LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN AMME ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU[*]

Arş. Gör. Arif Nazif AYDIN[**]
Arş. Gör. Serdar YILDIRIM[***]

ÖZ

Limited şirketlerde şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından dolayı, hem ortakların hem de kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğu 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Özellikle amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanda kanuni temsilcilerin farklı şahıslar olması durumunda müteselsil sorumlulukları doğmaktaydı. Ancak 6183 sayılı AATUHK mükerrer 35. maddesinin 5. ve 6. fıkrasının Anayasa Mahkemesi tarafından iptali kanuni temsilcilerin müteselsil sorumluluğu açısından bir yenilik getirmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kanuni Temsilci, Amme Alacağı, Müteselsil Sorumluluk, Limited Şirket.

THE RESPONSIBILITY OF LEGAL REPRESENTATIVES IN LIMITED LIABILITY COMPANIES FOR PUBLIC CLAIMS

ABSTRACT

Because of uncollectible claims from Limited Liability Company, liability of both partners and legal representatives occurs. The liability of legal representatives and partners is held in Procedure for the Collection Of Pubic Claims Law No.6183 and Tax Procedure Law No.213. Especially at the time that public claim occurs and to be paid, in the case of legal representatives are different

[*] Makale Geliş Tarihi: 09.01.2016 - Makale Kabul Tarihi: 11.02.2016.

[**] Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, e-posta: aaydin@meliksah.edu.tr.

[***] Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi, e-posta: syildirim@meliksah.edu.tr.

person, joint liability was born. But Supreme Court abrogated Procedure for the Collection of Public Claims Law's repeated article 35, paragraph 5 and 6. This situation has brought a new situation in terms of Tax Law.

Keywords: Legal Representative, Public Claim, Joint Liability, Limited Liability Company.

GİRİŞ

En az bir, en fazla elli gerçek ya da tüzel kişi tarafından kurulan limited şirketlerde, şirket borçlarından dolayı ortakların ve kanuni temsilcilerin kural olarak sorumlulukları yoktur. Ancak kamu alacağının şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

Diğer sermaye şirketlerinde söz konusu olmayan ve limited şirketlere özgü bir durum olan, ortakların sermaye koyma borcu dışında, şirketin kamu borcundan dolayı sermaye payları oranında sorumlu olduğu 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uyarınca hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde şirketi yönetmek ve temsil etmekle yükümlü olan kanuni temsilciler de, AATUHK ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) gereğince, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacaklarından kendi malvarlıkları ile sorumlu olacaklardır.

Konumuz açısından limited şirketin kanuni temsilcilerin kamu borçlarından dolayı sorumluluğu konusu, gerek AATUHK gerekse VUK uyarınca incelenecektir. Ayrıca Anayasa Mahkemesi tarafından, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin AATUHK hükümlerinde yer alan iki fıkra hükmünün iptal kararı çerçevesinde kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır. Bundan başka konunun daha iyi anlaşılması açısından uygulamada Danıştay tarafından verilmiş olan kararlar ışığında, kanuni temsilcilerin sorumluluk kapsamı, şartları hakkında açıklamalar üzerinde durulacaktır.

1. GENEL OLARAK

Türk Ticaret Kanunu (TTK) m. 573 uyarınca limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur. Esas sermayesi belirlidir. Bu sermaye, esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Asgari 10.000 TL sermayesi bulunması zorunludur. Ortaklar tarafından hazırlanan şirket esas sözleşmesinin noterde onaylanması ve bu esas sözleşmenin ticaret siciline tescil ve ilan edilmesiyle limited şirket tüzel kişilik kazanır. Tüzel kişilik kazanmasının sonucu olarak da ortaya çıkan borçlardan dolayı birinci dereceden şirket tüzel kişiliği bütün malvarlığıyla sorumlu olur. Yani şirket alacaklıları, alacaklarını tahsil amacıyla ilk olarak limited şirket tüzel kişiliğine başvurmalıdır[1].

---

[1] Nihal **Saban**, Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 7. Baskı, İstanbul 2015, s. 101, dpn. 47; İsmail **Kayar**, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2015, s. 322; Hasan **Pulaşlı**, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayıne-

Ticari hayatta önemli bir konuma sahip olan limited şirketlerin özel hukuktan doğan borçları olabileceği gibi, kamu borçları da olabilir. Ancak konumuz açısından limited şirketlerin kamu borçlarından sorumluluğu bahsi üzerinde durulacaktır. Bu borç, alacaklı olan vergi idaresi açısından kamu alacağı iken, borçlu olan şirket açısından kamu borcu niteliğindedir[2]. Kamu alacağı kavramının ne anlam ifade ettiği, AATUHK m. 3 hükmüne göre 1. ve 2. maddelerde açıklanmıştır. Buna göre AATUHK m. 1'de; devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacaklarının kamu alacağı olduğu belirtilmiştir. Ayrıca yine aynı madde uyarınca; 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 alacağı olarak kabul edilmektedir. AATUHK m. 2'de ise çeşitli kanunlarda Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar için bu Kanun hükümleri uygulanır.

Yukarıda belirtilen kamu borçlarının ödenmemesi durumunda limited şirketin tüzel kişiliği birinci derecede sorumludur[3]. Söz konusu bu kamu borçlarının limited şirketin malvarlığından tahsil edilememiş olması halinde, bazı durumlarda limited şirketin kanuni temsilcilerinin, bazı durumlarda ise şirket ortaklarının sorumluluğu doğabilir. Vergi hukukunda, limited şirketlerde sorumluluk müessesesini oluşturan temel düzenlemeler; VUK m. 10 ile AATUHK 35. ve mükerrer 35. maddelerinde yer almaktadır. Limited şirketin ödenmeyen kamu borçlarından dolayı ortakların sorumlu olacağı AATUHK m. 35 hükmünde düzenlenmiştir. Buna karşılık kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise VUK m. 10 ile AATUHK mükerrer m. 35 hükümlerinde belirtilmiştir.

2. ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

TTK m. 573'e göre, limited şirket bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur. Madde 574/1'de ise ortak sayı-

vi, 3.Baskı, Ankara 2015, s.7 84; Mehmet **Bahtiyar**, Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul 2014, s. 7; Ed. Sami **Karahan**/Mustafa **Çeker**, Şirketler Hukuku, Mimoza Yayınları, 2.baskı, Konya 2013, s. 30; Oruç Hami **Şener**, Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, 2. Baskı, Ankara 2015, s. 748.

[2] Yusuf **Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara 2014, s. 639-640.

[3] Mehmet **Yücel**, "Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Anonim ve Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ve Sorumlulukları", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 110, Mart-Nisan 2012, s. 216.

sının en fazla 50 olacağı belirtilmiştir. Bu iki madde hükmünden de anlaşılacağı üzere limited şirketlerde hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler ortak olabilir. Ayrıca diğer şirketlerden farklı olarak limited şirketlerde ortak sayısı bakımından üst sınır getirilmiştir. Böylelikle en az 1 en fazla 50 gerçek ya da tüzel kişi limited şirket ortağı olabilir. Limited şirkete ortak olacak kişinin, şirket sözleşmesinin akdedebilmesi için, fiil ehliyetine sahip olması şarttır[4].

