

LİMİTED ŞİRKET VERGİ BORÇLARININ ÖDENMESİNDE ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

Makale Gönderim Tarihi: 05.05.2022
Makale Kabul Tarihi :20.06.2022

Önerilen Atf Gösterimi : Bakmaz, Z.(2022). Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu , Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD), C:2 S:1 , 12-33.

Zübeyir BAKMAZ¹

Özet

Limited şirketlerin vergi konusuna girecek türden işlemler yapması, şekli ve maddi vergi ödevlerinin ifa edilmesiyle yükümlü kılınmalarına sebebiyet vermektedir. Ancak, söz konusu vergisel yükümlülüklerin ifasının bu şirketler adına bunların yetkili organları tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Vergisel borçların ifa edilmemesi veya eksik ifa edilmesi durumunda ikinci derece sorumluluk uygulaması söz konusu olmaktadır. Vergi hukuku limited şirketlerin maddi ve şekli vergi ödevlerindeki sorumluluk uygulamasını özel norm olarak düzenlemiştir. Bu özel normlar incelendiğinde, limited şirketler adına tahakkuk etmiş ve ödenmemiş bulunan vergi borçlarının tahsilinde ortaklara önemli sorumluluklar yüklenildiği görülmektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, limited şirketlerin hem mevcut ortaklarının hem de eski ortaklarının sorumlulukları hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunda, kanuni temsilcilerin sorumlulukları ayrıca düzenlenmiştir. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi borcunun tahsiline yönelik fer'i sorumluluk hükümleri, limited şirketlerin ortaklarını ve kanuni temsilcilerini de kapsar niteliktedir. Bu düzenlemelerle, limited şirketlerden tahsil edilemeyen vergi borçlarından dolayı birden fazla kişi çok sayıda normla sorumluluk kapsamına alınmıştır. Bu durum ise, uygulamada ihtilafları da beraberinde getirmiş ve söz konusu uyuşmazlıklar hakkında yüksek yargı organları önemli içtihatlarla bulunmuştur.

Anahtar Sözcükler: Limited şirket, sorumluluk, vergi borcu, kanuni temsilci, şirket ortağı.
Jel Kodları: H20, K34.

LIABILITY OF PARTNERS IN PAYMENT OF LIMITED COMPANY'S TAX DEBTS

Abstract

Performance of types of transactions by the limited liability companies subject to taxation leads them to be held as responsible as a result of execution of formal and pecuniary tax liabilities. However, the performance of the said tax liabilities must be fulfilled by their authorized organs in relation to these companies. In case of non-performance or incomplete performance of tax liabilities, secondary liability is involved. Tax law has regulated the liability practice of limited liability companies in pecuniary and formal tax debts as a special norm. When such special norms are examined, it is seen that partners have important responsibilities in the collection of tax debts that have been accrued on behalf of limited liability companies

¹ Dr. Öğr. Üyesi, İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-2159-4106>.

and have not been paid. In the Law on Collection Procedure of Public Receivables No. 6183, the liabilities of both current and former partners of limited liability companies are stipulated. In the same law, the liabilities of the legal representatives are also regulated. On the other hand, the secondary liability provisions for the collection of tax debt in the Tax Procedure Law No. 213 also cover the partners and legal representatives of limited liability companies. With these regulations, more than one person is included into liability with many norms for tax debts that cannot be collected from limited liability companies. This situation, on the other hand, has led to disputes in practice and the higher judicial boards have made binding jurisprudences on the disputes in question.

Keywords: Limited company, responsibility, tax debt, legal representative, company partner.

Jel Codes: H20, K34.

GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK'ya) göre, limited şirket borçlarından malvarlığı ile şirket sorumludur. Ortakların sorumluluğu ise, taahhüt etmiş buldukları sermaye payı ile sınırlı ve yalnızca şirkete karşıdır (Bahtiyar, 2017, s. 412). Sermaye borcunun ve ek ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmesini isteme hakkı şirkete aittir (Bilgili ve Demirkapı, 2013, s. 617). Taahhüt edilen sermaye payının ödenmemesi durumunda şirket alacaklılarının doğrudan ortaklara müracaat hakkının bulunmadığı ve bu bağlamda şirket alacaklılarının ortakları dava ve takip edemeyeceği ifade edilmektedir (Bahtiyar, s. 412). Ancak, "ortaklar sınırlı sorumludur" demek yanıltıcı olabilmektedir (Bahtiyar, s. 468). Dolayısıyla, sermaye koyma borcunun ve ek ödeme yükümlülüğünün tamamını ifa eden bir limited şirket ortağından ne limited şirketin ne diğer ortakların ne de alacaklıların herhangi bir talepte bulunmaya hakkı vardır (Tekinalp, 2012, s. 335). Fakat sermayenin iade edilmiş olması, haksız kâr payı veya faiz ödenmiş olması hallerinde şirkete karşı olan sorumluluk o miktarda yeniden doğar (Bahtiyar, s. 468).

Ortağın sorumluluğunun sadece limited şirkete karşı olmasına ve bunun sınırını da koymayı taahhüt ettiği esas sermaye payı teşkil etmesine (Pulaşlı, 2013, s. 704) karşın, vergi hukuku söz konusu olduğunda ortaklar son derece önemli ve geniş bir yükümlülük altına girmektedir. Gerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda (VUK'da) gerekse 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (AATUHK'da) yer verilen normlar, limited şirket malvarlığından karşılanamayan amme alacaklarının ödenmesinden ortak ve kanuni temsilcilerin sorumlu tutulmasını sağlar niteliktedir. Böylelikle, amme alacakları bakımından, kamu kurumlarına ayrıcalık tanınmış olmaktadır. Gerçekten de şirketin normal alacaklıları hiçbir şekilde ortakları takip edemezken, kamu kurumları amme alacaklarından dolayı ortaklara başvurabilecektir (Şener, 2012, s. 712).

Amme alacağı kavramı, VUK'un şumulüne giren vergilerin yanı sıra gümrük vergisi, ecrimisil, sosyal güvenlik primi gibi birçok kamusal borcu da içine almaktadır. Bu çalışmada, limited şirket ortaklarının sorumluluğu sadece VUK'un şumulüne giren vergi borçlarının ödenmesi bakımından incelenmiş ve limited şirketler adına VUK'a göre kesilen vergi cezaları da vergi borcu olarak kabul edilmek suretiyle ele alınmıştır.

1. ORTAKLARIN FER'İ SORUMLULUĞU: AATUHK'NIN 35'İNCİ MADDE UYGULAMASI

TTK'ya göre, limited şirket ortağının asli borcu sermaye taahhüdünü ifa etmekten ibaret olup, bu borcu ifa eden ortağın sorumluluğu da sona erer (Bahtiyar, 2017, s. 468). Böylelikle, ticaret hukukunda “ortakların şahsi mamelekleri ile şirketin mamelekinin birbirinden ayrılması ilkesi” benimsenmiştir (Şener, 2012, s. 711). Ancak, AATUHK'da söz konusu ticaret hukuku ilkesine önemli bir istisna getirilmiştir (Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2019, s. 583). Çünkü, AATUHK'da limited şirketlerin hem ortaklarının hem de kanuni temsilcilerinin sorumluluklarını düzenleyen ve birbirinden bağımsız nitelik arz eden normlar mevcuttur.

Borç ve sorumluluk bir madalyonun iki yüzü gibidir. Borçluluk olan her durumda sorumluluk da vardır (Öncel, 1983, s. 41). Borçlunun edimin ifası için alacaklıya karşı malvarlığı ile sorumlu olması, gerçek ve teknik anlamda sorumluluktur. Burada borçlu, borçlanmış olduğu edimin ifasını alacaklıya karşı malvarlığı ile garanti etmektedir (Ayhan, 1992, s. 52). Bu açıdan, her vergi mükellefi aynı zamanda kendi vergi borcunun sorumlusu olmaktadır (Öncel, s. 41). Ancak, sorumluluk kavramı teknik ve gerçek (geniş) anlamda sorumluluk dışında bazı dar anlamlarda da kullanılmaktadır (Ayhan, s. 52). Sorumluluk kavramının dar anlamıyla kullanıldığı yerlerden birisi de vergi hukukudur. Gerçekten, vergi hukuku sorumluluk kavramını “bir başkasının borcu için kovuşturulmayı ve görevlendirilmeyi” öngören dar anlamı ile ele almaktadır (Öncel, s. 46). Bunun en iyi örneklerinden birisi AATUHK'nın 35'inci maddesinde öngörülen sorumluluk uygulamasıdır.

AATUHK'nın “limited şirketlerin amme borçları” kenar başlıklı 35'inci madde hükmüne göre, şirket sermayesi limited şirketin amme alacağından olan borcunu (ve bu bağlamda vergi borcunu) karşılamaya yetmezse alacaklı tahsil (vergi) dairesi şirket ortaklarını (sermaye hisseleri oranında) şahsi malları ile takip edebilecektir (Akmansu, 1954, s. 152). Ortakların şirkete ait amme borçları karşısındaki bu sorumlulukları fer'i niteliklidir (Budak ve Er, 2013, s. 83). Birinci derecede sorumluluk limited şirket tüzel kişiliğine aittir (Şener, 2012, s. 712). Başka bir anlatımla, limited şirkete ait vergi ve cezaların ödenmesinde şirket tüzel kişiliği asıl sorumlu (asıl vergi borçlusu), ortak ise mükellef yanında sorumlu (fer'i vergi borçlusu) olmaktadır. Ortakların alacaklı vergi dairesine karşı ikinci derecede muhatap kılınmaları, sorumluluğun müşterek olmasından kaynaklanmaktadır. Müşterek sorumlulukta vergi dairesi, alacağını önce mükellefin kendisinden talep etmekte, ondan alamazsa vergi sorumlusuna başvurmaktadır (Gerçek, 2005, s. 178).

Ortakların sermaye payı oranında sorumluluğu, sermaye şirketlerinden sadece limited şirketler için geçerlidir (Gerçek, 2020, s. 55). Kanun koyucu bu ayrımın sebebini “*limited şirketlerin, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmesine*” bağlamıştır. 35'inci madde düzenlemesiyle, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm getirmek ve mali sistemin tahribatına yönelik bu tip olumsuzlukların giderilmesine yardımcı olmak istenilmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 1998, s. 18).

