/3351, 22.10.2002, Danıştay 7. Dairesi E.1994/2158, K. 1996/1430, 09.04.1996

⁹ Altan Rençber, Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, XII Levha Yayınlar, İstanbul, 2014

¹⁰ Danıştay 10. Dairesi E. 1990/4028, K. 1992/3218, 24.09.1992

¹¹ Danıştay 4. Daire, E.2015/6274, K.2016/3226, 21.06.2016

3.3.2. Ödeme Emri Kanuni Temsilcilik Sıfatını Haiz Olanlara Tebliğ Edilmelidir.

Temsile yetkili organlar bazı tüzel kişiler için tek kişiden (kişi organ), bazı tüzel kişiler için birden fazla kişiden (kurul organ) oluşur. İster kişi, ister kurul organ olsun tüzel kişilerin üzerine düşen ödevleri bu organlar yerine getirmek durumundadır. Tüzel kişiliği temsile yetkili organ; kanun veya ana sözleşmenin izin verdiği ölçüler içinde temsil yetkisini kurul organ (yönetim kurulu) içinden bir ve birkaçına bırakabilir. Burada yönetim yetkisi ile temsil yetkisinin farklı durumları ifade ettiğine dikkat çekmek gerekir. Vergiler açısından sorumluluk kanuni temsil yetkisine sahip olanlar üzerindedir. Bu nedenle öncelikle kim veya kimlerin kanuni temsilci olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir.¹²

Danıştay'ın baskın olan içtihat kararlarında; şirketin maksat ve mevzuuna dahil olan tüm işlemlerde tam yetkili olmayan, sınırlı olarak temsil ve idare yetkisi verilen kişi veya kişilerin kanuni temsilci sayılması mümkün değildir. Dolayısıyla; tescil ve ilân edilmiş olsa dahi imza sirküleriyle kendisine sınırlı imza yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci sıfatını haiz olduğu kabul edilemeyeceği yönündedir.¹³

3.3.3. Kanuni Temsilciye Ödeme Emri Gönderilmeden Önce Asıl Borçluya Yönelik Takip İşlemleri Sonuçlandırılmalıdır.

VUK'un 10. maddesi hükmünce, anonim ve limited ortaklıkların tahsil olunamamış vergi borçlarının kanuni temsilciden aranabilmesinin gerek şartlarından biri de anonim ve limited ortaklık adına başlatılan takiplerin sonuçlandırılmasıdır. Şayet söz konusu ortaklıklar için bir takip başlatılmamışsa ya da başlatılan takipler henüz sonuçlandırılmamış ise kanuni temsilci adına gönderilen ödeme emri bu hususlardaki haklı itirazla karşılanacaktır.¹⁴

3.3.4. Ödeme emri ile takip edilen kamu alacakları, hangi vergilendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ise, tüzelkişilik hakkındaki kanuni takip yolları tüketilmek koşuluyla, bunların ödenmemesinden yine aynı dönemde kanuni temsilci olan kişi sorumlu olacaktır.

VUK'un 10'uncu maddesi uyarınca sorumluluğunun değerlendirilebilmesi için kanuni temsilcinin hangi vergi ödevinin ve ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunludur. Ayrıca maddede öngörülen bu sorumluluk; kanuni temsilciliğin devamı süresince söz konusu olup bu

¹² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Kitabevi, Bursa, 2020

¹³ Danıştay VDDK E.2020/615 K.2022/26, 09.02.2022

¹⁴ İrfan Barlass, Anonim ve limited ortaklıklarda kanuni temsilcilerin vergisel sorumluluğu, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2005

sıfatın kazanıldığı tarih ile yitirildiği tarih arasında kalan dönemde yerine getirilmesi gereken vergilendirme ödevleriyle sınırlıdır.

Kanuni temsilcinin vergi borcundan dolayı şahsi sorumluluğunun sebebi şirket adına yapması gereken ödevlerin yapılmamasına ilişkindir. Şirket müdürünün kendi döneminde; defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya eksik beyanda bulunulması şahsi sorumluluğunun doğmasına neden olur. Bu nedenle şirket müdürünün yalnız bu ödevleri üstlendiği yani görev yaptığı dönem için şahsi sorumluluğu vardır.¹⁵

3.3.5. Kanuni temsilci olunan dönemde şirketin hangi vergi ödevinin, ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunludur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu maddesinde; tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığına tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı kurala bağlandığından, davacının Yasa hükmü uyarınca sorumluluğunun değerlendirilebilmesi için kanuni temsilci olduğu dönemde şirketin hangi vergi ödevinin, ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunludur.