Limited şirket ortağının şirket borçlarından dolayı sorumluluğu, şirkete karşı taahhüt ettikleri sermaye oranıyla sınırlıdır. Ortak, sermaye koyma borcunu yerine getirirse şirket borçlarından sorumluluğu ortadan kalkar[5]. Ancak şirket sözleşmesinde öngörülmek şartıyla, ortaklar ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü tutulabilirler. Söz konusu bu ek ödeme ve yan edimin, ortakların şirket borçlarından sorumlu olmamasının istisnası olduğunu söyleyebiliriz. Buna karşılık limited şirket ortağının, şirket alacaklılarına karşı şahsi sorumlulukları yoktur. Başka bir ifadeyle, limited şirketten alacaklı olanların, bu alacaklarını şirketin malvarlığından tahsil edememiş olması durumunda, şirket ortaklarının şahsi malvarlıklarına başvurma imkânı yoktur. Ancak bu kuralın tek bir istisnası, şirketin kamu borcunun bulunmasıdır[6]. Zira şirketin kamu borcunun şirketin malvarlığından tahsil edilememesi halinde, ortakların sorumluluğu ortaya çıkar. Bu sorumluluğa ilişkin düzenleme, AATUHK'un "Limited Şirketlerin Amme Borçları" kenar başlıklı 35. maddesinde; "*Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*[7] *amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar…"* şeklinde ifade edilmiştir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere, şirket ortakları, şirketin kamu borcundan dolayı sermaye payları oranında sınırlı sorumludurlar[8]. Ortakların şirketin kamu borcundan dolayı "sermaye payları" oranında sorumlu olacağına ilişkin ifade, 1998 yılında 4369 sayılı Kanun[9]

---

4 **Pulaşlı**, s. 721; **Karahan/Çeker**, s. 854.

5 **Karahan/Çeker**, s. 826; **Pulaşlı**, s. 784; **Kayar**, s. 515; **Şener**, s. 748.

6 **Pulaşlı**, s. 739; **Karahan**, s. 826.

7 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle; bu maddede yer alan "şirketten tahsil imkanı bulunmayan" ibaresi "şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

8 Oysaki kanuni temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu sınırsızdır.

9 **R.G.,** 29.07.1998, **S.** 23417, (mük.).

ile madde hükmüne eklenmiştir. Söz konusu değişiklik yapılmadan önce ortakların "sermaye miktarı" ile sorumlu olacakları düzenlenmekteydi[10]. Yeni düzenleme ile ortakların sorumlulukları daha da genişletilmiştir[11]. Ayrıca yapılan değişiklikle suiistimalleri önleme ve amme alacağını güvence altına alma amaçlanmıştır[12].

AATUHK m. 35 hükmündeki bir diğer değişiklik ise 2008 tarihli 5766 sayılı Kanun[13] ile yapılmıştır. Bu Kanun değişikliği AATUHK m. 35 hükmünde eklenen ikinci fıkra[14] ile limited şirket ortağının payını devretmesi[15] halinde, devreden ile devralan, devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsilen[16] sorumlu olacaktır. Bunun dışında aynı maddeye eklenen

---

[10] Madde hükmünün 4369 sayılı Kanun değişikliği yapılmadan önceki hali şu şekildeydi: *"Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar."*

[11] 20.000 TL sermayeli limited şirkette, A'nın 15.000 TL (sermaye oranı %75), B'nin ise 5.000 TL (sermaye oranı %25) sermaye koyduğu durumda, şirketin 50.000'lik vergi borcundan, sermaye oranında sorumlu olma nedeniyle A'nın 37.500 TL, B'nin de 12.500 TL borçlu olduğu ortaya çıkmaktadır. Oysaki eski düzenlemede sermaye miktarı dendiği için, şirketin 50.000 TL'lik vergi borcundan A 15.000 TL, B ise 5.000 TL sorumlu olacaktı. Dolayısıyla AATUHK m. 35 hükmünde yapılan sermaye oranında sorumlu olunacağına ilişkin değişiklik, ortakların sorumluluğunu daha da genişletmiştir. Benzer örnekler için bkz. Levent **Yaralı,** Vergi Kamu Alacağı, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2011, s. 244, dpn. 988; Mahmut **Coşkun**, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2013, s. 310-311.

[12] Billur **Yaltı**, "*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 Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 509.

[13] **R.G**., 04.06.2008, **S.** 26898 (mük.).

[14] Söz konusu ikinci fıkra şu şekildedir: *"Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur."*

[15] Limited şirket ortağının payını devretmesi halinde sorumluluğa ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Muharrem **Özdemir**, Vergi İcra Hukuku, Muhasebe Network Yayınları, Manisa 2014, s. 128-130.

[16] Vergi hukukunda teselsül, zincirleme borçluluk da diyebileceğimiz, birden fazla kişinin aynı borcun tamamının borçlusu olmasını ifade eder. Vergi hukukunda da teselsül birden fazla yükümlünün aynı verginin tamamının borçlusu olmaları demektir. Teselsül hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Mualla **Öncel**/ Ahmet **Kumrulu**/ Nami **Çağan**, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 14.baskı, Ankara 2007, s. 85-86.

üçüncü fıkra[17] uyarınca, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahipleri farklı kişiler ise, kamu alacağının ödenmesinden bu kişiler, müteselsilen sorumlu tutulacaktır.

3. KANUNİ TEMSİLCİNİN SORUMLULUĞU

3.1. Kanuni Temsilci

Gerek VUK m. 10 hükmünde, gerekse de AATUHK mük. m. 35 hükmünde kanuni temsilcilerin sorumluluklarından bahsedilmiştir. Bu çerçevede kanuni temsilcilerin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Kelime anlamı olarak temsilci, "Hak ve görev bakımından birinin veya bir topluluğun adına davranan kimse" olarak tanımlanmaktadır[18]. Hukukumuzda kanuni temsilci ve iradi temsilci olmak üzere iki tür temsilcilik söz konusu olabilmektedir. İradi temsil, temsil olunanının irade beyanına dayanırken, kanuni temsil ise temsil olunanın iradesine değil kanuna dayanır. İradi temsil, TBK'da m. 40-48 arasında düzenlenmiştir. TBK m. 40'da da ortaklık temsilcileri ile ticari vekillerin yetkileri hakkında hükümler saklı tutulmuştur[19]. Vergi kanunları bakımından kanuni temsilci ise mükellef ve vergi sorumlularının vergi ile ilgili ödevlerinin zamanında ve eksiksiz ifa edilmesi konusunda vergi kanunlarıyla yükümlü kılınan kişidir[20].

Kanuna dayanan temsil yetkisine kanuni temsil, bu yetkiye sahip olan kişiye ise kanuni temsilci denir. Kanuni temsilci, başkasının nam ve hesabına vergi ile ilgili hükümleri yerine getirme yetkisini vergi kanunlarından alır (VUK m.10). Yasal bir yükümlülük olduğu için de, bu yükümlülüğe aykırı davranışların sorumluluğu da vergi kanunlarında düzenlenmiştir. Kanuni temsilci ibaresi; tüzel kişilerin, küçüklerin ve kısıtlıların kanuni temsilcilerini,

---

[17] Maddeye eklenen üçüncü fıkra şu şekildedir: *"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."*

[18] Ayrıca temsilci yerine mümessil ifadesinin de kullanıldığına ilişkin olarak bkz. http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.567bfef33cceb5.21269360.

[19] Temsil hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Fikret **Eren,** Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, 18.baskı, Ankara 2015, s. 424-459.

[20] Turgut **Candan**, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2006, s. 8.

tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessillerini ifade etmektedir.

Şirket türlerine göre kanuni temsilci ya da temsilcilerin kim olduğu farklılık göstermektedir. Örneğin, Anonim şirketin kanuni temsilcisi yönetim kurulu üyeleri kabul edilmekteyken, limited şirketin kanuni temsilcisi şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir veya daha fazla ortak veya tüm ortaklar ya da 3. kişiler olabilmektedir.