Öte yandan, TTK limited şirket ortağının aynı zamanda şirket kanuni temsilcisi olabilmesine izin vermekte ve hatta bazı durumlarda bunu zorunlu kılmaktadır. Çünkü, TTK'nın 623'üncü maddesine göre, şirketin yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilmektedir. Ancak, en

azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. İşte, bir kişinin hem ortak hem de kanuni temsilci (müdür) sıfatını haiz olması bu kişinin hangi sorumluluk normuna göre takip edileceği sorusunu beraberinde getirmektedir. Bu bölümde, müdürlük görevi bulunmayan yalnızca ortak sıfatını haiz şahısların ödeme sorumluluğu önce genel ardından özel olarak inceleme konusu yapılmıştır.

1.1. “Limited Şirketlerin Amme Borçları” Başlıklı Düzenlemenin Ortak ve Genel Esasları

Tüzel kişilik bünyesinde verginin konusunu teşkil bir işlem yapılarak vergiyi doğuran olaya sebebiyet verilmesi, tüzel kişilere hem maddi hem de usuli ödevler yüklemekte ve bunları mükellef kılmaktadır (Gelirler Genel Müdürlüğü [GGM], 1949, s. 164). Çünkü, Türk Medeni Kanunu'nun (TMK'nın) 50'nci maddesine göre, tüzel kişilerin yetkili organlarının hukuki işlemleri ve diğer bütün fiilleri tüzel kişiyi borç altına sokmaktadır. TMK'nın 50'nci maddesi açısından borcun kaynağının herhangi bir önemi bulunmadığından gerek özel borçlar gerekse vergi borçları limited şirketin borcu olmaktadır. Bu nedenle, yetkili kişinin yaptığı işlemlerden doğan hak ve borçların (vergi borçları dâhil) tamamı mükellef konumundaki limited şirkete intikal etmektedir (GGM, s. 168). Öte yandan, VUK'un 333'üncü maddesinde “tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde vergi kanunlarına aykırı hareketlerden doğan vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarının, fiili işleyen gerçek kişi yerine, tüzel kişiler adına kesileceği” hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, limited şirket yetkili organı tarafından açıklanan irade vergi normlarına ister uygun isterse aykırı olsun her iki durumda da vergi ve cezanın ödenmesinden asıl sorumlu tüzel kişilik (limited şirket malvarlığı) olmaktadır. Görüleceği üzere, kendisini meydana getiren ortaklarından ayrı ve bağımsız bir kişiliği bulunan limited şirket (yetkili organları aracılığıyla) kendi nam ve hesabına irade beyanında bulunmak suretiyle maddi ve şekli vergi ödevlerinin asıl sorumlusu olmaktadır. Bu nedenle, vergi dairesi alacağını limited şirketin malvarlığından tahsil etmektedir.

Kamu icra hukukunda, kural olarak, amme borçlusu borçlarından dolayı kendi malvarlığıyla sorumlu tutulmaktadır (Karakoç, 2017, s. 471). Ancak, AATUHK'nın 35'inci maddesinde yapılan düzenleme ile bu genel kurala bir istisna getirilmiştir. Böylelikle, takip konusu amme alacağının asıl amme borçlusu olan limited şirketin malvarlığı yanında üçüncü kişilerin (ortakların) malvarlıklarından da karşılanabilmesine imkân tanınmıştır.

35'inci madde hükmü üç fıkradan oluşmaktadır. Anılan maddenin birinci fıkrasında limited şirketlerin mevcut/hâlihazırdaki ortaklarının ödeme sorumluluğu düzenlenmişken, ikinci ve üçüncü fıkralarında ise paylarını devretmiş ortakların ödeme sorumlulukları hüküm altına alınmıştır. 35'inci maddenin 2 ve 3'üncü fıkralarında 1'inci fıkraya yapılan açık yollama gereği “*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*” hükmü maddenin tamamını kapsar hale gelmiştir. 35'inci maddede öngörülen sorumluluk uygulamasının hem hâlihazırdaki ortakları hem de sermaye payını devreden ortakları kapsayan genel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

-*Sorumluluğun Fer'iliği*: 35'inci madde lafzından, öncelikle limited şirketin malvarlığına başvurulmasının zorunlu olduğu, şirketten kısmen ya da tamamen bir sonuç alınamaması durumunda ise ortağın şahsi malvarlığına gidilebileceği sonucu çıkmaktadır. 35'inci madde uygulamasında birden fazla kişinin (şirket ve ortakların) hiyerarşik bir sıra

dâhilinde (öncelik-sonralık ilişkisi içerisinde) alacaklı vergi dairesinin muhatabı olması, buradaki sorumluluğun müşterek ve fer'i olduğunu göstermektedir.

-*Sorumluluğun Tahsilat Muhatablığı Niteliği*: Madde hükmü ile ortaklara yüklenen sorumluluğun sadece alacaklı tahsil (vergi) dairesine ödeme yapılmasından ibaret olduğu anlaşılmaktadır. Ortaklar yalnızca para borcunun ifasıyla yükümlü kılındıkları için, ortakların gerek kendi adlarına gerekse limited şirket adına herhangi bir şekli edimde bulunmaları mevzu bahis değildir. Dolayısıyla, bu sorumluluk aslında bir “vergi sorumluluğu” olmayıp, “tahsilat muhatablığı sorumluluğu” olmaktadır. Başka bir deyişle, limited şirket ortağının 35’inci maddeden doğan sorumluluğu tahsil ile ilgilidir (Danıştay İBK, 2018).

-*Kusursuz Sorumluluk*: Ortakların limited şirketin amme borçlarından sorumlu tutulması konusunda paydaş olma dışında herhangi bir şart getirilmediğinden, ortaklar için kusursuz sorumluluk öngörülmüştür. Esasen, limited şirket ortağı olmak, şirketin yönetimi konusunda irade kullanmayı gerektiren hak ve yükümlülük doğurmadığından, ortakların kusur yönünden değerlendirmeye tabi tutulmasına olanak yoktur (Ankara BİM 3. Vergi Dava Dairesi, 2020). Bu nedenle, vergi borcunun şirket malvarlığından karşılanamamasında ortağın herhangi bir kasıt veya ihmalinin bulunup bulunmadığına bakılmamış, geçmişte veya şimdi ortak sıfatının taşıyor olması yeterli kabul edilmiştir. Madde uygulamasında, esas sermaye payının ödenip ödenmediğinin de herhangi bir önemi bulunmamaktadır². Sermaye borcu, ortağın şirkete karşı borcudur ve ödemekle sona erer. Amme borcu ise, şirket tüzel kişiliğinin borcudur (Can, 2017, ss. 63-64). Taahhüt edilen esas sermaye payının tamamı ödenmiş olsa bile ortaklar yine de 35’inci madde kapsamında şahsi malvarlıklarıyla takip edilebilecektir (Arslaner, 2010, s. 79). Hatta şirket tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra bile ortaklar gene sermaye hisseleri oranında şahsi malvarlıkları ile şirket amme alacaklarının ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır (Karakoç, 2016, s. 135). Görüldüğü üzere, ortakların kurtuluş beyyinesi ileri sürerek ödeme sorumluluğundan kurtulmalarına yasal imkân bulunmamaktadır. Limited şirket ortaklarına yüklenen bu sorumluluk, yapı olarak sermaye şirketi kurulma mantığı ile çelişmektedir. 35’inci madde hükmüyle birlikte, limited şirketlerde tüzel kişilik perdesi sınırlı olarak (sermaye hissesi oranında) kaldırılmıştır (Çelik, 2000, s. 125). Bu yönüyle, 35’inci madde hükmü limited şirket ortağı olmayı, amme alacakları açısından, sermaye şirketi ortağı olmaktan çıkarmıştır (Yılmaz, 2015, s. 357). 35’inci maddenin bu hükmü ile yasal sistemdeki ahengin ve dengelerin bozulduğu, şayet limited şirketin bir ticaret şirketi olarak Türk ticari hayatındaki yerini koruması ve liberal ekonomi içindeki işlevini sürdürmesi isteniyorsa limited şirketin en belirgin niteliği olan sınırlı sorumluluk ilkesini ortadan kaldıran bu hükmün en kısa sürede değiştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir (Çamoğlu, 2007, s. 255).

-*Malvarlığı ile Sorumluluk*: Kanun koyucu 35’inci maddenin tamamı için geçerli olmak üzere “doğrudan doğruya sorumlu olurlar” ifadesini kullanmak suretiyle, ortakların tüm şahsi malvarlıklarıyla sorumlu tutulmasını amaçlamıştır. Limited şirketin ortakları eğer gerçek kişi ise, sorumlulukları (sermaye paylarına isabet eden miktarla sınırlı olmak üzere) tüm malvarlıklarını kapsar. Ortağın tüzel kişi olması halinde ise, sorumluluk ortak tüzel kişinin

² Bununla birlikte, sermaye koyma borcu muaccel olduğu hâlde yerine getirmemiş ortağın borcu şirket tüzel kişiliğinin alacağı hükmünde olup, şirketin malvarlığına dâhildir. Vergi idaresi bu gibi durumlarda, AATUHK uyarınca, öncelikle şirketten tahsil edebileceği malları tahsil etmekle yükümlüdür. Bu nedenle, alacaklı tahsil dairesi AATUHK’nın 79’uncu maddesi (üçüncü şahıslardaki alacakların haczedilmesi normu) çerçevesinde öncelikle sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağa başvurarak söz konusu şirket alacağının kendisine ödenmesini talep etmelidir. Aksi takdirde, diğer ortaklar, şirketin takip edilmediği def’ini vergi idaresine karşı ileri sürebilecektir (Aksu Özkan, 2020, s. 257)

malvarlığı ile sınırlı olur (Gerçek, 2020, s. 56). Bu itibarla, bir limited şirketin ortakları arasında başka bir limited şirketin bulunması halinde, iştirak edilen şirketin vergi borçları nedeniyle iştirakçi (ortak) konumundaki limited şirketin kendi ortaklarının ödeme sorumluluğuna gidilemez. Çünkü, AATUHK kapsamında bir limited şirketin ortaklarına fer'i vergi borçlusu sıfatıyla gidilebilmesi, ancak o limited şirketin bizzat asıl vergi borçlusu olması halinde mümkündür. Oysaki, AATUHK'nın gerek 35'inci gerekse mükerrer 35'inci ve VUK'un 10'uncu maddelerindeki düzenlemeler "borçluluk" değil, "borçtan sorumluluk/tahsilat muhataplığı sorumluluğu" olarak düzenlenmiştir (Kızılot, Şenyüz, Taş ve Dönmez, 2008, s. 85).