3.3.6. Limited şirketlerle sınırlı olarak, şirketin mal varlığından karşılanamayan kamu alacağının takip ve tahsilinde, şirket ortakları ile şirketin kanuni temsilcisi (veya temsilcileri) arasında öncelik-sonralık bakımından bir sıralama bulunup bulunmadığı

213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rucu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkan tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Kanun'da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmamıştır.¹⁶

¹⁵ Danıştay 3.Dairesi, E.2020/466, K.2020/3586, 06.10.2020, Danıştay 9.Dairesi, E.2010/2642,K.2013/4854, 20.05.2013, Benzer Kararlar İçin Bakınız. Danıştay 4. Dairesi E.2013/5049, K.2016/2846, 06.06.2016, Danıştay VVDK E.2021/532, K.2021/1305, 13.10.2021

¹⁶ Danıştay VDDK E.2014/144, K.2014/307, 30.04.2014

Tüzel kişilerde, vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, limited şirketin borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu ferî niteliktedir. Vergi alacağı için şirket tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya kanuni temsilcilere veya ortağa başvurmak mümkün değildir.

Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

4.1. Sonuç ve Değerlendirme

Kanuni temsilciler için getirilen sorumluluğun koşul ve kapsamlarını düzenleyen, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi, sorumlulukların nitelikleri, kapsam ve sınırları bakımından farklı hükümler içermektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat etmesi halinde sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır. Öte yandan; 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi; vergisel ödev konusunda kanuni temsilcinin yükümlü olup olmadığına bakılmaksızın, temsil edilenin mal varlığından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan, (213 sayılı Kanun'un kapsamına girmeyen) 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesinde belirtilen tüm kamu alacaklarından kanuni temsilciyi sorumlu tutmuştur.

Öncelikle, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için asıl amme borçlusu hakkında düzenlenen ödeme emirlerinin usulüne uygun tebliğ edilip edilmediği ve asıl amme borçlusu hakkındaki takip yollarının da tüketilip tüketilmediği önem arz etmektedir. İdare tarafından düzenlenen ödeme emirlerinde kanunda belirtilen şekli kurallara da uyulması gerekmektedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan anonim ve limited şirketlerde ödeme emri düzenlenirken sorumlunun da hatasız olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Anonim şirketlerde yönetim kurulu veya Murahhas Müdürler sorumlu iken, limited şirketlerde sorumlular Müdür veya Müdürlerdir. Vergiler açısından sorumluluk kanuni temsil yetkisine sahip olanlarda olduğundan, öncelikle kim veya kimlerin kanuni temsilci olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir.

213 sayılı VUK'un 10. maddesi gereğince, anonim ve limited ortaklıkların tahsil olunamamış vergi borçlarının kanuni temsilciden aranabilmesi için anonim ve limited ortaklık adına başlatılan takiplerin sonuçlandırılış olması gerekir. Aksi halde kanuni temsilci adına gönderilen ödeme emrine itiraz etme hakkı doğacaktır.

Ödeme emri ile takip edilen kamu alacakları, hangi vergilendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ise, tüzelkişilik hakkındaki kanuni takip yolları tüketilmek koşuluyla, bunların ödenmemesinden yine aynı dönemde kanuni temsilci olan kişi sorumlu olacaktır.

Son olarak; Limited şirketlerle sınırlı olarak, şirketin mal varlığından karşılanamayan kamu alacağının takip ve tahsilinde, şirket ortakları ile şirketin kanuni temsilcisi (veya temsilcileri) arasında öncelik-sonralık bakımından bir sıralamanın da bulunmadığının bilinmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA
KİTAPLAR

Akyılmaz, Bahtiyar:	İdare Hukuku, Sayram Yayınları, Konya, Ocak 2004
Gözler, Kemal:	İdare Hukuku Dersleri, 22.Baskı, Ekin Yayınevi, Ankara, 2020
Öncel, Mualla Kumrulu, Ahmet Çağan, Ahmet:	Vergi Hukuku, 19. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010
Oktar, Ateş:	Vergi Hukuku, 15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2020
Candan, Turgut:	Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Göz. Geç. Ve Gen. 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2018
Candan, Turgut:	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007
Rençber, Altan:	Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, XII Levha Yayınlar, İstanbul, 2014
Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan:	Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Kitabevi, Bursa, 2020
Barlass, İrfan:	Anonim Ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2006

DANIŞTAY KARARLARI

Danıştay 3. Dairesi E.2015/4482, K.2015/8437, 19.11.2015
Danıştay 7. Dairesi E.2000/5633, K.2002/3351, 22.10.2002
Danıştay 7. Dairesi E.1994/2158, K.1996/1430, 09.04.1996
Danıştay 10. Dairesi E.1990/4028, K.1992/3218, 24.09.1992
Danıştay 4. Dairesi E.2015/6274, K.2016/3226, 21.06.2016
Danıştay VDDK E.2020/615 K.2022/26, 09.02.2022
Danıştay 3.Dairesi E.2020/466, K.2020/3586, 06.10.2020
Danıştay 9.Dairesi E.2010/2642,K.2013/4854, 20.05.2013
Danıştay 4. Dairesi E.2013/5049, K.2016/2846, 06.06.2016
Danıştay VVDK E.2021/532, K.2021/1305, 13.10.2021
Danıştay VDDK E.2014/144, K.2014/307, 30.04.2014