Limited şirketlerde temsil yetkisi müdürlere aittir (m. 623). Müdürler, gerçek ya da tüzel kişilerden oluşabilir[21]. Şirketin müdürlerinden birisinin tüzel kişi olması durumunda, bu tüzel kişilik kendisi adına görevi yerine getirecek gerçek kişiyi belirler[22]. Söz konusu bu müdür ya da müdürler limited şirketin organı konumundadır. Buna karşılık TTK m. 631 hükmü ile limited şirketin organı olmayan müdürlerden de bahsedilmektedir. Buna göre şirket sözleşmesinde başka şekilde düzenlenmediği takdirde, ticari temsilciler ve ticari vekiller atanabilir. Bu ticari temsilci veya vekillerin yetkileri genel kurul tarafından sınırlandırılabilir (m. 631/1). Dolayısıyla limited şirketlerde kanuni temsilciler müdürler dışında, genel kurul tarafından atanan ticari temsilci veya ticari vekillerden de oluşabilir[23]. Ancak atanan ticari temsilci veya ticari vekillerin TTK m. 623 kapsamına girmesi gerekmektedir.

3.2. Sorumluluğu

Limited şirketlerde kanuni temsilci niteliğinde olan müdürlerin hukuki ve cezai sorumlulukları TTK m. 644/1-a bendi uyarınca anonim şirketlerde yöneticilerin sorumluluklarını düzenleyen TTK m.553 hükmüne göre belirlenecektir. Buna göre müdürlerin kanundan veya şirket esas sözleşmesinden veya diğer hükümlerden doğan yükümlülüklerini kusurlu şekilde ihlal etmeleri durumunda şirkete, ortaklara ve şirket alacaklılarına karşı sorumlu olacaklardır. Görüldüğü üzere limited şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumlu-

---

[21] Ünal **Tekinalp**, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, 4. Baskı, İstanbul 2015, s. 592; **Şener**, s. 734; **Bahtiyar**, s. 405.

[22] Mehmet **Yüce**, Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri-Kanuni Temsilciler-Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2014, s. 45.

[23] Limited şirketlerde ticari temsilciye ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Şener**, s. 740-743.

luğu kusurlu olma şartına bağlanmıştır[24]. Kanuni temsilci, kusuru bulunmadığını ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir.

Buna karşılık kanuni temsilcilerin şirket malvarlığından tahsil edilemeyen kamu alacaklarından dolayı sorumluluğu özel kanun konumunda bulunan 213 VUK'un 10. maddesinde ve 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenmiştir. Vergi alacağı esas olarak, asıl vergi borçlusundan alınmaktadır. Vergi borçlusu, kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Ancak, vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla, asıl vergi borçlusu ile birlikte birden fazla kişinin de muhatap tutulduğu durumlar sık sık görülmektedir[25].

Burada belirtilmesi gereken hususlardan birisi de kamu alacağının şirketin malvarlığından tahsil edilememesi durumunda, ikinci derecede kanuni temsilcilere mi yoksa, ortaklara mı başvurulacağı problemidir. Nitekim kanunlarda takip sıralaması açısından herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Kanuni temsilci ve ortakların sorumluluğunu düzenleyen VUK m. 10, AATUHK mük. m. 35 ve AATUHK m. 35 hükümlerinin yorumlanmasından takip sıralaması açısından bir sonuca varılabilir. Kanuni temsilciler açısından VUK m. 10 ve AATUHK mük. m. 35 şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacağından dolayı kanuni temsilcilerin sorumlu olacağını düzenlemektedir. AATUHK m. 35 ise ortakların sorumluluğunu düzenlemektedir. AATUHK genel kamu alacakları ile ilgili bir kanun iken, VUK m. 10 vergi ve vergiye bağlı diğer alacakları düzenlemektedir. Dolayısıyla daha özel kanun niteliğinde olan VUK uyarınca şirketin kamu borçlarından dolayı kanuni tem-

---

[24] *"…Somut olayda, taşınmaz satışına ilişkin 26.11.2007 tarihli sözleşme davacılar ile davalı şirket arasında düzenlenmiştir. Davalılardan B. S.'ın diğer davalı şirketin müdürü olduğu ise dosya kapsamı ile sabittir. Yasal olarak şirket müdürlerinin şirket adına yapmış oldukları işlemlerden ötürü kişisel olarak sorumlu tutulmaları olanaklı değildir. Bunun tek istisnası TTK'nın 644. maddesi delaletiyle 553. maddesine göre şirketi zarara uğratma kastının varlığı halinde ancak davalı şirket yetkilisinin kişisel olarak sorumluluğu cihetine gidilebilir. O halde mahkemece, davaya konu borcun doğumuna sebep olan sözleşmenin davacılar ile davalı şirket arasında gerçekleştiği, davalının bu borcu kişisel olarak ödemeyi taahhüt etmediği ve kişisel olarak hesabına yatırılmış bir para bulunmadığı, kefalet vermediği gözetilerek icra takibine konu alacak yönünden davalı B. S.'nin (şirket müdürü) sorumluluğunun bulunmadığı gerekçesi ile bu davalı yönünden davanın reddine karar verilmesi gerekirken kabulüne karar verilmesi doğru görülmemiştir."* **Y3HD**, 26.05.2014, E.2014/411, K. 2014/8226, www.sinerjimevzuat.com.tr, (**E.T.,** 03.02.2016).

[25] Erhan **Gümüş**, Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk, E-Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2008, S. 60, s. 1.

silcilerin ikinci derecede sorumlu olması gerektiği sonucuna ulaşılır[26]. Nitekim kanuni temsilcilerin sorumluluğunun ikinci derecede olduğuna ilişkin Danıştay tarafından verilmiş pek çok karar bulunmaktadır[27,28].

VUK m. 10 ve AATUHK mük. m. 35 ise aynı tür alacaklar için güvence oluşturan iki kanun hükmünün olması sonucunu doğurmuştur. Ancak her iki kanun, kanuni temsilcilerin sorumlulukları açısından farklı kapsam ve sorumluluk şartları taşımaktadır. Nitekim bu husus Danıştay'ın AATUHK mük. m. 35'in 5 ve 6. fıkralarının iptali için Anayasa Mahkemesi'ne yaptığı itirazda da belirtilmiştir. Bu itiraza göre, AATUHK mük. m. 35'e eklenen 5. ve 6. fıkranın yürürlüğe girmesiyle birlikte ortaya çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın genel yaklaşımı, "Kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından daha geniş kapsama sahip olan[29] 6183 sayılı AATUHK'un birinci maddesinde sayılı vergi dahil tüm kamu alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, AATUHK mükerrer 35. madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35. maddenin uygulanma olanağı bulunmadığıdır. Nitekim Kanun'un gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35. maddenin "diğer amme alacakları"

---

[26] Caner **Atik**, Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumlulukları, Vergi Dünyası, S. 372, Ağustos 2012, s. 191-192; Nevzat **Erdağ**, Limited Şirket Ortaklarının Vergi Borcunda Sorumlulukları, http://www.kanalahaber.com/yazar/nevzat-erdag/limited-sirket-ortaklarinin-vergi-borcunda-sorumluluklari-26980/, (**E.T.,** 11.12.2015).

[27] *"Şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanunî temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekir.*" **DVDDGKK.,** 13.06.2003, E. 2002/610, K. 2003/319**,** www.legalbank.net, (**E.T.,** 28.12.2015).

[28] Buna karşılık aksi yönde kararlar da bulunmaktadır; "*Kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları, doğrudan doğruya sorumlu tutulmuştur. Kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu, sermaye payına isabet eden borçla sınırlanmış olup kanuni temsilcilere rücu olanağı tanınmış olmasına karşın, ortaklara böyle bir rücu olanağı tanınmış değildir. Tüm bu nedenlerle iki ayrı sorumluluk durumu aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığından Yasada böyle bir öncelik sırası yapılmış değildir*." **DVDDK,** 19.02.2014, E. 2013/150, K. 2014/96, www.sinerjimevzuat.com.tr. (**E.T.,** 28.12.2015).