-Sorumluluğun Miktar Yönünden Sınırlılığı: Ortaklar ödenmeyen şirket vergi borcunun hisse oranlarına isabet eden sınırlı bir kısmından tüm malvarlıkları ile sorumludurlar. Buna göre, limited şirket ortaklarının şirketin vergi borçlarından ötürü sınırsız, ancak şirketteki sermaye payları oranında sınırlı bir sorumluluğu söz konusudur (Tekin, 2007). Örneğin, iki ortaklı ve esas sermayesi 100.000 TL olan bir limited şirket bulunmaktadır. Ortaklardan Bay (A) 60.000 TL, Bayan (B) de 40.000 TL nakit sermaye getirmiştir. Şirketin ödenmemiş 200.000 TL'lik vergi borcu bulunmaktadır. Bu borcun (% 60'ından) 120.000 TL'sinden Bay (A) ve (% 40'ından) 80.000 TL'sinden de Bayan (B) sorumlu olacaktır (Aksu Özkan, 2020, s. 257). Maddede yer alan sınırlı sorumluluk uygulaması, sermaye payı oranının amme alacağının ödenmesindeki parasal sorumluluğun ölçütü olmasına sebebiyet vermiştir (Ağar, 2009, s. 75). Kendi sermaye payı itibarıyla hissesine düşen borcu ödeyen ortak takipten kurtulacak ve ödeme tarihinden itibaren gecikme zammı vb. müeyyidelere muhatap olmayacaktır (Özbalcı, 2001, s. 356).

-Amme Alacağının Türü Yönünden Sorumluluğun Kapsamı: Her bir ortağa isabet eden borç miktarının tespitinde, limited şirketten karşılanamayan vergi ve cezalardan oluşan asıl vergi borcunun yanısıra söz konusu asıl borca ilişkin olarak ödeme/tahsil tarihinde ortaya çıkan gecikme zammının (fer'i vergi borcunun) da nazara alınması gerekir. Amme alacağı terimi, AATUHK'nın 1 ve 3'üncü maddeleri uyarınca, "vergi, vergi cezası gibi asli ve gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacaklarını" kapsamaktadır. 35'inci maddede limited şirket malvarlığından karşılanamayan "amme alacağı"ndan bahsedildiğine göre, her bir ortağın sermaye hissesi oranı ile çarpılacak olan borç tutarının vergi, ceza, gecikme faizi ve gecikme zammı toplamından teşekkül etmesi gerektiği tartışmasızdır.

-Sorumluların Amme Borçlusu Sayılmaları: AATUHK'nın "amme borçlusunun" tanımının yapıldığı 3'üncü maddesindeki "amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ... ifade eder" düzenlemesi, şirketin amme borçlarını şahsi malvarlığından ödemek zorunda olan ortağı da kapsar niteliktedir. Dolayısıyla, limited şirket vergi borçlarının ödenmesinden sorumlu olan gerçek veya tüzel kişi ortaklar söz konusu 3'üncü madde uyarınca amme borçlusu olup, AATUHK'nın 54 ve müteakip maddelerine göre şahsen takip edilecektir. Öte yandan, şirket ortaklarının amme borçlusu sayılması, yeterli şartların varlığı halinde, bu ortakların şahsi malvarlıkları üzerinde AATUHK'nın teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk gibi kamu alacağını güvence altına alan hükümlerinin uygulanmasını mümkün hale getirmiştir. Ancak, ortak hakkında alınmış ihtiyati haciz vb. koruma kararı olmaksızın mükellef şirket adına alınan koruma kararına dayanılarak şirket ortağının şahsi malvarlığına ihtiyati haciz vb. güvence hükümlerinin uygulanması mümkün değildir (Danıştay 3. Dairesi, 1990; Danıştay 4. Dairesi, 1999).

-Şirketin Hukuki Varlığı Yönünden Sorumluluğun Kapsamı: 35'inci maddede, limited şirketin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması durumundan hiç bahsedilmemiştir. Bu

bağlamda, bilhassa, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan limited şirketlere ait amme borçlarının ödenmesinden ortakların sorumlu tutulup tutulamayacakları noktasında 35'inci maddede boşluk bulunmaktadır. Oysaki, limited şirket müdürleri de dâhil olmak üzere kanuni temsilcilerin (ödeme) sorumluluklarını düzenleyen VUK'un 10'uncu ve AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddelerinde “tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz” şeklinde özel belirlemeler yapıldığı görülmektedir. Kanun koyucuyu bu şekilde özel belirleme yapmak zorunda bırakan temel etken, tasfiyesi tamamlanan bir şirketin hukuk âlemindeki varlığının sona ermesidir. İşte, tasfiye edilmekle hukuken yok olan bir limited şirketin amme borçlarından dolayı ortaklık ilişkisi ve ortak sıfatı üzerinden ödeme sorumluluğuna gidilip gidilemeyeceği noktasında belirsizlik söz konusudur. Yargıya intikal eden uyuşmazlıklarda “asıl amme borçlusu limited şirketin tasfiyesi tamamlanmak suretiyle tüzel kişiliği sona ermiş olsa bile ortakların 35'inci madde kapsamındaki sorumluluklarının devam edeceği” yönünde içtihatlarda bulunulduğu görülmektedir (Danıştay 4. Dairesi, 2016; Danıştay 3. Dairesi, 2012; Danıştay 4. Dairesi, 2020, Danıştay 3. Dairesi, 2021). Bu bağlamda, tasfiyesi tamamlanarak tüzel kişiliği sona eren limited şirketlere ait vergi borçlarının ortaklardan tahsilinde 35'inci maddenin 1, 2 ve 3'üncü fıkralarındaki usul ve esaslara göre işlem tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

Tasfiyesi tamamlanan limited şirket ortaklarının ödeme sorumluluğunu düzenleyen bir başka kural VUK'un 10'uncu maddesinde yer almaktadır. Anılan maddenin 5'inci fıkrasında yapılan düzenleme ile “limited şirketin tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silindikten sonra tarh edilen vergi ve kesilen cezalardan tasfiye öncesi dönemlere ait olanlarının ödenmesinden limited şirket ortaklarının şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında (ve kanuni temsilcilerle birlikte) sorumlu olacakları” hüküm altına alınmıştır. VUK'un 10/5'inci maddesinde yapılan bu düzenleme, AATUHK'nın 35'inci maddesine nazaran özel norm niteliği taşımakta ve öncelik hakkına sahip olmaktadır. Bu nedenle, limited şirketin tasfiyesi tamamlandıktan sonra VUK kapsamında tarh edilen vergi ve kesilen cezaların ortaklardan tahsilinde AATUHK'nın 35'inci madde hükmü uygulanamayacaktır. Dolayısıyla, tasfiye süreci sona erdikten sonra VUK kapsamında tarh edilen vergi ve kesilen cezanın ait/ilgili olduğu dönem tasfiye dönemine ilişkin ise, artık ortakların ödeme sorumluluğuna gidilmesi hukuken mümkün olamayacaktır. Çünkü, VUK'un 10/5'inci maddesinde limited şirket ortaklarına sadece tasfiye öncesi dönemlere ait borçlarla sınırlı bir sorumluluk yüklenmiştir. Öte yandan, VUK'un 10/5'inci maddesinde hangi dönemdeki ortağın sorumlu olacağı hususunda özel bir belirleme yapılmamıştır. Ancak, gerek 10'uncu maddenin ruhuna gerekse 5'inci fıkranın lafzına bağlı kalındığında “vergi ve ceza borcunun doğduğu, yani bu borcun ait/ilgili olduğu dönemde” ortak sıfatını haiz olanların sorumlu tutulması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca, söz konusu fıkra hükmünde sermaye payının devredilmesine yönelik bir hüküm yer almadığından, vergi ve ceza borcunun ait/ilgili olduğu (doğduğu) dönemden sonra gerçekleşen hisse devirleri nedeniyle payı devralan kişinin müteselsil sorumluluğuna gidilmesi hukuken mümkün olamayacaktır.

Sonuç olarak, tasfiye edilmekle tüzel kişiliği sona eren limited şirketlere ait vergi borçlarının ortaklardan tahsilinde kanun koyucunun ikili bir ayrıma gittiği anlaşılmaktadır. Bu itibarla, tasfiyenin tamamlanmasından sonra VUK kapsamında tarh ve tahakkuk ettirilen vergi borçlarının tahsilinde VUK'un m. 10/5 hükmündeki özel norma göre, tasfiyenin tamamlanmasından önce tarh ve/veya tahakkuk ettirilen vergi borçlarının tahsilinde ise AATUHK'nın 35'inci maddesindeki genel norma göre ortakların sorumluluğuna gidilecektir.

Tasfiye sürecinde şirketin tüzel kişiliği tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere devam etmektedir (Arslaner, 2010, s. 104). Bu nedenle, tasfiyenin devam ettiği dönemlerde 35'inci madde uygulaması açısından herhangi bir belirsizlik mevcut değildir. Tasfiye devam ederken limited şirketten karşılanamayacağı tespit edilen vergi borçları nedeniyle 35'inci maddenin 1, 2 ve 3'üncü fıkralarındaki koşullar çerçevesinde ortaklar nezdinde gerekli takibatların yapılacağı tabiidir.

1.2. Sorumluluğun Şartları

Vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden karşılanamadığının (mükelleften tahsil edilemediğinin veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığının) AATUHK'daki tüm usul hükümlerine (54 ila 76'ncı madde hükümlerine) uygun bir şekilde somut olarak ortaya konulması 35'inci maddedeki fer'i sorumluluğun ön koşuludur. Başka bir anlatımla, amme alacağının asıl borçlu şirketin malvarlığından tahsili için AATUHK'nın öngördüğü şekli ve maddi tüm yolların tüketilmesi, ortakların sorumluluğuna gidilebilmesinin ön koşuludur (Çelik, 2018, s. 113; Danıştay İBK, 2018). Tüzel kişilik aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya ortağa başvurmak mümkün değildir. Örneğin, asıl borçlu limited şirket adına herhangi bir ödeme emri düzenlenmediği ya da usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği hallerde şirket açısından amme alacağının kesinleştiğinden bahsedilemeyecek ve ortağın şahsi sorumluluğuna gidilemeyecektir (Danıştay 3. Dairesi, 2020). Bir başka örnek vermek gerekirse, asıl amme borçlusu limited şirket adına düzenlenen ödeme emirleri henüz şirkete tebliğ edilmeden ikincil olarak sorumluluğu bulunan şirket ortağı adına ödeme emri düzenlenmesi ve tebliğ edilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır (Danıştay 4. Dairesi, 2020). Bu bağlamda, asıl vergi borçlusu limited şirkete kefil olanlar varsa, kefil hakkında takibata geçilerek sonuçlandırılmadan (Candan, 2006, s. 97) veya kefilen de tahsil edilemeyeceği tespit edilmeden ortağın sorumluluğuna gidilemez (Gerçek, 2020, s. 64).

