

DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI SONRASI LİMİTED ŞİRKETLERDEKİ KANUNİ TEMSİLCİ VE ORTAKLAR ARASINDAKİ SORUMLULUK İLİŞKİSİNDE ORTAYA ÇIKAN SIRA VE RÜCÛ SORUNU

DOI: <https://doi.org/10.33717/deuhfd.899953>

Dr. Öğr. Üyesi Burak PINAR*

Öz

Limited şirketlerde, tüzel kişilikten tahsil edilemeyen kamu alacaklarının takibinde ortak(ların) ve kanunî temsilcilerin sorumluluğunda sıra hususu, öteden beri tartışmalı olup iki farklı usul kanununda yani Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, sadece sorumluluk açısından düzenleme öngörülmüştür. Söz konusu düzenlemeler ile şirket ortağı ile kanunî temsilcisi arasında bir öncelik ve sonralık ilişkisi düzenlenmemiş, bir boşluk bırakılmıştır. Dolayısıyla her iki usul kanunu sorunu çözen bir düzenleme içermemektedir. Yargı organları ise farklı görüşlere sahip olarak uyuşmazlıkları çözmeye çalışmış, sonunda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, şirket ortağı ile kanunî temsilci arasında bir öncelik ve sonralık ilişkisi olmadığı, alacaklı kamu idaresinin kamu alacağının takip ve tahsilinde dilediğine başvurabileceği yönünde karar vermiştir. Kararın sorunu çözmediği, tahsil sonrası müteselsil sorumluluğa dayalı rücu ilişkisinin gündeme geleceği dikkate alındığında, sorunun müteselsil sorumluluk ilke ve esaslarından yararlanarak çözümünün mümkün olup olmadığı, kararında yer alan gerekçeler, karşı oylar ve farklı daire tutumları ile doktrinde konuya ilişkin açıklanan görüşler doğrultusunda sorumluluğun nitelikleri ve özellikleri ele alınarak incelenmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler

Kamu alacağı, Limited şirket, Kanunî temsilci, Şirket ortağı, Sorumluluk, sorumlulukta sıra, Öncelik ve sonralık, Kusur sorumluluğu, Kusursuz sorumluluk

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi (e-posta: pinarburak@hotmail.com) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9163-3094> (Makalenin Geliş Tarihi: 16.07.2020) (Makale Gönderilme Tarihi: 20.07.2020/Makale Kabul Tarihi: 06.09.2020)

**THE ORDER AND REVOCATION PROBLEMS ARISING
IN THE LIABILITY RELATIONS BETWEEN THE LEGAL
REPRESENTATIVES AND PARTNERS IN LIMITED COMPANIES
AFTER THE STATE COUNCIL
PRECEDENTS ASSEMBLY DECISIONS**

Abstract

In limited companies, the issue of order under the responsibility of the partners and legal representatives about uncollectible public claims of legal persons, are controversial for a long time. In two different procedural laws, namely the Tax Procedure Law and the Law on The Procedure for the Collection of Public Receivables, a regulation has been stipulated only in terms of responsibility. With the mentioned regulations, a priority and subsequent relationship has not been arranged between the company partner and its legal representatives and a legal gap has been left. Therefore, both procedural laws do not contain a regulation that solves the problem. On the other hand, judicial bodies tried to solve the disputes by having different opinions, and in the end the State Council Board of the Unification of Case Laws decided that there was no priority or subsequent relationship between the company partner and the representative. So, the creditor could apply to any person in the pursuit and collection of the public receivables of public administration. Considering that the decision does not solve the problem, revocational relations based on joint responsibility will become a current issue, if it is possible to solve the problem by using the essentials and principles of joint liability, the reasons included in the decision, opposing votes and different attitudes of the departments and the explained comments in the doctrine, will be handled and examined in quality and speciality of the responsibility.

Keywords

Public receivable, Limited company, Legal representative, Shareholder, responsibility, Order, Priority and retention in liability, Responsibility for defect, Strict liability

GİRİŞ

Vergi usul hukukunda ve kamu icra hukukunda limited şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının kanunî temsilci ve/veya ortaklardan tahsilinde sıra sorunu, hukukî düzenlemelerdeki boşluk nedeniyle üzerine görüş birliği sağlanamayan ve içtihat birliğini zorunlu kılan bir sorun olarak bugünlere gelmiştir. Yargısal yorumların üzerinde birlik sağladığı husus, Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci ve mükerrer 35'inci maddelerde düzenleme bulunmadığı noktasında toplanmakta bunun yanında söz konusu boşluğun idareye serbesti tanındığı sonucuna varılarak kamu borçlusu aleyhine sonuçlara da varılmaktadır. Aksi yönde kararlarda ise önce kanunî temsilciye başvuru, kamu alacağının tahsil edilememe halinde şirket ortağının sorumluluğu yoluna gidilebileceği yönünde sıra izlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Söz konusu görüş farklılıkları, yargı kararları arasında bir içtihat birliği sağlanması adına içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilmiş ve sorumluluk noktasında bir öncelik-sonralık ilişkisi bulunmadığı yönünde içtihatlar birleştirilmiştir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı görüş farklılıklarını gidermiş ancak bu kez yapılan tahsil sonrası rücu hükümlerinin işletilmesi hususundaki hukukî düzenleme zorunluluğu kendini göstermiştir¹. Bu çalışmada kararın analizi yapıldıktan sonra rücu yönüyle oluşturduğu boşluğun giderilmesinin müteselsil sorumluluk ve rücu hükümleri karşısında mümkün olabilirliği incelenmektedir.

I. DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 11.12.2018 gün ve 2013/1 Esas, 2018/1 Karar ve tarihli kararı² ile Danıştay Vergi Dava Daireleri

¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2014/144 E., 2014/307 K. ve 30.04.2014 tarihli kararındaki;

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

şeklindeki gerekçesiyle İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı'na rücu yönüyle de kaynaklık etmiş, özellikle ortaklıklar yönüyle rücu imkanı yokluğu sebebiyle tahsilatta sıra aranması gerektiği de kararın verilmesinde etkili olmuştur.

² RG. 20.06.2019-30807.

arasındaki görüş farklılıkları ortadan kalkmış ve Üçüncü, Dördüncü, Yedinci Daire ile Danıştay Savcısı'nın görüşlerinin etkisiyle³, Dokuzuncu Daire'nin aksi görüşüne karşılık, limited şirketlerden tahsil edilemeyen/edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından ortaklarının ve kanunî temsilcilerin sorumluluğu yoluna gidilirken herhangi bir öncelik-sonralık olmadığı; bu nedenle kanunî temsilci ile şirket ortakları arasında bir sıra olmadığından alacaklı idarenin (öncelikle) dilediğine başvurabileceği yönünde içtihatları birleştirmiştir.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, limited şirket ortakları ile kanunî temsilcileri arasında bir öncelik sonralık olup olmadığı noktasında oy çokluğu ile bir karar vermiştir. Söz konusu karara göre Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanunî temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği hususunun düzenlenmediğini, buna karşılık Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35'inci maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesinin kanunî temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı ifadesi ile "*kamu alacağını koruma*" ve "*hızlı bir tahsil sağlama*" düşüncesinden hareketle öncelik-sonralık ilişkisi olmadığı yönünde içtihatlar birleştirilmiştir. Bunun yanı sıra kararda iki farklı ve temelinde Dokuzuncu Daire'nin içtihadını benimseyen karşı oy bulunmaktadır. Buna göre;

"limited şirketlerde vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, özel hüküm niteliğindeki 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulanması ve kanunî temsilcinin varlığından takip ve tahsile öncelik verilmesi, daha sonra şirket borçlarından müteselsil sorumlu olan ortak veya ortakların 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde öngörüldüğü üzere sermaye hissesi oranında sorumluluğuna gidilmesi"; diğerine göre ise "hukukî belirlilik ilkesinin uygulanması bakımından idarelere yol gösterilmesi ve idare edilenler açısın-

³ Söz konusu görüşler; "kanunî temsilcilerin, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları hâlde limited şirket ortaklarının doğrudan doğruya sorumlu tutulduğu; kanunî temsilcilerin borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları hâlde ortakların sorumluluğunun sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olduğu; kanunî temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkân tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Kanun'da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı; kanunî temsilciler ve ortakların birbirinden farklı takibat usulüne tabi tutulduğunu; ortak noktanın şirketten tahsil kabiliyeti kalmayan bir kamu alacağının bulunmasına ilişkin koşulun olduğu" şeklindeki ortak noktalarda toplanmış ve karara esas alınmıştır.

dan da hukukî güvence oluşturulması için öncelik sıralamasının önemsenmesi; öncelik sıralamasında da, şirket ortaklarından başlanması ve tahsil imkansızlığı halinde şirket kanunî temsilcisine sonraki aşamada yönelmesi hukukî belirlilik ilkesini hayata geçirecek ve hukuka uygunluk oluşturacaktır”

gerekçelerine yer verilmiş⁴, düzenleme boşluğunun bulunmasının “*hukukî güvenlik*” nedeniyle idare adına dar yorumlanması gerektiği ve sıra zorunluluğu gerektirdiğine vurgu yapılmıştır.

II. LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU ALACAKLARININ TAHSİLİNDE SORUMLULUK REJİMİ

Limited şirket, Türk Ticaret Kanunu’nun 573’üncü maddesine göre *bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan şirkettir*. Bunun yanı sıra düzenlendiği yer itibarıyla limited şirket, sermaye şirketleri içerisinde yer alan bir şirket türüdür. Ortakların şirket borçlarından şahsi malvarlığı ile bir sorumluluğu olmayıp sermaye paylarını ödemekle sorumludur⁵. Limited şirketlerin doğuşu ve gelişiminde en önemli özellik de ortakların (bu) sınırlı sorumluluğudur. Serbest piyasa açısından bu husus, şirket türündeki tercihi öne çıkarsa da kamu alacakları söz konusu duruma istisna oluşturmaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 35’inci maddesine göre, kamu alacaklarının tahsilinde, sermaye paylarıyla sınırlı olarak “*doğrudan*” sorumluluk esası benimsenmektedir. Münhasıran limited şirket ortaklarına ilişkin olan bu kanunî düzenleme, diğer şirketler bakımından uygulama alanı bulmamakta; düzenleme ile kamu alacağına bir ayrıcalık

⁴ Kararı müteakip verilmiş Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı bulunmakta olup “20/06/2019 tarihli ve 30807 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun 11/12/2018 tarih ve E:2013/1, K:2018/1 Sayılı kararında limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ve 6183 Sayılı Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da, kanunî temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanunî temsilcinin takibinin gerekli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.” denilerek içtihatları birleştirme kurulu kararına gönderme yapılmıştır. Dş. VDDK 18.09.2019 gün ve E.2019/243, K.2019/635 (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.03.2020). Ayrıca içtihatları birleştirme kurulu kararı öncesi aksi görüşte olan Danıştay 9. Dairesi de 27.02.2020 gün ve E.2017/3665, K.2020/1300 sayılı kararı ile içtihatları birleştirme kurulu kararına gönderme yapmıştır (www.lexpera.com.tr), (E.T. 01.05.2020).