[29] Turgut **Candan**, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Tüze Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 1998, s. 54, (**Candan**, 1. Baskı).

için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayırıma gidilmiş olduğu, bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde, özel hüküm olan Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi olup, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği" şeklindedir.

3.2.1. 6183 Sayılı Kanunun Mükerrer 35. Maddesi Açısından Sorumluluk

4108 sayılı Kanun'la ihdas edilen AATUHK mükerrer madde 35; "*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.*

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler." şeklinde düzenlenmiştir. 04.06.2008 yılında getirilen son iki fıkra[30] ise, 19.03.2015 tarihli Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir. Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak için sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olması durumunda, vergi ve diğer mali yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen

---

[30] ***Anayasa Mahkemesi'nin 19/3/2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı ile iptal edilmeden önceki şekli:*** *Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.* ***Anayasa Mahkemesi'nin 19/3/2015 tarihli ve E.: 2014/144, K.: 2015/29 sayılı Kararı ile iptal edilmeden önceki şekli:*** *Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.*

bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Bu durum da adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz[31].

Bu madde hükmünde kanuni temsilcilerin kamu borcundan dolayı sorumluluğunun, kusur esasına dayanan bir sorumluluk mu, yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususu doktrinde tartışmalıdır[32]. Bazı yazarlar AATUHK mük. m. 35 hükmünde düzenlenen sorumluluğun kusur esasına dayanan bir sorumluluk olduğunu belirtmektedir. Buna karşılık doktrinde hakim olan ve bizim de katıldığımız görüşe göre mükerrer m. 35 hükmünde kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğu düzenlenmiştir[33]. Zira madde hükmünden de anlaşılacağı üzere *"…şahsi malvarlıklarından tahsil edilir."* ibaresi, kusursuz sorumluluğun ifadesi olan "…ile sorumluluk"un[34] bir göstergesidir. Ayrıca madde hükmünde kanuni temsilcilerin kamu borçlarından sorumluluğu açısından kusurlu olmaları gerektiğine ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır. Eğer kanuni temsilcilerin kusur sorumluluğundan bahsedilmek istenseydi, limited şirketin kamu borcunun ödenmemesinde açıkça kanuni temsilcilerin kast veya ihmal oranında kusurlu olması gerektiği belirtilmeliydi. Başka bir ifade ile kusura dayanan sorumluluğun göstergesi olan "…den sorumluluk"[35] madde hükmünde açıkça yer alabilirdi.

Mükerrer m. 35 hükmünde kanuni temsilcilerin limited şirketin kamu borcundan dolayı sorumluluklarına ilişkin kusursuz sorumluluk ilkesinin benimsendiğinin bir diğer göstergesi de, şirketin kanuni temsilcisine başvurabilmek için kamu alacağının, şirketin mal varlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Kısaca kanuni temsilcinin sorumluluğu açısından tek bir şart gereklidir. Bu şart da kamu borcunun şirketin malvarlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilmemiş olmasıdır. Kanuni temsilci kendisine düşen bütün ödevleri yerine getirmiş olmasına rağmen, kamu alacağı şirketin malvar-

---

31 **AYM**, 19.03.2015, E. 2014/144, K. 2015/29, **R.G.,** 03.04.2015, **S.** 29315.

32 Adnan **Gerçek,** Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi, AÜHFD, C. 54, S. 3, s. 185-186.

33 **Candan**, s. 55.

34 Kusursuz sorumluluk ifadesi olan "ile sorumluluk"a ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Saban**, s. 84 vd.; **Eren**, s. 614-723.

35 Kusura dayanan sorumluluk ifadesi olan "den sorumluluk"a ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Saban**, s. 84 vd.; **Eren**, s. 516-613.

lığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyebilir. Bu durumda kanuni temsilcinin sorumluluğu ortaya çıkacaktır.

Mükerrer m.35 hükmünde yer alan *"…tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* ibaresinden ne anlaşılması gerektiği, 5766 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan değişiklikle AATUHK m.3 hükmünde belirtilmiştir. Buna göre kamu alacağının tahsil edilmemesi ile kastedilen, *"Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacakları"*dır. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan ifadesi ise "*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını"* ifade etmektedir.

O halde kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması; alacaklı kamu idaresinin, şirkete karşı 6183 sayılı Kanun'un 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerini kullanmış ancak en azından alacağın bir bölümünü tahsil edemeyecek olması demektir[36]. Kamu alacağının ödenmemesi durumunda, kamu idaresine sağlanan cebri tahsil şekilleri şunlardır;

- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,
- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.

Alacaklı kamu idaresi bu yolların tümünü kullanmasına rağmen sonuç alamamışsa, kamu alacağı tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olur. Kamu alacağının limited şirketten alınamamış olması da, kanuni temsilcinin (müdürün) AATUHK mük. m. 35 kapsamında takibinin ön şartıdır[37].

---

[36] Hakan **Ay/** Tülay **Baran**, "*Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme*", Sosyo Ekonomi Dergisi, C. 21, S. 21, s. 60.

[37] **Yaralı,** s. 192.

Kamu alacağının şirketin mal varlığından tamamen veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması için, cebri tahsil şekillerinin tüketilmiş olması gerekli değildir. Asıl borçlunun bulunamaması, bilirkişi değerlendirmesi sonucu mal ve alacakların kamu alacağını karşılamaması durumunda, kamu alacağının şirketin malvarlığından alınamayacağı ortaya çıkmış demektir[38]. Ortağın mal varlığına müracaat edilebilmesi için haczedilerek değerlendirmesi yapılan mal veya alacağın satışının beklenmesine gerek yoktur.

3.2.1.1. 2008'de Eklenen Fıkralarla AATUHK mük. m.35

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun mük. m. 35 hükmü 4 fıkra halinde düzenlenmişken, 04.06.2008 tarihli 5766 sayılı Kanun ile 6 fıkraya çıkartılmıştır. AATUHK mük. m. 35'e 5 ve 6. fıkralar eklenmiştir. Eklenen 5. fıkra hükmüne göre; kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya şirketi yönetenlerin farklı şahıslar olması halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaktır. 5766 sayılı Kanun'un gerekçesinde, hükümlerin uygulanmasına ilişkin yargı kararları dikkate alınmak suretiyle uygulamaya açıklık getiren düzenlemelere yer verilerek, amme alacaklarının daha süratli bir şekilde tahsili amaçlandığı açıklanmıştır. Bu fıkra ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunun zaman itibariyle sınırları açısından doktrinde ve yargı kararlarındaki farklı görüş ve uygulamalar sona erdirilmek istenmiştir[39]. Bu düzenlemeyle, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olması durumunda, hem eski kanuni temsilcinin hem de yeni kanuni temsilcinin müteselsilen sorumlu olması durumu ortaya çıkmıştır[40]. Nitekim bir sonraki başlıkta daha ayrıntılı işleyeceğimiz, borcun doğduğu zamanda kusursuz olan kanuni temsilcinin de sorumluluğu doğmaktadır.

---

38 **Candan**, s. 53.

39 **Yaralı**, s. 168.

40 "*Fon bankalarının; yönetim ve denetimine sahip olduğu iştiraklerinden, hakim ortağı olan tüzel kişilerden, gerçek ve tüzel kişi hakim ortaklarının hakim ortak olduğu şirketlerden, bu kişiler adına hareket eden veya onlar hesabına kendi adına para, mal veya hak edinen şirketlerden olan Fon alacaklarında, banka kaynağının kullanıldığı/kullandırıldığı tarihten itibaren borcun devam ettiği dönem boyunca,. .... kanuni temsilci sıfatını haiz kişiler kanuni temsilci olarak addedilir kuralı eklenmiştir. 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine eklenen beşinci fıkra hükmü uyarınca da, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacağı kuralı getirilmiştir.*" **D13D**, 06.12.2010, E. 2010/575, K. 2010/8236, www.sinerjimevzuat.com.tr (E.T., 03.02.2016).