Limited şirket ortaklarının ödeme sorumluluğuna gidilebilmesinin ön koşulu olan "tahsil edilememe" ve "tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması" hallerinin vergi icra hukuku açısından ne anlama geldiği AATUHK'nın 3'üncü maddesinde açıklanmıştır. 3'üncü maddedeki tanımlara bağlı kalındığında, "vergi borcunun tahsil edilemediğinin" söylenebilmesi için, alacaklı vergi dairesi tarafından borçlu limited şirketin aciz halinde olduğunun kanunda öngörülen usule uygun bir şekilde saptanması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Alacaklı vergi dairesi tarafından borçlu şirket nezdinde gerçekleştirilen cebri takibatın, mükellef şirket hakkında 75'inci madde mucibince "aciz fişi" düzenlenmesine imkân verecek aşamaya gelmiş olması şarttır. Öte yandan, vergi borcunun limited şirketten "tahsil edilemediği" ortaya konulmamış olsa bile "tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığının" somut bir şekilde tespit edilmesi durumunda yine ortakların ödeme sorumluluğu doğabilecektir. Buna göre, limited şirketin haczedilen malvarlığının değerinin vergi borcunu karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen limited şirketten aranan vergi borcunun iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle vergi dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında vergi borcunun limited şirketten tahsil edilemeyeceği ortaya çıktığı anda ortakların ödeme sorumluluğu başlamaktadır. Görüleceği üzere, alacaklı vergi dairesinin ortakların sorumluluğuna gidebilmesi için, limited şirketten haczederek değerlemesini yaptığı mal, alacak ve hakların satışını beklemesine gerek yoktur (Candan, 2006, s. 53). Ancak, asıl amme borçlusu limited şirket tasfiye edilmiş olsa dahi haczedilen malvarlığının değerinin takip konusu vergi borcunu karşılayıp karşılamadığı ya da ne kadarlık kısmını karşıladığı veya karşılamadığı tespit edilmeden amme alacağının şirketten tahsili olanaksızlığından söz edilemeyecektir. Başka bir anlatımla, limited şirketin mahçuz malına alacaklı vergi dairesinin

yetkili (haczi yapan) memuru ya da (satış) komisyonu tarafından herhangi değer biçilmeden doğrudan ortak adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır (Danıştay VDDK, 2020).

Ortakların ödeme sorumluluğuna gidilebilmesi için, kat'î tahakkuk safhası kapanmış, vade tarihi belli olmuş, tahsil edilebilir hale gelmiş, fakat şirket tarafından vadesinde ödenmemiş bir borcun mevcut olması şarttır (Ankara BİM 3. Vergi Dava Dairesi, 2020). Bu bağlamda, limited şirket adına usulüne uygun vergi/ceza ihbarnamesi tanzim ve tebliğ edildikten sonra ödenmeyerek kesinleşmiş bir vergi borcu olmaksızın ortağın sorumluluğuna gidilmesi hukuken mümkün bulunmamaktadır (Danıştay 4. Dairesi, 2020). Aynı şekilde, tüzel kişiliği ortadan kalkan bir limited şirket adına yapılan tarh ve tahakkuk işlemleriyle ödeme emri içeriği amme alacağının kesinleştiğinden söz edilemeyeceğinden, ortakların sorumluluğuna gidilmesine imkân bulunmamaktadır (Danıştay 3. Dairesi, 2021).

35'inci maddede öngörülen ödeme sorumluluğu, henüz amme alacağı olma niteliği kazanamamış vergi ve cezalar için hüküm ifade etmemektedir. Başka bir ifadeyle, henüz kat'î olarak tahakkuk etmemiş bir vergi borcu için şirketin malvarlığı nezdinde cebri takip ve tahsil (zor alım) işlemlerine başlanamayacak ve bu nedenle ortakların sorumluluğuna gidilemeyecektir. Dolayısıyla, bir limited şirket nezdinde AATUHK'nın 9, 13 ve 17'nci maddeleri uyarınca güvence (koruma) önlemlerine başvurulmasına bağlı olarak ihtiyaten (tedbir amaçlı) tahakkuk ettirilen vergi borçlarına müsteniden ortakların sorumluluğuna gidilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığını düşünmekteyiz. Aynı şekilde, limited şirket hakkında vergi incelemesine başlanıldığı ya da limited şirket nezdinde ihtiyati tahakkuk yapılmasını gerektiren bir durumun varlığı gerekçesiyle ortakların şahsından teminat istenilmesinin ve ortakların şahsı nezdinde ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz uygulamasına gidilmesinin de hukuken mümkün olamayacağı kanaatindeyiz (Danıştay 9. Dairesi, 2020).

Maddenin bütününe kapsayan “...bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar” hükmü, limited şirketin vergi borçlarından dolayı ortaklara başvurulurken AATUHK'nın 55 ve müteakip maddelerinde sayılan usul ve esaslara uyulmasının zorunlu olduğunu göstermektedir. Bu itibarla, limited şirket ortakları hakkındaki takip muamelesine 55'inci maddeye göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanması yasal bir zorunluluk arz etmektedir. Her bir ortağa sermaye hissesi oranında borç tutarı içeren ödeme emri tebliğ edilmeden, herhangi bir cebri icranın (haciz, satış, paraya çevirme vb. idari işlemlerin) yapılması mümkün değildir. Dolayısıyla, limited şirket adına düzenlenen ödeme emrinde yer alan vergi ve cezalardan ortağın şahsen sorumlu tutulması hukuken mümkün değildir (Danıştay 4. Dairesi, 1999). Burada dikkat edilmesi gereken bir başka husus, limited şirket ortağının 35'inci madde kapsamında şahsen takip edilebilmesi için, ortak adına herhangi bir vergi/ceza ihbarnamesinin tanzimine ve tebliğine gerek bulunmadığıdır. Çünkü, ortakların ödeme sorumluluğuna tarhiyat aşamasında başvurulmamaktadır. Amme alacağının kesinleşmesinden, ödenecek safhaya gelmesinden sonra ortakların şahsi sorumluluğu başlamaktadır. Bu bağlamda, ortaklar doğrudan ödeme emrine muhatap olacaklardır (Özbalcı, 2001, s. 358).

1.3. Mevcut Ortakların Ödeme Sorumluluğu

Limited şirket ortağının tahsilat muhataplığı sorumluluğunu düzenleyen AATUHK'nın 35'inci madde hükmü, mezkûr kanunun yürürlüğe girdiği 1954 yılından (maddeye hissesini devreden ortakların sorumluluğunu düzenleyen ikinci ve üçüncü fıkraların eklendiği) 2008 yılına kadar sadece tek (birinci) fıkradan müteşekkil bir şekilde var olmuştur. Başka bir anlatımla, 2008 yılına kadar, limited şirketten karşılanamayan amme alacaklarından hangi dönemdeki ortağın sorumlu olacağı konusunda maddede açık bir hüküm yer almamıştır. Bu belirsizlik ihtilafları da beraberinde getirmiştir. 1954 ila 2008 yıllarını kapsayan bu dönemde "35'inci maddenin amme borcunun doğduğu ya da ödenmesi gerektiği tarihte (vadesi tarihinde) ortak olanları sorumlu tuttuğu" görüşüne karşılık olarak "35'inci maddenin amme borcunun şirketten karşılanamadığının saptandığı tarihte ortak olanları (mevcut ortakları) sorumluluk kapsamına aldığı" görüşü ileri sürülmüştür. Ancak, gerek literatürde gerekse içtihatlarda ikinci görüş ağırlık kazanmış ve payını devreden ortaklar nezdindeki cebri takip ve tahsil işlemleri yargı yerlerince iptal edilmiştir. İkinci görüşün ağırlık kazanmasının altında yatan gerekçe ise şu şekildedir. Ortakların malvarlıklarıyla sınırlı şahsi sorumlulukları ikinci derecede olup, amme alacağının şirketten karşılanamaması şartına bağlı olduğuna, hissesini devreden ortakların sorumlulukları hususunda kanunda ayrıca bir hüküm bulunmadığına ve payı devralan onu bütün hak ve borçları ile devraldığına göre; doğrudan doğruya sorumluluklarına başvurulabilecek olanlar, borcun şirketten karşılanamayacağının tespit edildiği tarihte ortak olanlardır (Ayhan, 1992, s. 70). Ortakların sorumluluğunun ortaklık statüsünün devam ettiği müddetle sınırlı olması gerektiği görüşü bu dönemde ağırlık kazanmış ve şirketle hiçbir hukuki bağı kalmayan ortağın sorumluluğunun sona ermesi gerektiği söylenmiştir (Koroğlu, 2020, s. 118). Danıştay bu dönemde ağırlıklı olarak "payını devreden ortağın devirden önceki dönemde doğan amme alacaklarından sorumlu olmayacağı"³ şeklinde içtihatla bulunmuştur (Danıştay 7. Dairesi, 2005). Bu yöndeki içtihat ve görüşlerin gerekçesi ise, ortaklık payının devri ile 35'inci maddeye göre olan sorumluluğun payı devralana geçtiği ve bu ortağın devir tarihinden önceki şirket amme borçlarından da sorumlu olduğudur (Candan, 2018, ss. 168-169; İstanbul BİM 6. Vergi Dava Dairesi, 2019). Hâkim olan bu görüşün gerek limited ortaklık sistematığına gerekse 35'inci maddenin ruhuna uygun düştüğü 04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Kanun koyucu 04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi marifetiyle "ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur" hükümlü 2'nci fıkrayı ve "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" hükümlü 3'üncü fıkrayı ihdas etmiştir. Yapılan bu değişiklikler, 1'inci fıkradaki "limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar" hükmünün amme alacağının şirketten karşılanamadığının tespit edildiği tarihteki (mevcut/hâlihazırdaki) ortakları kapsadığını açıklığa kavuşturmuştur.