⁵ **Altay**, Soner: “Limited Şirket Ortaklarından Ek Ödeme Talebinde Bulunmanın Koşulları”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 13, S. 152, 2017 (Ek Ödeme), s. 1958-1959.

tanınmış olmaktadır⁶. Bunun uzantısı olarak, limited şirket ortağının sermaye borcunu ödemesine rağmen sermayenin sonradan yok olması dahi, hissesi oranındaki “doğrudan” sorumluluğuna engel olmamakta; hissesi oranında, şahsî malvarlığı ile kamu alacağından sorumluluk devam etmektedir. Ancak söz konusu sorumluluk rejimi, şirketten “*tahsil edilememe*” veya “*tahsil edilemeyeceği anlaşılmama*” şartının gerçekleşmesi halinde doğmaktadır.

Kamu alacaklarındaki ortakların sorumluluğuna ilişkin ayrıcalıklı düzenleme dışında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un mükerrer 35’inci maddesi, kanunî temsilcilerin sorumluluğu konusunda da kamu alacaklarına ayrıcalık tanınmakta, “*şahsî sorumluluk*” esası getirilmektedir. Ortakların “doğrudan” sorumluluk esasına benzer bir sorumluluk rejimi burada da kendini göstermekte, şirketten “*tahsil edilememe*” veya “*tahsil edilemeyeceği anlaşılmama*” şartının gerçekleşmesi halinde sorumluluk söz konusu olmaktadır⁷. Buna göre kamu alacağının (asıl) mükelleften istenilmedikçe (vergi) sorumlu(sun)dan istenilmesi mümkün olmayacağından⁸, ön koşul niteliğinde olan bu husus çerçevesinde, asıl kamu borçlusunun malvarlığından kamu alacağının tahsili için şekli ve maddi yolların tüketilmesi gerekmektedir⁹.

⁶ **Kaya**, İlknur: “Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak 2020, (s. 133-157), s. 134.

⁷ “Davacıdan ödeme emri ile tahsili cihetine gidilen kamu alacağının usulüne uygun olarak kesinleşip kesinleşmediği ve asıl kamu alacağının borçlu şirketten tahsilinin olanaksız hale gelip gelmediği yönünde yapılacak bir inceleme ve değerlendirme üzerine Vergi Mahkemesince davacının hisse oranı ve vergilendirme dönemi dikkate alınarak yeniden bir karar verilmek üzere vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”, (Dş. VDDK. 18.09.2019 gün ve E.2019/8, K.2019/587. (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.03.2020).

⁸ Vergi hukukunda “*sorumluluğun feriliği*” olarak adlandırılan söz konusu ilkeye göre, vergi borcunun öncelikle asıl borçlu olan mükelleften talep edilmesini, ondan sonra vergi sorumlusundan istenilmesi mümkündür. Diğer bir ifade ile vergi borcunun asıl yükümlüden talep edilmedikçe vergi sorumlusuna başvurulmaması, sorumluluğun feriliği ilkesini oluşturur. Bkz. **Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami/**Göker**, Cenker: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 28. Bası, Ankara, 2019, s. 88; **Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014 (Genel Vergi), s. 236; **Saban**, Nihal: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019, s. 118. “Fer’i Vergi Borçlusu Durumundakilerin Sorumluluğu Halleri” başlığı altında inceleme için bkz. ve krş. **Gerçek**, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193 (Vergi Sorumlusu), s. 170.

⁹ **Taşkan**, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019. s. 130. Krş. **Çelik**, Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku),

Tahsile ilişkin sorumluluk rejimindeki paralellik, sorumluluğun sebebi ve rücu imkânı yönünden farklılık göstermekte, söz konusu farklılık Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesinden kaynaklanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca, kanunî temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları hâlde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulmaktadır¹⁰. Sorumluluğun sınırının tespit edilmesinde ve rücu ilişkisinde, kanunî temsilcisinin (vergisel) ödev(ler)in yerine getirilmemesi halinde bir kusuru olmadığını ispat etmesi¹¹, aksi halde, yani, ödevlerin yerine geti-

3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 113. Söz konusu tüketimden kasıt, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan "Cebren Tahsil" başlığını taşıyan Birinci Bölümdeki cebren tahsil ve takip esaslarının uygulanması gerekir. Dolayısıyla ödeme müddeti içinde ödenmeyen kamu alacağının tahsil dairesince cebren tahsil edilmesi; cebren tahsilin, kamu borçlusu tahsil dairesine teminat göstermiş ise teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi yollarından biri ya da birden çoğunun tatbik edilme zorunluluğudur. Dolayısıyla öncelikle şirketin borca yeter malvarlığı olup olmadığına yönelik olarak şirket hakkında cebren tahsil sürecine yönelik işlemler yapmaksızın kanunî temsilci veya şirket ortağının sorumluluğu yoluna gidilmesi, hukuka aykırılık taşımaktadır. "Gerek Vergi Usul Kanununun 10.maddesi ve gerekse 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi uyarınca kanunî temsilcilerin veya ortağın sorumlu tutulabilmesi için, öncelikle vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden aranmasının ve şirket varlığının borcu karşılamadığının, tahsil imkanı kalmadığının saptanmış olması gerekeceği, olayda ise mahkemelerinin Ara Kararı ile vergi dairesi müdürlüğünden şirket tüzel kişiliği hakkında herhangi bir takip işlemine başvurulup vurulmadığının, takibin sonuçsuz kalma nedenlerinin, şirket varlığının borca yetip yetmediği hususunda bir tesbit yapıp yapılmadığının sorulmuş olmasına ve tesbit yapılmış ise belgelerinin istenmiş bulunmasına karşın, buna ilişkin bir belgenin ibraz edilmediğinin Danıştay kararıyla da kabul edildiği, bu durumda kanunî temsilci olmadığı saptansa bile tüzel kişi hakkında yapılan takibat menfî yönde sonuçlanmadan 6183 sayılı Kanunun 35.maddesi uyarınca da ödeme emri düzenlenmeyeceği gerekçesiyle Kararlarında ısrar edilmesi yolunda verilen kararın bozulması isteminden ibarettir.", (Dş. VDDK, 30.01.1987 gün ve E.1986/24, K.1987/2), (www.lexpera.com.tr), (T.T. 01.03.2020). Ayrıca bkz. Dş. VDDK, 29.05.2013 gün ve E.2011/573, K.2013/204, (www.lexpera.com.tr), (T.T. 01.03.2020).