6. fıkra ise şöyledir; *"Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz."*. 5766 sayılı Kanun'la mük. m.35'e ilave edilen 6. fıkra yeterince açık değildir ve dolayısıyla da kanun yapma tekniği açısından başarısızdır. Çünkü bu madde hükmüyle VUK m. 10 hükmünün mük. m. 35'e etkisi olduğu anlaşılmaktadır, oysaki VUK m. 10 ile AATUHK mük. m. 35 hükümleri kanuni temsilcinin sorumluluğuna ilişkin farklı kapsam ve sorumluluk şartlarını içermektedir[41]. Zira daha önce de ifade ettiğimiz üzere, VUK m. 10 vergi ve buna bağlı alacaklar ile ilgili iken AATUHK mük. m. 35 bu alacakların dışında kalan "diğer amme alacakları" ile ilgilidir.

3.2.1.2. 2015 Anayasa Mahkemesi İptal Kararı Sonrası

Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun mük. 35. maddesine 5. fıkranın ihdas edilmesiyle, vergi borcu tahsil aşamasına geldiğinde; hem görevde olmayan hem de kusursuz olan kanuni temsilcinin sorumluluğu doğmuştu. Bu düzenleme, idarenin vergi ve diğer kamu alacaklarını etkin, hızlı ve sürüncemede bırakmadan tahsil etmesini sağlama amaçlıydı. Ayrıca bu fıkranın getirilmesiyle, kanuni temsilcilik sıfatının malvarlığı bulunmayan bir kişiye devrinin de önlenmesi amaçlanmıştır. Diğer bir ifadeyle idarenin borcunu alamayacak duruma düşmemesi için, suiistimallerin önüne geçilmek istenmiştir.

Buna karşılık, mük. m. 35/5 hükmüyle hem görevde olmayan ve müdahale şansı olmayan hem de görevde bulunduğu zamanda kanuni ödevlerini eksiksiz yerine getiren ve kusursuz olan kanuni temsilcinin sorumlu olması durumu ortaya çıkar. Bu hususun da öngörülebilirlik, adalet ve hakkaniyet ilkelerine aykırı olduğu açıktır[42].

---

41 **Yaralı**, s. 169.

42 Nitekim **Danıştay 13. Dairesi**, 06.12.2010, E. 2010/575, K. 2010/8236 sayılı kararında yer alan karşı oy yazısında aynı husus şu şekilde değerlendirilmiştir; *"Bu bağlamda, kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, diğer bir deyişle Banka kaynağının ne kadarını edindiği ya da edindirdiğini gözetmemesi itibariyle Anayasa'nın "hukuk devleti" ve "hukuk güvenliği" ilkelerine aykırı olan 5411 sayılı Kanun'un geçici 26. maddesindeki bu düzenleme varlığını koruduğu sürece, grup şirketlerinin İktisat Bankası'ndan kullandığı kredilerden doğan borcu nedeniyle kanuni temsilci sayılan davacı hakkında, anılan düzenleme ile atıfta bulunulan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinin yine 5766 sayılı Kanunla değişik metni uyarınca düzenlenen dava konusu ödeme emrinin hukuka aykırı olduğundan söz etmek mümkün değildir."* www.sinerjimevzuat.com.tr (**E.T.,** 03.02.2016).

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesi önüne gelen bir uyuşmazlıkta somut norm denetimi[43] itiraz yoluna başvurarak, isabetli bir şekilde söz konusu 5. fıkra hükmünün Anayasa'nın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur. Danıştay'ın bu iptal başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi, 19.03.2015 tarihli ve E: 2014/144, K: 2015/29 sayılı kararıyla, AATUHK mük. m.35'in 5. fıkrasını oyçokluğuyla[44] iptal etmiştir[45]. Gerekçe olarak ise adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde, kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla hukuk devleti ilkesine aykırılıktan dolayı söz konusu 5. fıkra iptal edilmiştir.

Danıştay'ın, Anayasa Mahkemesi'ne yapmış olduğu başvuruda iptali istenen hususlardan birisi de AATUHK mük. 35. maddenin 6. fıkrasıdır. Yukarıda da ifade edildiği üzere söz konusu 6. fıkranın yürürlüğe girmesiyle 213 sayılı VUK kapsamında olanlar da dahil olmak üzere, tüm kamu alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun'un mük. 35. maddesi kapsamına alındığı ortaya çıkmıştır. Oysaki 213 sayılı Kanun'da kusur sorumluluğu ilkesi benimsenmişken, 6183 sayılı Kanun'da kusursuz sorumluluk öngörülmüştür. Dolayısıyla her iki kanunun da aynı maddi olaya uygulanması söz konusu olabileceğinden, hangi kanunun uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşacaktır. Bu durum da Anayasa m. 2'de belirtilen kişilere uygulanacak olan kanuni düzenlemelerin herhangi bir duraksamaya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılır olması gerektiğini belirten kurala aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim

---

[43] Somut norm denetimi, anayasaya aykırılık itirazı demektir. Anayasa Mahkemesi dışında bir mahkemede görülmekte olan davada, kendiliğinden veya tarafların isteği üzerine, uygulanacak kanun hükmünün anayasaya aykırı olduğu kanısına varırsa bu problemi ön sorun kabul eder, davayı durdurur ve sorunun çözümü için Anayasa Mahkemesi'ne başvurur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Kemal **Gözler**, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Bursa 2012, s. 460.

[44] Söz konusu fıkraların iptaline Hicabi Dursun, Muammer Topal, M. Emin Kuz ve Kadir Özkaya; "*Kanuni temsilciler, temsilcisi oldukları kamu alacağı borçlusuna ilişkin görevlerini yürürlükte olan kurallara göre yerine getirmeleri durumunda, müteselsil sorumluluk kapsamında malvarlıklarından istenebilecek bir borcun oluşmasını engelleyebilecekler, böyle bir borcun oluşması durumunda asıl borçlunun mamelekinden ödenmesini sağlayabileceklerdir. Esasen ödedikleri tutar için de asıl kamu borçlusuna rücu etme imkanları yasal güvenceyle korunduğundan, kusurları olmaksızın sorumlu tutulan kanuni temsilcilerin ileri sürülen sakıncaların ortaya çıkmasını engellemeleri de imkan dahilindedir.*" gerekçesiyle karşı oy kullanmıştır.

[45] Anayasa Mahkemesi kararının tam metni için bkz. 03.04.2015 tarih ve 29315 sayılı **R.G..**

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin söz konusu 6. fıkranın iptaline ilişkin başvuru gerekçesi de aynı yöndedir. Sonuç olarak Anayasa Mahkemesi 6. fıkra hükmünü hukuki devleti (hukuki belirlilik) ilkesine aykırılık gerekçesiyle iptal etmiştir.