³ Bu dönemde Danıştay'ın aksi yönde içtihatlarda da bulunduğunu ifade etmek gerekir. "Tahsili gereken amme alacağını doğuran vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da, ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin amme borçlarından kaynaklanan sorumluluklarının kalkacağından söz edilemez" muhtevalı karar bu duruma bir örnek teşkil etmektedir (Danıştay 3. Dairesi, 2012).

İkinci ve üçüncü fıkra düzenlemeleri, limited şirkete hisse devri suretiyle katılan veya mevcut hissesini devir yoluyla artıran ve amme alacağının şirketten tahsili olanaksızlığının tespit tarihi itibarıyla ortaklık ilişkisi devam eden mevcut/halihazırdaki paydaşların birinci fıkra hükmü çerçevesinde gerek devir sonrasında gerekse devir öncesine ait şirket vergi borçlarının tamamından mevcut sermaye hisseleri oranında sorumlu olduklarını göstermektedir. Bu kabul tarzının altında yatan sebep ise, ortaklık payını devralan kişinin limited şirketin vergi borçlarıyla ilgili durumunu bilmesi gerektiği, dolayısıyla geçmiş dönemlere de ait olsa sorumlu tutulması gerektiği anlayışıdır (Özbalcı, 2001, s. 358). Bu anlayış, 35'inci maddeye 5766 sayılı Kanun'la eklenen 2 ve 3'üncü fıkralara ilişkin gerekçede kanun koyucu tarafından “...diğer yandan da devralan şahısların limited şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkân verecektir...” şeklinde dile getirilmiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2008, s. 4). Bu itibarla, vergi borcunun şirketten tahsil edilemediği veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı tarihte (mevcut/halihazırdaki) ortak sıfatını haiz bulunan paydaşın, dönem ayrımı yapılmaksızın, birinci fıkra kapsamında (mevcut sermaye hissesi oranında) ödemediği sorumlu olması gerekmektedir⁴. Başka bir anlatımla, şirketten karşılanamayan vergi borcunun doğduğu tarihte veya vadesi tarihinde ortak sıfatı taşımamakla beraber borcun mevcut olduğu, yani şirketin ödeme yükümlülüğünün devam ettiği tarihte ortak sıfatı taşıyan paydaşlar 35'inci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde sorumlu olacaklardır. Bu bağlamda, birinci fıkra hükmünün, vergi borcunun doğduğu ya da ödenmesi gerektiği tarihte ortak olmasına karşın, borcun limited şirketin malvarlığından karşılanamadığının tespit edildiği tarihte herhangi bir ortaklık bağı kalmamış olan eski ortağın sorumluluğunu kapsamadığı kanaatindeyiz (Pulaşlı, 2013, s. 763; İstanbul BİM 6. Vergi Dava Dairesi, 2019).

Pay devir sözleşmesine “devir tarihinden önceki dönemlere ait her türlü borcun payını devreden ortağa ait olduğu” yönünde şerh konulmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Birinci fıkradaki düzenleme özel norm niteliğinde olduğundan, ortaklık ilişkisinin mevcudiyeti limited şirketin tüm vergi borçlarından sorumlu olunması için yeterli olmaktadır.

35'inci maddede sermaye payının devredilmesinden bahsedilmekle birlikte bu pay devrinin kapsamı hakkında herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Sermaye payının tamamen devredilmesinin yanı sıra kısmen devredilmesinin de madde kapsamına girip girmediği noktasında açıklık bulunmamaktadır. Sermaye payının kısmen devredilmesi durumunda, hem devam eden bir ortaklık ilişkisi hem de pay devrine konu olmuş bir ortaklık ilişkisi aynı anda var olmaktadır. 35'inci madde hükmünün konuluşundaki maksat esas alındığında, sermaye payının kısmen devredildiği tarihten önceki dönemlere ait vergi borçlarından birinci, ikinci ve üçüncü fıkralar çerçevesinde devir tarihindeki (eski/yüksek) hisse oranı üzerinden, devir tarihinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarından ise birinci fıkra çerçevesinde mevcut (yeni/düşük) hisse oranı üzerinden sorumlu olunması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Birinci fıkradaki sorumluluğun müşterek, ancak müstakil (adi) bir sorumluluk olduğu görülmektedir (Arslaner, 2010, s. 84). Başka bir anlatımla, limited şirketin hâlihazırdaki ortakları arasında bir teselsül ilişkisi bulunmamaktadır. Vergi borcunun limited şirketin malvarlığından karşılanamadığının tespit edildiği tarihte ortak sıfatını haiz olanlardan, yani hâlihazırdaki ortaklardan birisinin sorumlu sıfatıyla yapmış olduğu ödeme, diğer mevcut ortağın kendi sermaye payı itibarıyla hissesine düşen borcunu azaltmamaktadır. Bu nedenle,

⁴ Aynı yöndeki görüş ve bir örnek olay için bkz. Şener, 2012, s. 714.

alacaklı idare müteselsil sorumluluktaki (ikinci ve üçüncü fıkralardaki) gibi, alacağının tamamını istediği herhangi bir mevcut ortaktan talep edemez. Örneğin, Bay (A), Bay (B) ve Bayan (C) bir limited şirketin mevcut ortaklarıdır. Bu şahıslar, şirket malvarlığından karşılanamayan vergi borcundan birinci fıkra kapsamında müşterek olarak, ancak müstakilen sorumlu olacaklardır. Bay (A) hissesinin tamamını Bayan (D)'ye devrettiğinde ise, Bay (B), Bayan (C) ve Bayan (D) mevcut ortaklar sıfatıyla birinci fıkra kapsamında müştereken ve müstakilen sorumlu olacaklardır. Ayrıca, Bay (A) ve Bayan (D) ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında müteselsilen sorumlu olacaklardır (Aksu Özkan, 2020, s. 258).

1.4. Payını Devreden Ortakların Ödeme Sorumluluğunun Genel Esasları

04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle AATUHK'nın 35'inci maddesine eklenen ikinci ve üçüncü fıkra hükümleriyle, şirketteki payını devreden ortak ile hisseyi devralan ortak arasında (devre konu pay oranı ekseninde) müteselsil bir sorumluluk ilişkisi kurulduğu anlaşılmaktadır. Vergide müteselsil sorumluluk, bir vergi borcunun tamamının birden fazla sorumlunun herbirinden aynı anda istenebilmesi halini ifade eder (Zorlu, 1981, s. 42). Bu bakımdan, vergi dairesinin takipli alacağını bu kişilerin herhangi birisinden tahsil etmesi halinde diğerleri bakımından da fer'i vergi borcu son bulmaktadır (Bay, 2020, s. 38).

İkinci ve üçüncü fıkra düzenlemeleriyle, amme borcunun sadece şirketten tahsil imkânı bulunmadığı anda değil, borcun doğduğu anda hisse sahibi olanlardan da tahsilinin önü açılmış olmaktadır. Bunun sonucu olarak, sadece payın devri durumunda değil, özellikle ortaklıktan çıkma ve çıkarılma halleri için de her iki fıkra hükmünün uygulanması olanaklıdır (Şener, 2012, s. 713).

İkinci ve üçüncü fıkra hükümleriyle birlikte, limited şirketten çok uzun zaman önce ayrılmış olan ortaklar da şirketin amme borcunun ödenmesinden sorumlu olmuşlardır (Kaya, 2020, s. 141). Bu bağlamda, hisse devir sözleşmesine konulacak olan "devir öncesi amme borçlarından payı devralan ortak sorumludur" şeklindeki bir ibare alacaklı amme idaresini bağlamayacaktır (Coşkun, 2016, s. 355). Bu nedenle, 35'inci madde hükmünün, hissesini devreden kötü niyetli olduğu varsayımına göre düzenlendiği yorumları yapılmaktadır (Yılmaz, 2015, s. 357).

İkinci ve üçüncü fıkralarda, esasen, hissesini devreden ortağın (pay sahibi sıfatıyla) asli sorumluluğu ve devralan ortağın da hissesini devreden ortağın yanında (müteselsil) sorumluluğu hüküm altına alınmıştır. Örneğin, bir limited şirkette % 10'luk paya sahip olan Bay (A), payının tamamını koşullara uyarak 2019 yılında Bayan (B)'ye devretmiştir. 2018 yılının ödenmemiş amme borcu 50.000 TL'dir. Bu tutarın % 10'u olan 5.000 TL'lik amme borcu için hem Bay (A) hem de Bayan (B) takip edilebilecektir (Aksu Özkan, 2020, s. 255). Görüldüğü üzere, devirden önceki borçlardan da sorumlu tutulan (payı devralan) ortağın ağırlaştırılmış bir sorumluluk rejimi söz konusudur (Pınar, 2021, s. 303).

İkinci ve üçüncü fıkra hükümlerinde öngörülen sorumluluk uygulaması, kıst döneme ait vergi borçlarını kapsar niteliktedir. Örneğin, bir limited şirkette 01.01.2019-30.06.2020 tarihleri arasında ortaklığı bulunan Bay (A), 2019 yılının tamamına ilişkin şirket borçları ile 30.06.2020 tarihine kadarki şirket borçlarının toplamından sermaye hissesi oranında sorumlu olacaktır (Gerçek, 2020, s. 56).

Sermaye payının devredilmesi durumundaki sorumluluk uygulamalarını düzenleyen ikinci ve üçüncü fıkra hükümleri, sadece sermaye payına sahip olunan dönemlere ait, yani bu dönemlerde doğan vergi borçlarını kapsar vaziyettedir. Çünkü, birinci fıkra hükmünde, borcun şirketten tahsili olanaksızlığının tespit edildiği tarihteki (mevcut) ortakların herhangi bir zamansal sınır olmaksızın şirketin tüm amme borçlarından sorumlu olduğu kurala bağlanmıştır. Bu nedenle, sermaye payını devretmiş ortaklar sadece pay sahibi oldukları dönemlerde doğan vergi borçlarından sorumlu olmaya devam edeceklerdir. Öte yandan, payı devralan ortağın devirden önce doğan şirket borçlarından müteselsilen sorumlu olduğu dönem ise, hiç şüphesiz, payı devreden ortağın hisse sahibi olduğu dönemde doğan amme borçlarıyla sınırlı olacaktır. Payı devralan ortak, hisse devrinin gerçekleştiği tarihte muaccel haldeki vergi borçlarından ikinci fıkra kapsamında, henüz ödenecek safhaya gelmemiş ya da vadesi tarihi (ödeme müddetinin son günü) geçmemiş vergi borçlarından ise üçüncü fıkra kapsamında müteselsilen (payını devreden ortakla birlikte ve devre konu hisse oranında) sorumlu olacaktır. Görüldüğü üzere, payı devralan ortak, kendi döneminde doğan vergi borçlarından sorumlu olduğu gibi, ayrıca hisseyi devreden ortağın döneminde doğan vergi borçlarından da sorumlu olmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, pay devri nedeniyle müteselsil sorumluluğa konu edilecek olan vergi borçlarının, sadece payını devreden ortağın döneminde doğan vergi borçlarıyla sınırlı olduğudur. İkinci ve üçüncü fıkra düzenlemelerinden çıkan hüküm budur. Ancak, payı devralan ortağın, vergi borcunun şirketten tahsili olanaksızlığının tespit edildiği tarihte hala ortaklık ilişkisi devam ediyorsa, bu kişinin hem birinci fıkra kapsamında müstakil sorumluluğuna hem de ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında (payını devreden ortakla birlikte ve devre konu hisse oranında) müteselsil sorumluluğuna başvurulabilecektir.