¹⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi irdelendiğinde, kanunî temsilcilerin kamu borçlarından; şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılması, kanunî temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemiş olması, kusurlarıyla limited şirkete ilişkin ödevlerin yerine getirilmemiş olması, tahsil edilememe ile ödevin yerine getirilmemesi arasında uygun illiyet bağı olması şeklindeki dört unsurun birarada bulunması halinde sorumlu olduğu kabul edilmektedir.

¹¹ Bkz. ve krş. **Barlass**, İrfan: Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006, s. 172, 173. "Bu madde uyarınca yönetim kurulu üyelerinin kanunî temsilci sıfatıyla takip edilebil-

rilmemesinin kasıt ve ihmal sonucunda olmadığına veya kendi fiilleriyle yükümlülüğünün yerine getirilmemesi olgusu arasında nedensellik bağı bulunması durumları da dikkate alınacaktır. Yine kanunî temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları hâlde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanunî temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkân tanınmamıştır.

Yukarıda bahsedilen ayırım ve olası hukukî sorunlar, limited şirket ortağı ile kanunî temsilcisinin ayrı kişiler olması halinde geçerlidir. Türk Ticaret Kanunu'nun 623'üncü maddesine göre; *şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir.* Limited şirketlerde kanunî temsilci olan müdür ile ortağın farklı olması halinde kamu alacağından sorumlulukta sıra önemli hale gelmekte, ortaklık ve vekalet sözleşmesinin nitelikleri kamu alacaklarının tahsili bakımından farklı addedilmemektedir. Oysa, kanundan doğan ve vergi sorumluluğu statüsü ile hükme bağlanan kanunî temsilcilikteki ferî sorumluluk karşısında, şirket ortağının kamu alacakları bakımından aynı sorumluluk rejimine tâbi kılınmasına rağmen vergi sorumlusu sıfatı bulunmamaktadır¹². Buna karşılık şirket ortağının kamu alacaklarından sorumluluğu limited şirkete karşı taahhüt ettiği veya ödediği sermaye borcundan bağımsız¹³, kanundan kaynaklı, kusursuz, ferî ve tahsilat muhataplığı içerikli sermaye payı ile sınırlı olarak bir sorumluluk rejimidir¹⁴; teknik anlamda vergi sorumluluğu niteliği bulunmamakta ve buna ilişkin bir düzenleme yer almamaktadır. Dolayısıyla bir kavram bulma düşüncesiyle, şirket ortaklarının sorumluluğunun tahsilat aşamasında ortaya çıkması nedeniyle "*tahsilat muhataplığı sorumluluğu*" kavramı öne çıkarılmıştır; "*tahsil muhatabı veya*

meleri için sadece yönetim kurulu üyesi olmaları yeterli bulunmamakta, aynı zamanda bu kişilerin görevde buldukları sırada tüzel kişiliği fiilen temsil yetkisine ve tüzel kişiliğe ait vergi borcunun da ödeme iktidarına sahip olmaları, ayrıca vergi borcunun ödenmemesi fiili ile bunların tutumu arasında nedensellik bağı bulunması gerekmektedir." Dş. 3.D. 13.11.2000 gün ve E.1999/4600, K.2000/3832, (www.legalbank.net) (E.T. 01.03.2020). Krş. **Kaya**, s. 145.

¹² **Yaralı**, Levent: Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu: Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, (Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu), s. 242.

¹³ **Pulaşlı**, Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt III, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 2825.

¹⁴ **Gerçek**, Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011 (Takip ve Tahsil Hukuku), s. 51.

sorumlusu” kavramı önerilmiştir¹⁵. Sadece bu arayış bile, statüsel farklılık nedeniyle Danıştay İçtihadı birleştirme Kararı’nın, konuyu tüm yönleriyle kavramayan bir karar olduğunu göstermektedir. Zira vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesinden vergi dairesine karşı muhatap olan/kanun gereği tutulan kişi ile¹⁶ (vergisel ödevlerin yerime getirilmesi bakımından) hiçbir şekilde vergi dairesine muhatap olmayan kişinin tahsilat bakımından aynı sorumluluk rejimine tâbi tutulması kabul edilebilir nitelik taşımamaktadır. Kaldı ki; Vergi Usul Kanunu’nun şirket kanunî temsilcileri için düzenlediği sorumluluğun kusura dayalı bir sorumluluk, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan ortak ve kanunî temsilci sorumluluğunun kusursuz sorumluluk niteliği de gözetildiğinde¹⁷, statüsel farklılık ile birlikte sorumluluğun niteliği bakımından da farklılaştırma yoluna gidilmesi zorunluluğunu gerektirmektedir. Yine sorumluluğun zamansal sınırı açısından bakıldığında da, kanunî temsilcinin sorumluluğu, kanunî temsilcilik sıfatının kazanılması ile başlayıp sona ermesi ile ortadan kalkmaktadır; arada kalan, sıfatın taşınmadığı dönem için kanunî temsilcinin sorumluluğu bulunmaktadır. Buna karşılık limited şirket ortakları ile ortak olduğu süre içerisinde doğan kamu alacaklarından ferî nitelikte bir sorumluluğa sahip olmakla birlikte pay devri gerçekleşse dahi ortak, devirden önce şirket ortaklığı bulunan döneme ilişkin sorumlu olmaya devam etmektedir. Devralan ortak ise, kanun gereği devirden önceki borçlardan da sorumludur; ağırlaştırılmış bir rejim söz konusudur. Bu yönüyle bakıldığında da sorumluluğun sınırı bakımından var olan farklılığın, ölçülülük ilkesi bağlamında değerlendirilmesiyle hükme bağlanması gereken sorunun, yargı organı marifetiyle müteselsil sorumluluk rejimine bağlanması suretiyle sonuca vardırılması, söz konusu nitelendirme ve eş değerlendirme farklılığı ile müteselsil sorumluluk ve rücu hükümleri-