3.2.2. 213 Sayılı VUK 10. Maddesi Açısından Sorumluluk

213 sayılı VUK m.10 hükmü çerçevesinde kanuni temsilciler, limited şirketin ödenmeyen vergi borcundan dolayı sorumlu olmaktadır[46]. Bu maddeye göre *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.". Madde hükmünden anlaşılacağı üzere limited şirketin kanuni temsilcileri, şirketin vergi borcunun ödenmesinde kendisine düşen ödevleri yerine getirmek zorundadır. Aksi halde yerine getirilmeyen ödevlerden dolayı şirketin vergi borcunu tamamen veya kısmen ödeyemez hale geldiği

---

[46] "*Maddenin, iptal istemine konu son iki fıkrası hükmüne göre, eski kanuni temsilcinin dönemine ilişkin olarak, eski kanuni temsilci ile yeni kanuni temsilcinin sorumluluğu birlikte devam etmektedir. Uygulamanın bu şekilde olması bazı durumlarda eski kanuni temsilcinin, bazı durumlarda da yeni kanuni temsilcinin aleyhine sonuçlar ortaya çıkarabilecektir. Kimi zaman yeni kanuni temsilci, kimi zaman da eski kanuni temsilci, kendi kasıt veya ihmalinden kaynaklanmayan fiiller nedeniyle ödenmemiş bulunan kamu alacağından sorumlu olabilecektir. Dolayısıyla bu bağlamda, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde yazılı müteselsil sorumluluk uygulamasının, kişinin, bir başkasının işlediği fiilden sorumlu tutulması sonucunu doğurduğu, oysa kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumlu tutulabilmeleri için kasıt ve ihmallerinin bulunması şartının aranması gerektiği söylenebilir*." **AYM**, 19.03.2015, E. 2014/144, K. 2015/29, www.sinerjimevzuat.com.tr, (**E.T.,** 02.01.2016).

durumda, kanuni temsilci ödenmeyen bu vergi borcundan dolayı sorumlu olacaktır[47]. Alacaklı tahsil dairesinin temsil edilen vergi mükellefinin veya sorumlusunun vergi borcu ile ona bağlı bulunan diğer borçlarından dolayı kanuni temsilcinin varlığına müracaat edebilmesi için, kamu alacağının temsil edilenin varlığından "*tamamen veya kısmen*" tahsil imkanının kalmadığını ve bunun da, asıl borçlunun vergi ödevlerini yerine getirmemesinden veya eksik yerine getirmesinden ileri geldiğini kanıtlaması yeterlidir[48].

Vergi Usul Kanunu m. 10 uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusur sorumluluğu olup olmadığı doktrinde tartışmalıdır. 1988 yılında 3505 sayılı Kanun[49] uyarınca değişiklik yapılmadan önce VUK m. 10 hükmünde *"… bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle…"* ibaresi yer almaktaydı. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusur sorumluluğu olduğu açıkça ifade edilmekteydi[50]. Ancak VUK m. 10 hükmü 3505 sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayarak, madde hükmünde yer alan *"kasıt ve ihmalleriyle"* ibaresi çıkarılmıştır[51]. Yapılan bu değişiklik ile birlikte, doktrinde kanuni temsilcinin sorumluluğunun kusurlu sorumluluğa dayanıp dayanmadığı konusunda farklı görüşler ileri sürülmüştür. Bu çerçevede doktrinde yer alan bazı yazarlara göre, VUK m. 10 hükmünün değiştirilmesiyle birlikte madde hükmünde yer alan "kasıt ve ihmal" ibaresinin çıkarılması, kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kusursuz sorumluluk esasına dayandığını göstermektedir. Zira VUK m. 10

---

47 Eslem **Ayaz,** Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013, s. 65.

48 **Candan**, s. 103.

49 **R.G.**, 10.12.1988, **S.** 20015.

50 Vergi Usul Kanunu m. 10 hükmünün 3505 sayılı Kanun değişikliğinden önceki hali şu şekildeydi: *"Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.".*

51 Madde hükmünde yapılan değişikliğin gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır: "....*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*". (Osman Selim **Kocahanoğlu**, *Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları*, Temel Yayınları, 13. Baskı, İstanbul 1998, s. 298-299).

hükmünde kusur sorumluluğunun bulunduğuna ilişkin açık bir ifade bulunmamaktadır. Ayrıca 3505 sayılı Kanun değişikliği ile kanun koyucunun amacının ispat yükünün[52] yer değiştirilmesi olduğu ve eski düzenlemeden farklı olarak kusur şartının kaldırılmasının hedeflendiği belirtilmektedir.

Buna karşılık doktrinde yer alan ve bizim de katıldığımız bir diğer görüşe göre ise, VUK m. 10 uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusur esasına dayanan bir sorumluluktur. Her ne kadar madde hükmünde 3505 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmış olsa da, yerine getirmekle görevli olunan ödevin gereğinin yapılmaması kusurlu sayılma açısından yeterli olmalıdır. Zira VUK m. 10 açık hükmü uyarınca, limited şirketin vergi yükümlüsü olması sebebiyle ortaya çıkan ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kanuni temsilcinin, bu ödevleri yerine getirmemesinden dolayı, bizzat malvarlığı ile sorumlu olacaktır. Maddede kasıt veya ihmal ibareleri bulunmasa bile, kanuni temsilcinin kendisine düşen görevleri yerine getirmemesinden dolayı sorumlu olduğu ifade edilmiştir. Bundan başka hukukumuzda kusur sorumluluğunun bir göstergesi olan "…den sorumluluk", VUK m. 10'da yer alan *"…bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden…"* ibaresi ile ortaya çıkmaktadır.

Bunun dışında VUK m. 10 hükmünde yer alan sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğunu söylemek, TTK'da asıl ilke olarak benimsenen kusur sorumluluğu ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Zira TTK m. 553 uyarınca limited şirketlerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından kusurlu olmaları gerekmektedir[53].

213 sayılı VUK m. 10 uyarınca kanuni temsilcilerin şirketin vergi borcundan dolayı sorumlu olabilmeleri açısından ilk olarak limited şirkete ait vergi ve

---

[52] 3505 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce VUK m.10 hükmünde yer alan "kasıt ve ihmal" ibaresinden dolayı kanuni temsilcilerin kusur esasına dayanan sorumlu olduğu konusunda görüş ayrılığı olmamasına karşın, ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu noktasında bazı tartışmalar bulunmaktaydı. Ancak Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul kararı ile bu tartışmalar da ortadan kalkmıştır. **DİBGK, 07.12.1989, E. 1989/2-3-4-, K. 1989/5** sayılı kararı şu şekildedir: *"…….Öte yandan Üçüncü Daire'nin 1987/1791, 1987/1507 ve 1987/1812 sayılı kararlarında, kanuni temsilcinin verginin ödenmemesi hususunda kastı ya da ihmali bulunduğunun vergi dairesince tesbitine gerek görülmemiş ve buna karşılık Dördüncü Dairenin 1984/4605, 1985/1160 ve 1984/3745 sayılı kararlarında kasıt ve ihmalin vergi dairesince kanıtlanması gerektiği görüşüne yer verilmiş……".*

[53] Sermaye şirketlerinde kanuni temsilcilerin kusur sorumluluğunu düzenleyen m. 553 hükmü şu şekildedir: *"Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, yöneticiler ve tasfiye memurları, kanundan ve esas sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kusurlarıyla ihlal ettikleri takdirde, hem şirkete hem pay sahiplerine hem de şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarardan sorumludurlar."*

vergiye ait borçların şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması gerekmektedir[54]. Ancak bu şart kanuni temsilcilerin sorumlulukları açısından yeterli değildir. Bu şart ile birlikte yer alması gereken bir diğer şart ise, limited şirketin kanuni temsilcisinin kendisine düşen ödevleri yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Bu iki şartın kümülatif şekilde olması şartıyla kanuni temsilcinin sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.

3.2.3. VUK m. 10'daki Sorumluluk ile AATUHK mük. m. 35'deki Sorumluluğun Karşılaştırılması

Vergi Usul Kanunu m. 10 ve AATUHK mük. m. 35, aynı tür alacakları güvence altına alan kanun hükümleridir. Ancak her iki kanun, kanuni temsilcilerin sorumlulukları açısından farklı kapsam ve sorumluluk şartları taşımaktadır.