Şirketteki hissesini devreden ortakların da sorumluluk kapsamına alınması payın ne zaman devredilmiş sayılacağı sorusunu beraberinde getirmiştir. Vergi idaresi “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 gerektiği” görüşündedir (Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, 2007). Vergi yargısı da pay devir işleminin tescil ve ilan edilmesinin ya da edilmemesinin 35’inci madde uygulaması açısından herhangi bir öneminin bulunmadığı görüşündedir (Danıştay 4. Dairesi, 2014; İstanbul BİM 6. Vergi Dava Dairesi, 2019; Ankara BİM 3. Vergi Dava Dairesi, 2017). Çünkü, alacaklı vergi dairesi TTK’nın “Tescil ve İlanın Üçüncü Kişilere Etkisi” kenar başlıklı 36’ncı maddesinin uygulanması açısından hükmün korumak istediği üçüncü şahıs konumunda değildir. Bundan dolayı, sicil olumsuz etkisinden vergi alacaklısı lehine sonuçlar doğmaz (Yaralı, 2013, s. 248). Dolayısıyla, sermaye payı devrinin alacaklı idareyi bağlaması için tescil ve ilan edilmiş olması şart değildir (Önal, 2007, s. 159).

TTK’nın 612/1’inci maddesine göre, bir limited şirket kendi esas sermaye paylarını ortaklarından satın alma yoluyla iktisap etme hakkına sahiptir. TTK, bu işlemi normal bir pay devir işlemi gibi kabul etmektedir. Bu nedenle, limited şirketteki hissesini ivaz karşılığında limited şirketin kendisine devreden ortağın (ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında) müteselsil sorumluluğuna başvurulabilecektir. Bu durumda, payını şirketin kendisine devreden ortak ile şirket arasında müteselsil sorumluluk ilişkisi meydana gelecektir. Ancak, zaten şirketten bir şey alınmadığından ve bu nedenle ortakların sorumluluğu ortaya çıktığından, müteselsil sorumluluk sadece teorik bir anlam taşır. Dolayısıyla, tahsil dairesinin tüm alacağını (hisselerini şirketin kendisine devreden) ortaktan (devre konu sermaye hissesi oranında) almak isteyeceğini söyleyebiliriz (Şener, 2012, s. 715). Öte yandan, şirketten çıkma ya da çıkarılma suretiyle ortak sıfatının kaybedilmesi halinde de eski ortağın (ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında) müteselsil

sorumluluğuna gidilebilecektir. Çünkü, ortaklıktan ayrılmada (çıkma ya da çıkarılmada) paylar en nihayetinde diğer ortaklara, üçüncü kişilere ya da şirketin kendisine devredilmektedir.

1.4.1. Muaccel Haldeki Borçlardan Doğan Sorumluluk

AATUHK'nın 35'inci maddenin 2'nci fıkrasında “*ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur*” hükmüne yer verilmiştir. Anılan fıkra hükmü devir tarihi itibarıyla vadesi (ödeme süresinin son günü) geçtiği halde ödenmemiş (muaccel⁵ halde) bulunan limited şirket vergi borçlarını kapsamaktadır (Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, 2007). Buna göre, payını devreden ortağın ikinci fıkra kapsamında sorumluluğuna gidilebilmesi için, şirket malvarlığından karşılanamayan vergi borcunun pay sahipliğinin başladığı ve bittiği tarih aralığında doğmuş ve yine bu dönemde muaccel hale gelmiş olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere, hisse devir tarihi itibarıyla henüz tahakkuk etmemiş ya da tahakkuk etmekle beraber henüz vadesi dolmamış vergi borçlarının limited şirket malvarlığından karşılanamaması durumunda, payını devreden ortağın ikinci fıkra kapsamında müteselsil sorumluluğuna gidilemeyecektir. Çünkü, kanun koyucu pay devir tarihi itibarıyla henüz ödenecek safhaya gel(e)memiş ya da müccel⁶ halde bulunan amme borçları için üçüncü fıkra hükmünü özel olarak ihdas etmiştir.

İkinci fıkra hükmü ile, vergi borcunun şirketten tahsili olanaksızlığının tespit edildiği tarihteki (mevcut) ortağın yanı sıra şirketteki sermaye paylarını devreden ortakların da (devir tarihi itibarıyla muaccel halde bulunan vergi borçlarından) payı devralanlarla birlikte müteselsilen (devre konu sermaye hissesi oranında) sorumlu olmaları sağlanmıştır. Ancak, payını devreden ortak, pay sahibi olduğu dönemde doğmakla birlikte devir işleminden sonra muaccel hale gelen amme alacaklarından ikinci fıkra kapsamında değil de üçüncü fıkra kapsamında sorumlu olacaktır.

Payın birden fazla kez el değiştirmesi durumunda da amme borcundan sorumluluk açısından yukarıda yer alan esaslar geçerli olacaktır. Örneğin, bir limited şirketin % 20 hisseli kurucu ortağı olan Bay (A) bu hissesini 03.04.2019 tarihinde Bayan (B)'ye, Bayan (B) de payını 03.08.2019 tarihinde Bayan (C)'ye devretmiştir (Aksu Özkan, 2020, s. 254). Her üç ortağın da müdürlük sıfatı bulunmamaktadır. Bu durumda, Bay (A) şirketin kuruluşundan 02.04.2019 tarihine kadar geçen döneme ilişkin/ait (bu dönemde doğan) vergi borçlarının % 20'sinin ödenmesinden ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında sorumlu olacaktır. Aynı şekilde, Bayan (B) de 03.04.2019 ila 02.08.2019 tarihleri arasındaki döneme ilişkin/ait (bu dönemde doğan) vergi borçlarının % 20'sinin ödenmesinden ikinci ve üçüncü fıkralar kapsamında sorumlu olacaktır. Çünkü, vergi borcunun limited şirketten tahsili olanaksızlığının tespit edildiği tarihte Bayan (B)'nin şirketle herhangi bir bağı bulunmamaktadır. Bu nedenle, Bayan (B) birinci fıkra hükmüne göre (şirketin tüm vergi borçlarından) değil, sermaye payını devretmiş ortak sıfatıyla ikinci fıkra hükmüne göre, yani şirketin sermaye payına sahip olduğu dönemlere ait (bu dönemlerde doğmuş) vergi borçlarıyla sınırlı olarak sorumlu olacaktır. Bayan (C) ise, hem devir öncesi hem de sonrasına ait/ilişkin vergi borçlarının ödenmesinden birinci fıkra kapsamında sorumlu olacaktır. Çünkü, hâlâ şirketin ortağı konumundadır (Aksu Özkan, s. 254). Bunun yanı sıra, Bay (A) ve Bayan (B) şirketin kuruluşundan 02.04.2019 tarihine kadar geçen sürede doğan

⁵ Tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk eden vergi borçları arasından ödeme günü gelmiş olanlarına “muaccel vergi borcu” adı verilmektedir (Demirkan, 1993, s. 158).

⁶ Müccel borç terimi “zamanı henüz gelmemiş, vadesi gelmemiş, süreli borç” anlamında kullanılmaktadır (Yılmaz, 2001, s. 622).

vergi borçlarından; Bayan (B) ve Bayan (C) de 03.04.2019 ila 02.08.2019 tarihleri arasında doğan vergi borçlarının ödenmesinden ikinci ve üçüncü fıkralar gereği (devre konu sermaye hisseleri oranında) müteselsilen sorumlu olacaklardır.

1.4.2. Ödenecek Safhaya Gelmemiş Borçlar ile Müeccel Haldeki Borçlardan Doğan Sorumluluk

AATUHK'nın 35'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre (limited şirket malvarlığından tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borçlarından devre konu sermaye hisseleri oranında) müteselsilen sorumlu tutulacakları hüküm altına alınmıştır. Böylelikle, hisse devir tarihinden önceki zaman dilimlerinde (pay sahipliğinin devam ettiği dönemlerde) doğmuş olmakla birlikte devir tarihi itibarıyla henüz ödenecek safhaya gel(e)memiş ya da normal veya özel ödeme süresi (vadesi tarihi) devir tarihinden sonraya tekabül eden (müeccel) vergi borçlarından hissesini devreden ortağın da (payı devralan ortakla birlikte) devre konu sermaye payı oranında müteselsilen sorumlu olması sağlanmıştır. Anılan fıkra hükmü, bilhassa, limited şirketin yaptığı veya yapmadığı bir işlem nedeniyle haksız yere vergi dışı kazanç elde ettiği, dolayısıyla Devlete gitmesi gereken bir verginin ziyaa uğratıldığı hallerde önemli bir koruma sağlamaktadır (Konya BIM 1. Vergi Dava Dairesi, 2020).

Üçüncü fıkra metninde yer verilen “pay sahiplerinin farklı şahıslar olması” ifadesi çok açık bir anlatıma sahip değildir. Ancak, 35'inci maddenin ruhuna ve sistematığına bağlı kalındığında, “pay sahiplerinin farklı şahıslar olması” terimi ile “sermaye payının kısmen veya tamamen devredilmesi, ortaklıktan çıkma ya da çıkarılma gibi çeşitli nedenlerle ortaklık ilişkisinin sona ermesi” durumunun kastedildiği sonucuna varılmaktadır. Çünkü, pay devrinin gerçekleştiği durumlarda, devre konu edilen hissenin iki farklı zaman diliminde iki farklı sahibi olmaktadır.