¹⁵ **Çetin**, Rızkullah: “Limited Şirketin Kamu Borçlarından Kanunî Temsilcilerin ve Ortakların Sorumlulukları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C.8, S.89, 2012, s. (197-205), s. 202; **Altaş**, Soner: *Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanunî Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, (Vergisel Sorumluluk), s. 202.

¹⁶ **Kaneti**, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut: *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 81; **Arslan**, Erdoğan: “Limited Şirket Vergi Borçlarından Ortakların Ödeme Sorumluluğu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 39, Sayı 459, 2019, (s. 80-99), s. 86. Krş. **Oktar**, S. Ateş; *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2018, s. 77.

¹⁷ Bkz. **Candan**, Turgut: *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, Dördüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018 (Kanun), s.179. Krş. **Çelik**, s. 113; **Yaralı**, Levent: “Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu”, *Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar*, (Editor: Billur Yaltı), Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2013, (Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu), s. 202.

nin uygulanması yönünde, aşağıda ifade edildiği üzere, hukukî sorunların ve uyumsuzlukların doğmasına sebep olacaktır. İçtihadî Birleştirme Kararı'nda tüm bu hususlar gözardı edilmiş; bir anlamda sermaye sahibi ile vekil, kanun koyucu tarafından öngörülmeleyen bir sorumluluk rejiminin, sıra yönüyle muhatabı haline getirilmiştir. Kanun koyucunun limited şirket ortaklarının ve kanunî temsilcilerinin sorumluluğunun farklı kanunî düzenlemeler ile farklı usul ve esaslara tâbi tutmuş olması bile sıra düzenlemesi yapmaktan kaçındığını ve kanun boşluğu bıraktığını göstermekteyken yargının boşluk doldurma yetkisinin sınırlarının da sorgulanmasının gerektiren İçtihadî Birleştirme Kararı ile düzenleme yokluğu gerekçesi ile fonksiyon gaspı niteliğine varacak bir düzenleme ve sorumluluk rejimi ihdas edilmiştir.

III. DANIŞTAY İÇTİHATLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI İLE TESİS EDİLEN SORUMLULUK REJİMİ

A. Kararın Eleştirisi

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nın da özünü oluşturan konu, limited şirketin kamu borçlarından dolayı kanunî temsilci ve şirket ortaklarının takibinde bir sıra olup olmadığıdır. Bu noktada yol gösterici olacak ilk husus, kanunî düzenlemelerde sorumluluğa atfedilen anlamdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 35'inci ve mükerrer 35'inci maddeleri, kanunî temsilci ve ortak arasındaki bir sıralama öngörmemiştir. Her iki kanunda yer alan düzenlemenin ortak noktası, sorumluluğun ferî ve talî olduğu noktasındadır. Ancak bir öncelik ve sonralık düzenlemesi içermemektedir. Bu anlamda sorumlulukta öncelik ve sonralık sırası içermeyen kanunî düzenlemelerin yorumu ve sorumluluğun nitelikleri sorunun tespiti ve değerlendirmelerin temelini oluşturacaktır. Bu noktada kanunî temsilci için öngörülen kusur sorumluluğu temeline dayalı şirket kamu borcu oranında sorumlu, ferî ve talî bir sorumluluk ile kusursuz, ortak olmadan kaynaklı, sermaye payı ile sınırlı ferî ve talî bir sorumluluk bulunmaktadır¹⁸. Dolayısıyla her iki sorumluluk da birbirinden farklı ve bağımsızdır.

İkinci husus, kanun koyucunun, kanunî temsilci yönünden iki farklı kanunî düzenleme ihdas ederek, tahsil açısından, bir nev'i özel kanun –

¹⁸ Bkz. Bumin **Doğrusöz**, “Akli Olan Limitet Şirkete Ortak Olmaz”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/akli-olan-limitet-sirkete-ortak-olmaz/448494>, (Erişim Tarihi, 30.06.2019). Krş. **Oktar**, s. 83. Ayrıca bkz. **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 131.

genel kanun ilişkisi oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu, 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası ile kamu alacaklarının tahsilini genel hatlarıyla düzenleyen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre düzenleme ihdas ederek, kapsamı belirlemiştir¹⁹. Vergi Usul Kanunu, kapsamındaki vergi ve vergiye bağlı alacaklar; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun diğer kamu alacakları bakımından uygulama alanı bulacaktır²⁰.