VUK m. 10 kanuni temsilcinin borçlarından dolayı kusurlu sorumluluğu esas alırken, AATUHK kusursuz sorumluluğu esas almıştır. AATUHK'daki düzenleme, kanuni temsilcilerin borçlarından dolayı takip edilmelerini kolaylaştırıcı nitelikte olduğundan, alacaklı kamu idaresinin daha çok tercih ettiği maddedir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunu artıran bu madde ise, temsilciler açısından elverişsizdir. Doğal olarak, kamu idaresinin mükerrer 35. maddeyi uygulamak istemesi, kanuni temsilcilerin de VUK m. 10'daki koşulların gerçekleşmediğini söyleyerek sorumluluktan kurtulmaya çalışması durumu ortaya çıkmaktadır[55].

AATUHK mük. 35. maddesinin yürürlüğe girmesiyle, VUK 10. maddenin vergi alacakları bakımından bu maddeyle çatışan düzenlemelerinden hangisinin uygulanacağına dair açık bir hüküm koyulmamıştır. Bu durumda, bu düzenlemelerin arasındaki çatışmanın nasıl çözüleceğine bakmamız gerekir. Hukuk kuralları arasında çatışma çözme konusunda ilkelerden konumuzla ilgili olanı, "*lexspecialis* (özel kanun)" ilkesidir. Bu ilke "*lex specialis derogat legi generali* (özel kanun genel kanunları ilga eder)" ifadesiyle dile getirilir. Ancak "*lex specialis*"in tespitinde sorunlar yaşanmaktadır. Bir kanunun aynı konuya temas eden iki hükmünden birisi konuyu doğrudan doğruya daha ayrıntılı olarak inceliyorsa o hüküm özel hüküm, diğeri ise genel hükümdür[56]. Yeni genel kanunun düzenlediği hususlarda genel kanun uygulanır. Düzenlediği ve düzenlemediği hususlara aykırı düşmeyen konularda eski özel kanun uygulanır. Ancak, yeni

---

[54] Vergi borcunun tamamen veya kısmen tahsil edilememesinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak bkz. **Candan**, s. 93-121.

[55] **Candan**, s. 67.

[56] Kemal **Gözler**, İngilizce Karşılıklarıyla Hukukun Temel Kavramları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 12. Baskı, Bursa 2014, s. 129.

genel kanun içinde konuya ilişkin özel bir hüküm de koyulmuşsa o zaman kanun genel olsa dahi hüküm özel hüküm olduğundan yeni genel kanun içindeki özel hüküm uygulanır[57]. Özel kanun daha eski tarihli ve genel nitelikli kanun yeni ise, kanunun hazırlık aşamaları ve amacı başta olmak üzere tüm yorum araçlarına başvurularak kanun koyucunun iradesi çözümlenerek saptanır[58]. AATUHK'un mükerrer 35. maddesi tüm amme alacaklarını kapsadığı için genel, VUK'un 10. maddesi sadece vergi ve buna bağlı alacakları kapsadığı için özel nitelikli olarak addedilir. Mükerrer 35. madde, asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları dolayısıyla kanuni temsilcilere getirilen düzenleme genel nitelikli bir düzenlemedir. Vergi Usul Kanunu 10. maddesinin mükellef ve vergi sorumlularının malvarlıklarından alınamayan vergi ve vergiye bağlı alacaklar bakımından kanuni temsilcilere getirilen düzenleme ise mük. 35. maddeye göre özel niteliklidir. Mükerrer 35. madde genel, VUK 10. madde ise özel niteliklidir[59]. Özel nitelikli hükmün uygulama önceliği gereğince, AATUHK mük. 35. madde hükmü yürürlüğe daha sonra girmesine karşın, VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklar dolayısıyla bu hüküm uygulanamaz. Bu durumda VUK 10. maddesinin özel nitelikteki hükmüyle kanuni temsilcilere gidilmesi gerekir[60].

Vergi Usul Kanunu'nda *"yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemesi yüzünden…"* ifadesiyle kanuni temsilcilerin sorumluluğu görevini yerine getirmemesinden kaynaklanmaktadır. Temsil edilenin malvarlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsil edilememiş olması yeterli değildir. Ayrıca bu alacakların tahsil edilememesinin sebebinin kanuni temsilcinin ödevleri yerine getirmemesinden kaynaklanması gerekmektedir. AATUHK mük. 35'te öngörülen sorumluluk ise sadece kanuni temsilcinin sıfatından kaynaklanmaktadır. Asıl borçlunun malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilmemiş olması durumunda kanuni temsilcinin takibi yapılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nda kusura dayalı sorumluluk öngörülmüştür. Kanuni temsilci, kendisine tebliğ olan ödeme emrine karşı idari dava açıp, kusur-

---

57 Muhammet **Özekes**, Sorular-Şemalar-Örneklerle Temel Hukuk Bilgisi, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 2013, s. 105.

58 Kemal **Oğuzman**/ Nami **Barlas**, Medeni Hukuk, Vedat Kitapçılık, 18.baskı, İstanbul 2012, s. 86.

59 **Candan,** s. 70.

60 Mehmet Yaşar **Akçay**, Kanuni Temsilciliğin Sorumluluğu, İhtiyati Haciz Uygulaması, http://www.mya.com.tr /index.php?t=yd&a=1&i=44, (**E.T.,** 23.12.2015).

suzluğunu kanıtlaması durumunda sorumluluktan kurtulma imkânına sahiptir. AATUHK mük. m. 35'te ise asıl borçlunun malvarlığından tahsil edilememesi yeterlidir. Başka bir koşula gerek olmadan kanuni temsilciye gidilebilir. Kamu alacağının tahsil edilememesinin nedeni, kanuni temsilcinin asıl borçlunun malvarlığını kötü yönetmesi olabileceği gibi, kontrolü dışında gerçekleşen, örneğin ekonomik kriz, gibi nedenlerden de kaynaklanabilir[61].

SONUÇ

Limited şirketler, kamu borcundan dolayı birinci derecede ve şirket malvarlığı ile sorumludur. Kamu alacağının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi durumunda kanuni temsilciler ve ortakların sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Limited şirket ortaklarının asli borcunun şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye koyma borcu olmasına karşın, AATUHK m. 35 uyarınca ortaklar, şirketteki sermaye payları oranında, kamu borçlarından da sorumlu olacaktır. Yine kamu borcunun şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, vergiye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesiyle yükümlü bulunan kanuni temsilcilerin sorumluluğu söz konusu olacaktır.

Kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, bu borçtan ikinci derecede kanuni temsilcilerin sorumlu olacağını söyleyebiliriz. Zira ortakların kamu borcundan dolayı sorumluluğunu düzenleyen AATUHK m. 35 ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen AATUHK mük. m. 35 ve VUK m. 10 hükümleri yorumlandığında, VUK m. 10 hükmünün özel kanun niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Zira VUK m. 10 hükmü vergi ve vergiye bağlı alacakları kapsamakta iken, AATUHK m. 35 ve mük. m. 35 hükmü vergi ve vergiye bağlı alacaklar dışında kalan "diğer kamu alacakları"nı kapsamaktadır. Dolayısıyla ikinci derecede VUK m. 10 hükmü uygulanacak ve şirketin tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu borçlarından, kanuni temsilciler sorumlu olacaktır. Kanuni temsilcilerden tahsil edilemeyen kamu alacaklarından, üçüncü derecede ortaklar sorumlu olacaktır.

Limited şirketin kanuni temsilcileri ödenmeyen kamu borcundan dolayı sorumluluğunu AATUHK mük. m. 35 ve VUK m. 10 hükümleri düzenlemiştir. AATUHK mük. m. 35 uyarınca sorumlu olacaktır. Kanuni temsilciler mük. m.

---

[61] **Candan**, s. 56.