35'inci maddenin 3'üncü fıkra hükmünü ihdas eden 5766 sayılı Kanun'a ilişkin tasarıda kanun koyucu aynen aşağıdaki gerekçelere yer vermiştir (Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı, 2008, s. 3).

“...ve bu sorumluluk uygulamasının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacaklarının, düzenlendikleri kanunlardaki kanuni ödeme sürelerinde ve/veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre verilen özel ödeme süreleri içinde farklı şahısların ortak olması halini de kapsadığı ifade edilmektedir...”

Gerekçeden de anlaşılacağı üzere, 3'üncü fıkra hükmü hisse devir tarihi itibarıyla;

- 1) Vergiyi doğuran olay⁷ gerçekleşmiş, ancak beyan dönemi henüz gelmemiş,
- 2) Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, yasal süresinde beyan edilmiş, ancak vadesi henüz dolmamış⁸,

⁷ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 03.07.1989 tarihli ve E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı Kararı uyarınca, vergi alacağının doğuş tarihi olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi içeren hesap dönemi esas alınmaktadır (Candan, 2018, s. 172).

⁸ Türk vergi sisteminde beyana dayalı vergilendirme esastır (Bay ve İnneci, 2017, s. 216). Bu nedenle, her bir vergi kanununda o verginin beyan edileceği ve ödeneceği normal süreler (normal beyan ve vade tarihleri) belli edilmiştir. Ancak, mükelleflerin beyan ödevlerini gereği gibi yerine getirmemeleri nedeniyle ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ise, VUK'un 112'nci maddesine göre belli edilen özel vade tarihlerinde ödenmeleri gerekmektedir.

- 3) Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, beyan dönemi geçmiş, ancak beyan edilmemiş,
- 4) Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmış, ancak tahakkuk aşaması henüz gerçekleşmemiş,
- 5) Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmış, tahakkuk aşaması gerçekleşmiş, ancak VUK'un 112'nci maddesi kapsamında belirlenen vade (özel ödeme zamanı) henüz dolmamış, vergi borçlarını kapsamaktadır.

Görüldüğü üzere, esas sermaye payını devrettiği için üçüncü fıkra kapsamında (hisseyi devralanla birlikte devre konu pay oranında müteselsil) sorumluluğuna başvurulacak olan ortak, tahsili gereken amme alacağını doğuran vergilendirmenin ait/ilgili olduğu dönemde (vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemde⁹) şirketin paylarına sahip olan ortaktır (Danıştay VDDK, 2013).

Üçüncü fıkra uygulamasında, pay sahibi olunan dönemlere ilişkin defter ve belgelerin hisse devrinden sonraki bir zaman diliminde şirket kanuni temsilcileri tarafından vergi incelemesine ibraz edilmemesi nedeniyle (pay sahibi olunan dönemlere ilişkin) katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle yapılan tarhiyatlar özellik arz etmektedir. Bahse konu tarhiyatlar, limited şirketin indirimlerini ispat edememesi nedeniyle bu indirimlerin gerçek dışı olduğu varsayımıyla yapılan karineye dayalı tarhiyatlardır. Defter ve belgelerin ibraz edilmesi halinde belki de vergi ziyasına konu bir işlem bulunmadığı tespit edilecek olup, ibraz edilmeme durumunda ise, Devletin bir vergi kaybı olup olmadığına bakılmaksızın bir nev'i ibraz etmemenin cezası niteliğinde olan bir tarhiyatla muhatap olunmaktadır. Bu gibi hallerde, payını devreden ortağın sadece mali olarak kusursuz sorumlu olduğu ve koyduğu sermaye nedeniyle bu tarhiyatla ilgili olarak herhangi bir nema elde etmediği ve belki de ziyaa uğratılan bir verginin bulunmadığı hususu dikkate alındığında, hissesini devreden ortağın bu tarhiyat nedeniyle mali sorumluluğunun bulunduğundan söz edilemez. Bir vergi ziyası olmasa dahi karineye dayalı olarak yapılan tarhiyattan kaynaklı borca ilişkin olarak payını devreden ortağın mali sorumluluğunun bulunmadığının kabulü 35'inci maddenin ruhuna uygun düşecektir (Konya BİM 1. Vergi Dava Dairesi, 2020). Bahse konu içtihat, aslında, üçüncü fıkranın (amaçsal yorum çerçevesinde) kapsamını açıklığa kavuşturmaktadır. Buna göre, payını devreden ortağın üçüncü fıkra kapsamında ödeme sorumluluğuna başvurulabilmesi için tahsili gereken vergi borcunun ait/ilgili olduğu dönemde sermaye payına sahip olunması yeterli olmayıp, söz konusu vergi borcunu doğuran fiilin veya olayın da bu dönemde işlenmiş ya da meydana gelmiş olması gereklidir.

2. NORMLAR ÇATIŞMASINA SEBEBİYET VEREN OLAY: ORTAĞIN AYNI ZAMANDA KANUNİ TEMSİLCİ (MÜDÜR) SIFATINI HAİZ OLMASI

Limited şirket ortağı aynı zamanda şirket kanuni temsilcisi (müdür) sıfatını da haiz olabilmektedir. Ortağın aynı zamanda müdür statüsüne sahip olması aynı konuyu düzenleyen (limited şirket vergi borçlarından ikincil sorumluluğu düzenleyen) 3 farklı normun aynı anda hüküm ifade etmeye başlamasına sebebiyet vermektedir. Hem ortak hem de müdür sıfatını haiz olunması, AATUHK'nın "limited şirketlerin amme borçları" başlıklı 35 ve "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35'inci maddeleriyle VUK'un "kanuni

⁹ Bu konuyla ilgili olarak aksi yönde verilen kararlara rastlanılmaktadır. Katılmadığımız bu görüşe göre, üçüncü fıkradaki "amme alacağının doğduğu zaman" terimi "vergilendirme dönemini" veya "verginin ait olduğu dönem" değil, tahakkuk eden verginin muaccel amme alacağı niteliği kazandığı "vade tarihini" ifade etmektedir (Ankara BİM 3. Vergi Dava Dairesi, 2020).

temsilcilerin ödevi” başlıklı 10’uncu maddesinin çatışmasına yol açmaktadır. Söz konusu maddelerin tamamında limited şirket ortak ve müdürlerinin ikincil sorumluluğuna ilişkin kurallar yer almaktadır.

Vergi idaresi, ortağın aynı zamanda müdür olması durumunda AATUHK uyarınca yapılacak şahsi takibatın 35’inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacağını, mükerrer 35’inci maddeye göre amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütüleceğini ifade etmektedir (Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği, 2007). Söz konusu çözüm şeklinin, hukuktaki lex posterior (sonraki kanun) ilkesine (Gözler, 2020, s. 385) uygun düştüğü görülmektedir. 35’inci madde en baştan itibaren (1954 yılından beri) kanunda yer alırken, mükerrer 35’inci madde ise kanuna 1995 yılında eklenmiştir. Vergi idaresi sonraki tarihte kabul edilmiş kuralın, önceki kuralı zımnen ilga ettiğini (Gözler, s. 385) kabul etmiştir. Dolayısıyla, ortaklar aynı zamanda müdürlük görevini de üstlendikleri dönemlere ilişkin limited şirket borçlarından dolayı 35’inci maddeye göre değil, mükerrer 35’inci maddedeki usul ve esaslara göre şahsi takibata tutulacaklardır. Ancak, takip konusu amme alacağı VUK kapsamına giren bir vergi borcu olduğunda, VUK’un 10’uncu maddesi de hüküm ifade etmeye başlamaktadır.

VUK kapsamına giren ve limited şirketten karşılanamayan bir vergi borcu söz konusu olduğunda, aynı zamanda müdür sıfatını haiz bulunan ortağın hangi norma göre sorumlu tutulacağı belirsizliği ortaya çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi bu belirsizliği “lex specialis (özel norm) ilkesi” ile çözüme bağlamış ve “VUK kapsamına giren amme alacakları hakkında sadece VUK’un 10’uncu maddesi hükmünün uygulanması gerektiği” yönünde içtihadta bulunmuştur (Anayasa Mahkemesi, 2015). Bu noktada, genel nitelikli yasanın (AATUHK’nın mükerrer 35’inci madde hükmünün) sonraki tarihte (VUK’un 10’uncu madde hükmünden sonra) yürürlüğe girmiş olması, özel nitelikli yasanın (VUK’un 10’uncu madde hükmünün) vergi borçları hakkında uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (Ateşgaoğlu, 2016, s. 103). Anayasa Mahkemesi’nin söz konusu içtihadından sonra vergi idaresi de “VUK kapsamında olan amme alacakları için sadece VUK’un 10’uncu maddesine göre şahsi takibat yapılacağını” ifade etmiştir (Seri No: 2015/3 Tahsilat İç Genelgesi, 2015). Bu itibarla, limited şirketten karşılanamayan amme alacağı VUK kapsamındaki bir vergi borcu ve ayrıca ortak aynı zamanda müdür ise, AATUHK’nın 35 ve mükerrer 35’inci maddelerinin uygulanacağı, sadece VUK’un 10’uncu maddesindeki usul ve esaslara göre şahsi takibat yapılabileceği görüşündeyiz. Yargıtay da ortak aynı zamanda müdür sıfatını haizse sorumluluğun kapsamı açısından müdüre ilişkin düzenlemeleri dikkate almaktadır (Aksu Özkan, 2020, s. 249). Bununla birlikte, ortağın müdürlük sıfatı sona ermişse, şirketteki sermaye payı oranında sorumlu olmaya devam edecektir (Aksu Özkan, s. 256).

Limited şirketlerde, kanuni temsilci olan müdür ile ortağın farklı kişiler olması halinde amme alacağından sorumlulukta sıra önemli hale gelmekte, ortaklık ve vekalet sözleşmesinin nitelikleri amme alacaklarının tahsili bakımından farklı addedilmemektedir (Pınar, 2021, s. 302). Ancak, gerek VUK’da gerekse AATUHK’da şirketin amme borcundan dolayı önce kanuni temsilciye mi, yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiştir (Çelik, 2000, s. 125). Bununla birlikte, “ortak nezdinde AATUHK’nın 35’inci maddesine göre, kanuni temsilci nezdinde ise AATUHK’nın mükerrer 35’inci ya da VUK’un 10’uncu maddesine göre aynı anda şahsi takibata başlanılmasında hukuki bir engel bulunmadığı” yönünde içtihatı birleştirme kararı verilmiştir (Danıştay İBK, 2018). Buna göre, alacaklı tahsil dairesi amme borcu için payı devreden, devralan veya şirket müdüründen istediğine öncelikli olarak takip başlatabilir (Aksu Özkan, 2020, s. 249).