Yukarıda belirtilen iki husus, kanun koyucunun açık ve kapsamı çizerek, ortak ve kanunî temsilci sorumluluk ve takibine ilişkin esasları belirlediğini, bunun dışında, takip ve tahsilde sıra gibi hususları düzenlemeyi tercih etmediğini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla buradaki kanun boşluğunun niteliği itibariyle açık bir kanunî düzenleme olmaksızın sıraya tâbî tutma/tutulma şeklinde bir tercihe konu edinmeye, yargı kararıyla bile olsa, uygun olmadığı düşünülmektedir. Kaldı ki, İçtihadı Birleştirme Kararı'nın (aynen) esas aldığı Tahsilat Genel Tebliği'nin "IX. Kanunî Temsilcilerin Sorumluluğu" başlıklı bölümünün 10'uncü maddesinde;

"6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanunî temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanunî temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir"

şeklindeki idarî yorum²¹ da, idarenin kanunîliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Zira idare hukukunda aslölan, idarenin yetkilerini kullanırken ve yorum yaparken, dayanağını oluşturacak kanunî düzenlemenin varlığıdır. Kanunî düzenleme yokluğu idareye serbesti tanıyacak şekilde yorumlanmamalıdır. Aksi durum kazuistik düzenlemeyi zorunlu kılan kamu hukukunda,

¹⁹ "Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği için vergi ve buna bağılı alacaklarda 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Nitekim Yasanın gerekçesinde de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine atıfta bulunulup, 35 inci maddenin diğer kamu alacakları için getirildiği belirtilerek paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiştir. Bu durumda vergi ve buna bağılı alacaklarda kanunî temsilcilerin takibi için 213 sayılı Yasanın 10 uncu maddesinin uygulanacağı, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin ancak diğer kamu alacakları için uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır." Dş. VDDGK 13.06.2003 gün ve E.2002/611, K.2003/320, (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.03.2020).

²⁰ **Candan**, Kanun, s. 187.

²¹ **Yerlikaya**, Gökhan Kürşat: Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 248.

kanun koyucunun düzenlemediği her konuda idare geniş serbesti tanır ki, kanunilik ilkesinin terkedilmesi ile “*kararilik*²²” ilkesinin benimsendiği dönemin başlamasına sebebiyet verir.

Doktrinde, şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarının tahsili için öncelikle kanunî temsilcinin sorumluluğu yoluna gidilmesi; kanunî temsilciden de tahsil edilememesi halinde şirket ortaklarının sorumluluğunun işletilmesi gerektiği ileri sürülmektedir²³. Bu konuda öncelikle limited şirketi malvarlığından kamu alacağının takip ve tahsil edilmesi, kısmen veya tamamen tahsil edilemezse kanunî temsilciden talep ve tahsil edilmesi, yine de tahsil edilemezse hissesi oranında ortaklardan talep ve tahsil edilmesi²⁴; Vergi Usul Kanunu’nun 10’uncu maddesi gereğince kanunî temsilcinin sorumluluğu yoluna gidilmesini; şirketi yöneten ve idare eden, şirket adına ödeme yapması gereken kanunî temsilcinin so-

²² “... kamu maliyesi ve özellikle vergi alanının dinamik yapısı, bu alanın Bakanlar Kurulu ve/ya da Maliye Bakanlığı Kararnameleri ile düzenlenir ve yönlendirilir hale gelmesi, Vergilerin Kararılığı İlkesi olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle, vergilendirme yetkisinin kullanılması bakımından, keyfilikten kanuniliğe; kanunilikten kararılığa geçildiği yönünde bir tesbitin yapılması mümkündür.”, (**Karakoç**, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014), s. 1259-1308 (Anayasal Vergilendirme İlkeleri), s. 248).

²³ Bu durumun “Üçüncü Derecede Fer’i Vergi Borçlularının Sorumluluğu Halleri” olarak nitelendirilmesi için bkz. **Gerçek**, Vergi Sorumlusu, s. 175. **Kızılot**, Şükrü/Şenyüz, Doğan/Taş, Metin/Dönmez, Recai: Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 201; **Yılmaz**, Kazım: Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, CeKa Yayınları, Ankara 2006, s. 427-428; **Taşkan**, s. 134. Aksi yönde **Coşkun**, Mahmut: Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara 2016, s. 356; **Deniz**, Muzaffer: Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 42; **Oğuz**, Sefer: “Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM’nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi” İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. 2, 2017, (s. 371-394), s. 388. Ortağa doğrudan ödeme emri gönderilmesini eleştiren bir görüş için bkz., **Üstün**, Ümit Süleyman/**Deniz**, Muzaffer: “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları ve İtiraz Hakları”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 14, S. 161, 2018, (s. 1505-1528), s. 1512, 1513. Yargısal yorum yönüyle farklıların olduğu yönünde bkz. **Ayaz**, Eslem: “Limited Şirketlerde Tahsil Edilemeyen Kamu Alacağından Kanunî Temsilci ve Ortakların Sorumluluklarının Takip Sırası”, Yaklaşım Dergisi, S. 218, Mayıs 2011, s. 284-286 (Takip Sırası), s.286; **Ayaz**, Eslem: Limited Şirketlerde Kanunî Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2015 (Sorumluluk), s. 127.

²⁴ **Karakoç**, Yusuf: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016 (Kamu İcra), s. 135; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 668. Aynı yönde **Altaş**, Vergisel Sorumluluk, s. 206 vd.

rumluluğun öncelikle uygulanması²⁵ gerektiği; konuya ilişkin kanunî düzenleme yapılması gerekliliğini de ifade edilmektedir²⁶. Belirtilen görüşlere rağmen aksi yönde hüküm kuran İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararının vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanunî temsilcinin daha az özen göstermesine yol açacağı da dikkate alınarak²⁷ en kısa zamanda karardan dönülerek Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun bir kararında belirtildiği üzere;

“vergi mahkemesinin kararı, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın, **bu ödevleri yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin takip edilmesi gerektiği ve şayet kanunî temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse ancak, bu aşamada ortağın takip edilmesinin mümkün olduğu**”

şeklindeki gerekçeyle içtihat birliği sağlanacak şekilde içtihat oluşturulmalı²⁸; sonrasında ise nihaî çözüme kavuşturulmak üzere, kanun koyucunun iradesinin ortaya konulması gerekmektedir.