35 uyarınca, limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borçlarından dolayı malvarlığı ile sorumludur. Burada kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusursuz sorumluluktur. Gerek doktrindeki hâkim görüş gerekse de yargı kararları dikkate alındığında, kendisine düşen bütün ödevleri yerine getirmesine rağmen, kanuni temsilcilerin şirketin kamu borcundan sorumlu olacağı belirtilerek, kusursuz sorumluluk ilkesinin benimsendiği ifade edilmiştir.

2008 yılında AATUHK mük. m. 35 hükmüne iki fıkra eklenerek, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olması halinde, bu iki kanuni temsilcinin müteselsil sorumlu olacağı ilkesi getirilmişti. Ayrıca yine bu fıkralarla birlikte VUK kapsamında olan kamu alacaklarının da, mük. m. 35 uyarınca takibe konu olacağı hükme bağlanmıştı. Ancak iki fıkra da, Anayasa Mahkemesi tarafından hukuk devleti ilkesine ve Anayasanın 2. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Beşinci fıkra açısından; kusursuz sorumluluk halinin, kanuni temsilcilerin kendilerinin görevde olmadıkları dönemde gerçekleşen iş ve işlemlerden sorumlu tutuldukları bu durumun da adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaşmadığı belirtilmiştir. Kusursuz olan ve kanuni ödevlerini yerine getiren ve borcun doğduğu zamanda kusuru bulunmayan kanuni temsilcinin, görevde bulunmadığı ve müdahale edemeyeceği bir zamandan sorumlu olamayacağı belirtilmiş ve fıkranın iptaline karar verilmiştir. Altıncı fıkra açısından ise; 213 sayılı Kanun'da kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesiyle benzer hükümler içeren ancak sorumluluk için kusur arayan 10. maddenin aynı anda uygulanması sonucunu doğuran mükerrer 35. maddenin 6 fıkrasının hukuk devletinin temel ilkelerinden birisi olan belirlilik ilkesine ters olduğu belirtilmiştir. Kanuni düzenleme kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net ve anlaşılır olmalıdır.

Kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin bir diğer madde olan VUK m. 10 hükmünde ise kanuni temsilcilerin, kendilerine düşen ödevleri yerine getirmemesinden dolayı, şirketin kamu borcu tamamen veya kısmen şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememesi halinde sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Yani VUK m. 10 uyarınca kanuni temsilciler kusurları bulunması şartıyla şirketin kamu borcundan dolayı sorumlu olacaktır. Kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi ve kanuni temsilcinin kendisine düşen yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde kanuni temsilcinin kendi malvarlığı ile sorumlu olacağı açıkça ifade edilmiştir.

KAYNAKÇA

AKÇAY, Mehmet Yaşar, Kanuni Temsilciliğin Sorumluluğu, İhtiyati Haciz Uygulaması, http://www.mya.com.tr /index.php?t=yd&a=1&i=44, (E.T., 23.12.2015).

ATİK, Caner, Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumlulukları, Vergi Dünyası, S. 372, Ağustos 2012.

AYAZ, Eslem, Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2013.

AY, Hakan **/BARAN**, Tülay, "*Kamu Alacaklarının Korunma Yöntemleri ve Bir Değerlendirme*", Sosyo Ekonomi Dergisi, C. 21, S. 21.

BAHTİYAR, Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, Beta Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul 2014.

CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Tüze Yayıncılık, 1. baskı, Ankara 1998 (**Candan**, 1. Baskı).

CANDAN, Turgut, Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara 2006.

COŞKUN, Mahmut, Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2013.

ERDAĞ, Nevzat, Limited Şirket Ortaklarının Vergi Borcunda Sorumlulukları, http://www.kanalahaber.com/yazar/nevzat-erdag/limited-sirket-ortaklarinin-vergi-borcunda-sorumluluklari-26980/, (E.T., 11.12.2015).

EREN, Fikret, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Yetkin Yayınları, 18. Baskı, Ankara 2015.

GERÇEK, Adnan Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. AÜHFD, C. 54, S. 3, 2005.

GÖZLER, Kemal, Anayasa Hukukunun Genel Esasları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Bursa 2012.

GÖZLER, Kemal, İngilizce Karşılıklarıyla Hukukun Temel Kavramları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 12. Baskı, Bursa 2014.

GÜMÜŞ, Erhan, Limited Şirketlerde Vergi Borçlarından Sorumluluk, E-Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2008, S. 60.

KARAHAN, Sami (Ed.) / **ÇEKER**, Mustafa, Şirketler Hukuku, Mimoza Yayınları, 2. Baskı, Konya 2013.

KARAKOÇ, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, Ankara 2014.

KAYAR, İsmail, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticaret Hukuku, 3. Baskı, Ankara 2015.

KOCAHANOĞLU, Osman Selim, *Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları*, Temel Yayınları, 13. Baskı, İstanbul 1998.

OĞUZMAN, Kemal / **BARLAS**, Nami, Medeni Hukuk, Vedat Kitapçılık, 18. Baskı, İstanbul 2012.

ÖNCEL, Mualla/ **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 14. Baskı, Ankara 2007.

ÖzdemiR, Muharrem, Vergi İcra Hukuku, Muhasebe Network Yayınları, Manisa 2014.

ÖZEKES, Muhammet, Sorular-Şemalar-Örneklerle Temel Hukuk Bilgisi, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 2013.

PULAŞLI, Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayınevi, 3. Baskı, Ankara 2015.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 7. Baskı, İstanbul 2015.

ŞENER, Oruç Hami, Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, 2. Baskı, Ankara 2015.

TEKİNALP, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, 4. Baskı, İstanbul 2015.

YALTI, Billur, "*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 Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

YARALI, Levent, Vergi Kamu Alacağı, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara 2011.

YÜCE, Mehmet, Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri-Kanuni Temsilciler-Müdürler ile Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2014.

YÜCEL, Mehmet, "*Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Hükümlerine Göre Anonim ve Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ve Sorumlulukları*", Mali Çözüm Dergisi, S. 110, Mart-Nisan 2012.

www.legalbank.net.

www.sinerjimevzuat.com.tr.

ÇALIŞMA HAYATINDA YILLIK ÜCRETLİ İZİN*

Nilgün AKIN**

ÖZ

Çalışma hayatının olmazsa olmazı dinlenme haklarından biri de yıllık ücretli izin hakkıdır. Bu hak, temelde uluslararası belgeler ile Anayasamızda teminat altına alınmıştır. Ayrıntıları ise genel olarak, işçiler hakkında 4857 sayılı İş Kanunu'nda, memurlar hakkında ise 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Ancak, bu hakkın kullanımı bakımından işçiler ve memurlar arasında dengesizlik söz konusudur. Her ne kadar bu iki sınıfın statüleri farklı ise de; sosyal hukuk devletinin gereği olarak bütün çalışanlar arasında statülerine göre ölçülülük ve hakkın özü ilkelerine uygun genel bir ahenk sağlanmalıdır.

Anahtar Kelimeler: İş Kanunu, Yıllık Ücretli İzin Hakkı, Yıllık İzin Ücreti, Dinlenme.

ANNUAL PAID VACATION IN WORK LIFE

ABSTRACT

One of the essentials of the vacation (or rest) rights in work life is annual paid vacation. This right is guaranteed in our constitution with international documents. The details are covered under Labour Law #4857 and Government Employee Law #657 for workers and government employees respectively.

However, there is inequality between workers and government employees. Although the status of these two groups are different, social constitutional state requires a general rule for all employees based on their status in accordance with the principle of proportionality and the right to self.

Keywords: Labour Law, Right of Paid Annual Leave, Wage of Paid Leave, Relaxation.

---

* Bu çalışma Melikşah Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Tezsiz Yüksek Lisans Programında sunulan Proje'nin güncellenmiş halidir; Makale Geliş Tarihi: 21.02.2016, Makale Kabul Tarihi: 05.03.2016.

** Kayseri Talas Noteri, e-posta: nilgunacarakin@gmail.com.