SONUÇ

AATUHK'daki şirket ortaklarının tahsilat muhataplığı sorumluluğunu düzenleyen tek hüküm 35'inci madde düzenlemesidir. Anılan Kanun'da diğer şirket ortaklarına yönelik bu tür bir düzenleme yer almamaktadır. Bahse konu 35'inci maddenin sermaye şirketlerindeki sorumluluk sistemine aykırı olduğu ve bu nedenle kaldırılması gerektiği, diğer sermaye şirketlerinde olduğu gibi limited şirketin ödenmemiş amme borçlarından da sadece kanuni temsilcilerin sorumlu tutulması gerektiği ifade edilmektedir (Bahtiyar, 2017, s. 469).

35'inci maddenin birinci fıkrasında mevcut ortakların müşterek, müstakil, kusursuz ve ikinci derecede ödeme sorumluluğu düzenlenmiştir. İkinci ve üçüncü fıkralarda ise, hissesini devreden ortakların müşterek, müteselsil, kusursuz ve ikinci derecede ödeme sorumluluğu düzenlenmiştir. Limited şirket malvarlığından tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının ödenmesinden ortakları sorumlu tutan 35'inci maddenin her üç fıkrasının da yorum gerektirir bir lafza sahip olduğunu söylemek mümkündür. Tahsilat Genel Tebliği'nde de bu kapalı ya da belirsiz hususlara çok fazla temas edilmemiştir. Özellikle, esas sermaye payının birden fazla kez el değiştirdiği durumlar, ortaklık payının kısmen devredildiği haller ve sorumluluğun zamansal sınırı söz konusu olduğunda bu belirsizlikler iyice artmaktadır. Zaten literatürde, 35'inci madde hükmü ile yasal sistemdeki ahengin ve dengelerin bozulduğu, şayet limited şirketin bir ticaret şirketi olarak Türk ticari hayatındaki yerini koruması ve liberal ekonomi içindeki işlevini sürdürmesi isteniyorsa limited şirketin en belirgin niteliği olan sınırlı sorumluluk ilkesini ortadan kaldıran bu hükmün en kısa sürede değiştirilmesi gerektiği yönünde eleştirilerin mevcut olduğu görülmektedir (Çamoğlu, 2007, s. 255). Benzer şekilde, 35'inci madde hükmünün, hissesini devreden kötü niyetli olduğu varsayımına göre düzenlendiği ifade edilmektedir (Yılmaz, 2015, s. 357).

Vergi hukukunda limited şirket ortaklarının ödeme sorumluluğunu dolaylı bir şekilde düzenleyen iki norm daha mevcuttur. Bunlardan birisi AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi, diğeri ise VUK'un 10'uncu maddesi hükmüdür. Her iki norm da aslında kanuni temsilcilerin ikincil sorumluluğunu düzenlemektedir. Ancak, limited şirket ortağı aynı zamanda müdürlük görevini de üstlendiğinde, ortak sıfatıyla AATUHK'nın 35'inci maddesine ve kanuni temsilci sıfatıyla da AATUHK'nın mükerrer 35'inci maddesi ile VUK'un 10'uncu maddesine tabi olmaktadır. Böylece, aynı somut maddi olay üzerinde aynı anda üç farklı norm çatışmaya başlamaktadır. Normlar çatışmasının önlenmesi ve bu suretle Anayasamızdaki hukuk devleti ilkesinin korunması amacıyla gerek vergi idaresinin gerekse yüksek yargının önemli yorum ve içtihatlarında bulunduğu görülmektedir.

Limited şirketlere ait vergi borçlarının cebri takibi söz konusu olduğunda, alacaklı vergi dairesinin karşısına limited şirketin kendisi, müdürü ve ortağı olmak üzere üç ayrı muhatap çıkmaktadır. Fer'i sorumluluk gereği cebri takibatın ilk önce limited şirket tüzel kişiliği nezdinde yapılacağı tartışmasızdır. Tahsilat muhataplığı sorumluluğu kapsamında kanuni temsilci ve ortaklardan hangisinin hangi aşamada takibe alınacağı hususundaki ihtilaflar ise, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu tarafından çözüme kavuşturulmuştur.

KAYNAKÇA

- Ağar, S. (2009). *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*. Ankara: Yaklaşım.
- Akmansu, M. (1954). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun Şerh ve İzahları*. Ankara: Örnek Matbaası.
- Aksu Özkan, R. (2020). Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi. *Hacettepe HFD*, 10(1), 226-267. doi:10.32957/hacettepehfd.712765.
- Anayasa Mahkemesi (19.03.2015). *E.2014/144, K.2015/29 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Ankara BİM 3. Vergi Dava Dairesi (06.12.2017). *E.2017/234, K.2017/1783 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Ankara BİM 3. Vergi Dava Dairesi (30.12.2020). *E.2020/521, K.2020/1099 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Arslaner, H. (2010). *6183 Sayılı Kanun Kapsamında Kamu Alacaklarının Haciz Yolu İle Tahsili*. Ankara: Yetkin.
- Ateşgaoğlu, E. (2016). *Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması*. İstanbul: Türkmen.
- Ayhan, R. (1992). *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*. İstanbul: Kazancı.
- Bay, H. (2020). Vergi Hukukunda Sorumluluk Müessesesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 376, 36-47. Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr>.
- Bay, H. ve İnneci, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *IJPF*, 2(2), 196-219. doi:10.30927/ijpf.327776.
- Bilgili, F. ve Demirkapı, E. (2013). *Şirketler Hukuku*. Bursa: Dora.
- Budak, T. ve Er, S. (2013). Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 75-104. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/208300>.
- Can, M. E. (2017). Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 61-80. Erişim adresi: <https://www.jurix.com.tr/article/8067>.
- Candan, T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk.
- Candan, T. (2018). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Yetkin.

- Coşkun, M. (2016). *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin.
- Çamoğlu, E. (2007). *Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu (Kamu Borçlarından Sorumluluk İle)*. İstanbul: Vedat.
- Çelik, B. (2000). Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu. *GÜ İİBF Dergisi*, 4, 121-126. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287976>.
- Çelik, B. (2018). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*. İstanbul: On İki Levha.
- Danıştay VDDK (18.11.2020). *E.2019/975, K.2020/1266 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay VDDK (30.4.2013). *E.2011/491, K.2013/190 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay İBK (11.12.2018). *E.2013/1, K.2018/1 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 3. Dairesi (20.03.1990). *E.1989/2593, K.1990/939 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 3. Dairesi (13.12.2012). *E.2010/3362, K.2012/4348 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 3. Dairesi (15.01.2020). *E.2016/6100, K.2020/13 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 3. Dairesi (14.06.2021). *E.2018/209, K.2021/3074 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 4. Dairesi (17.02.1999). *E.1998/4040, K.1999/517 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 4. Dairesi (09.03.1999). *E.1998/2355, K.1999/850 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 4. Dairesi (21.01.2014). *E.2013/6107, K.2014/314 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 4. Dairesi (18.04.2016). *E.2013/1615, K.2016/1699 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 4. Dairesi (08.12.2020). *E.2016/10920, K.2020/5338 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.

- Danıştay 7. Dairesi (16.03.2005). *E.2001/3306, K.2005/396 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Danıştay 9. Dairesi (01.07.2020). *E.2017/1821, K.2020/3392 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Demirkan, U. (1993). *İngilizce ve Fransızca Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü*. Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi.
- Demirkol, S., Toktaş, N. ve Tekin, Ö. (2001). *Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri*. Ankara: Adil.
- Gelirler Genel Müdürlüğü. (1949). *Vergi Usul Kanunu ve İzahları*. Ankara: Güney Matbaacılık.
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *AÜHFD*, 54(3), 157-193. doi:10.1501/Hukfak_0000000398.
- Gerçek, A. (2020). *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*. Bursa: Ekin.
- Gözler, K. (2020). *Hukuka Giriş*. Bursa: Ekin.
- İstanbul BİM 6. Vergi Dava Dairesi (23.10.2019). *E.2019/353, K.2019/2832 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Karakoç, Y. (2016). *Kamu İcra Hukuku*. Ankara: Yetkin.
- Karakoç, Y. (2017). *Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Yetkin.
- Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş, G. ve Kaşıkçı, M. (2019). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz.
- Kaya, İ. (2020). Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. *AndHD*, 6(1), 133-157. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/andhd/issue/56773/793891>.
- Kızılot, Ş., Şenyüz, D., Taş, M. ve Dönmez, R. (2008). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım.
- Konya BİM 1. Vergi Dava Dairesi (02.10.2020). *E.2020/512, K.2020/964 Sayılı Karar*. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr.
- Koroğlu, Ö. A. (2020). *Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu*. Ankara: Adalet.
- Önal, B. S. (2007). *Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu*. Ankara: Adalet.
- Öncel, M. (1983). Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk. *Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına (s. 39-55) içinde*. Ankara: AÜ SBF Yayını.

- Özbalcı, Y. (2001). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş.
- Pınar, B. (2021). Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 23(1), 295-313, doi:10.33717/deuhfd.899953.
- Pulaşlı, H. (2013). *Şirketler Hukuku Genel Esaslar*. Ankara: Adalet.
- Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği. (2007, 30 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 26568). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/06/20070630.htm>.
- Seri No: 2015/3 Tahsilat İç Genelgesi. (2015, 10 Nisan). Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/89339/pdf>.
- Şener, O. H. (2012). *Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı*. Ankara: Seçkin.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı (1998). *4369 sayılı Kanun Tasarısı*, Erişim adresi: <https://www.tbmm.gov.tr/>.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı (2008). *5766 sayılı Kanun Tasarısı*, Erişim adresi: <https://www.tbmm.gov.tr/>.
- Tekin, S. (2007). Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 255, Erişim adresi: <http://www.vergisorunlari.com.tr/>.
- Tekinalp, Ü. (2012). *Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığın Esasları*. İstanbul: Vedat.
- Yaralı, L. (2013). Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu. B. Yaltı (Yay. haz.). *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar içinde (s. 195-264)*. İstanbul: On İki Levha.
- Yılmaz, E. (2001). *Hukuk Sözlüğü*. Ankara: Yetkin.
- Yılmaz, K. (2015). *Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Zorlu, S. (1981). *Vergi Hukuku*. Ankara: Başbakanlık Basımevi.