B. Rücû Sorunu

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı sonrası ortaya çıkan sıra sorunu, ortak ve kanunî temsilci ayrılığı hallerinde, beraberinde bir rücû ilişkisi kurulmasını zorunlu kılmakta ve söz konusu rücû ilişkisine yönelik hukuki sorunları ortaya çıkarmaktadır.

Mevzuatta izin ve yetki verilen rücû ilişkisinin kapsamı bakımından, kanunî temsilcinin tüzel kişiliğe rücû edebileceği kalemlerin neler olacağının belirleneceği bir hukukî süreç işletilecektir. Zira kapsam açısından, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki rücû ilişkisinin kapsamı ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamındaki rücû ilişkisinin kapsamının birbirinden farklı olacağı; Vergi Usul Kanunu'nun lafzı gereği, kanuni temsilcilerin sadece vergilerin rücû alacağına konu edilebileceği; buna karşılık, vergiye bağlı alacaklar olan gecikme faizi gibi ferî alacakların rücû alacağına konu edilemeyeceği ileri sürülmektedir²⁹. Oysa söz konusu görüş, ferî

²⁵ Aynı yönde bkz. **Gerçek**, Takip ve Tahsil Hukuku, s. 43.

²⁶ **Ayaz**, Takip Sırası, s. 286.

²⁷ **Köroğlu**, Ömer Alper: Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanunî Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 71.

²⁸ Dş. VDDK 30.04.2014 gün ve E.2014/144, K.2017/1488, (www.kazanci.com.tr), (E.T. 01.03.2020).

²⁹ **Candan**, Turgut: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006 (Kanuni Temsilci), s. 138.

alacakları da “*vergi alacağı*” kapsamında gören Danıştay içtihadı da dikkate alınarak diğer yorum yöntemlerini de içerecek şekilde yapılacak yorum karşısında kabul görmemektedir. Zira Danıştay söz konusu içtihadında bu hususa vurgu yaparak;

“... gecikme zammı bir tür vergi alacağı şeklinde düşünölmek gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği gözönünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer.”

demek suretiyle kapsamı geniş yorumlamıştır³⁰. Kaldı ki belirtilen görüş, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki rüçü ilişkisi bakımından bir sınırlama olduğunu ileri sürerken, kusur ve illiyet bağlantısı vurgusu yapmaktadır³¹. Oysa kusur sorumluluğunda, kusurun olmadığı yerde sorumluluğunda olmayacağı yönündeki tabî sonuç, ferî alacakları da içerecek şekilde yorumlanmalıdır. Burada, doktrindeki belirtildiği gibi “*kanun yapımındaki özensizlik*” olarak da nitelendirilebilecek³² bu durumda kanun koyucu tarafından bırakılan bilinçsiz bir boşluk bulunduğu kabul edilerek değerlendirme yapılmalıdır.

Rüçü konusunda bir diğer hukukî sorun, kanunî temsilcinin rüçü alacağının muhatabı olarak şirket ortağının görülmesi konusudur. Zira kanuni temsilcilerinin kamu alacağının muhatabı olarak kabul edilmesinin temelinde, sermaye şirketinde tahsil olanaksızlığı bulunması yattığından, kamu alacaklısının tahsil işleminden sonuç alamadığı muhatap tüzel kişiden kanunî temsilcinin sonuç almasının beklenmesi akla ve hayatın olağan akışına uygun düşmemektedir. Mali mevzuat ile genel kabul gören muhasebe ilke ve esasları karşısında, şirket tüzel kişiliğinin kamu alacağının tahsilini, kasten ve hukuka uygun şekilde olanaksız kılmak mümkün olmayacağından, tüzel kişiliğe rüçü etmeye yönelik mevzuat hükümlerinin uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Bunun yerine ortaklara rüçü olanağı düşünölmelidir. Zira bu konuda tüzel kişiliğin borcunu ödeyen kanuni temsilciden, tüzel kişiliğin bu durumundan yarar sağlayan sermaye ve hak sahibi ortaktan rüçü edemeyecek olması akla ve hukuk mantığına uygun düşmemektedir. Bu konuda mevzuatta düzenleme bulunmaması ya da genel hükümler ile Borçlar Hukuku’nun temel ilke ve esaslarının bu konuda, tüm unsurlarıyla uygun bir müesseseye yer ver(e)memesi, niteliğine uygun düştüğü ölçüde borç ilişkisi-

³⁰ Dş. VDDK 29.11.1991 gün ve E.1991/305, K.1991/128, (Candan, Kanunî Temsilci, s. 138, dn. 160).

³¹ Candan, Kanunî Temsilci, s. 137, 138.

³² Bahçeci, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 149.

lerine uygulanan diğer müesseselerin, uygunluk yönüyle tartışılmasına engel oluşturulmamalıdır. Bu nedenle bu konuya ilişkin bir hüküm varlığına duyulacak ihtiyaç, İçtihadı birleştirme Kararı sonrası kendini hissettirecektir.

SONUÇ

Limited şirket ortak ve kanunî temsilcileri, kamu alacaklarının tahsili noktasında şirket malvarlığından tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından dolayı mevzuat gereği sorumludur; alacaklı kamu idaresi, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı gereği, takip ve tahsilde sıra gözetilmeksizin tahsil işlemlerini yürütebilecektir. Ancak hukukî temelleri ihmal edilerek verilen karar, sadece görüş birliği sağlama amacına hizmet etmekte ve fakat birçok sorunu beraberinde getirebilecek bir nitelik taşımaktadır. Zira karşı oylar incelendiğinde; yorum yöntemleri, özel kanun-genel kanun ilişkisi, sorumluluğun niteliği ve kanunilik ilkesi ihmal edilerek sonuca varıldığı görülmektedir. Bu nedenle Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nın aksine, Dokuzuncu Daire'nin tüzel kişilikten tahsil edilememe/edilemeyeceğinin anlaşılması sonrası kanunî temsilcinin sorumluluğu yoluna gidilebileceği yönündeki içtihadın, karşı oyda yer alan;

“limited şirketlerde vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, kanunî temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden doğrudan ortak veya ortakların sorumluluğuna ya da hem kanunî temsilcinin hem de ortak veya ortakların sorumluluğuna gidilmesine imkan tanıyan seçimlik bir hak olduğunu söylemek ya da öncelik sonralık ilişkisi olmadığını iddia etmek anılan hukuk ilkelerinin ihlali anlamına gelecektir.”

şeklindeki gerekçe de dikkate alınarak müesseseyi tüm unsurlarıyla karşılayarak sorunları çözen bir nitelik taşıdığı düşünülmektedir³³.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı sonrası oluşacak hukukî sorunların özellikle rücu noktasında toplanacağı dikkate alındığında; rücu alacağının takip ve tahsil esaslarına yönelik açık düzenleme bulunmaması, genel hükümlerin müteselsil sorumluluk müessesesinin işin niteliği ile

³³ Bkz. ve krş. **Altay**, Soner: “Limited Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarına İlişkin Kanunî Temsilciler İle Ortaklar Arasındaki Öncelik Sıralamasında Son Nokta”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 15, S. 177, 2019 (Vergi Borçlarına İlişkin Son Nokta), s. 1972; **Kaya**, s. 151 vd. Krş. **Koruk**, Alperen Asım: “Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kamu Borçlarından Sorumluluk”, *Banka ve Finans Hukuku Dergisi*, S. 25, C. 7, 2018, (s. 55-80), s. 78.

uyumlu olmayan düzenlemelerinin rüçû alacağıın kapsamını belirleme konusunda yetersiz kalması, kanunî temsilciden yapılacak tahsilatın ortağa rüçû edilmesine yönelik hukukî düzenleme yokluğu ile yerleşik ve yeterli yargı kararı bulunmaması Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nın sorun çözen değil doğuran nitelikte ve içerikte bir karara imza attığını göstermektedir. Belirtilen hukukî sorunların yaşanmaması adına kanunî düzenlemeler yapılması zarurî olmakla birlikte karşı oy gerekçeleri dikkate alınarak yeni bir içtihatla bulunulması gerektiği/gerekeceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Altaş**, Soner: Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanunî Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, (Vergisel Sorumluluk).
- Altaş**, Soner: “Limited Şirket Ortaklarından Ek Ödeme Talebinde Bulunmanın Koşulları”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 13, S. 152, 2017 (Ek Ödeme).
- Altaş**, Soner: “Limited Şirketin Ödenmeyen Vergi Borçlarına İlişkin Kanunî Temsilciler İle Ortaklar Arasındaki Öncelik Sıralamasında Son Nokta”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 15, S. 177, 2019 (Vergi Borçlarına İlişkin Son Nokta).
- Arslan**, Erdoğan: “Limited Şirket Vergi Borçlarından Ortakların Ödeme Sorumluluğu”, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 39, Sayı 459, 2019, s. 80-99.
- Ayaz**, Eslem: Limited Şirketlerde Kanunî Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2015 (Sorumluluk).
- Ayaz**, Eslem: “Limited Şirketlerde Tahsil Edilemeyen Kamu Alacağından Kanunî Temsilci ve Ortakların Sorumluluklarının Takip Sırası”, Yaklaşım Dergisi, S. 218, Mayıs 2011, s. 284-286 (Takip Sırası).
- Barlass**, İrfan: Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006.
- Bahçeci**, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Candan**, Turgut: Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Dördüncü Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2018 (Kanun).
- Candan**, Turgut: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006 (Kanuni Temsilci).
- Coşkun**, Mahmut: Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayıncılık, Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara 2016.
- Çelik**, Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku), 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018.

- Çetin**, Rızkullah: “Limited Şirketin Kamu Borçlarından Kanunî Temsilcilerin ve Ortakların Sorumlulukları”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 8, S. 89, 2012, s. 197-205.
- Deniz**, Muzaffer: Kanunî Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Doğrusöz**, Bumin: “Akli Olan Limitet Şirkete Ortak Olmaz”, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/akli-olan-limitet-sirkete-ortak-olmaz/448494> (Erişim Tarihi, 30.06.2019).
- Gerçek**, Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2011 (Takip ve Tahsil Hukuku).
- Gerçek**, Adnan: “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193 (Vergi Sorumlusu).
- Kaneti**, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkçı**, Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.
- Karakoç**, Yusuf: “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel S., 2013, s. 1259-1308 (Basım Yılı: 2014), s. 1259-1308 (Anayasal Vergilendirme İlkeleri).
- Karakoç**, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 7. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2014 (Genel Vergi).
- Karakoç**, Yusuf: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2016 (Kamu İcra).
- Kaya**, İlknur: “Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme”, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, Ocak 2020, s. 133-157.
- Kızılot**, Şükrü/**Şenyüz**, Doğan/**Taş**, Metin/**Dönmez**, Recai: Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Koruk**, Alperen Asım: “Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kamu Borçlarından Sorumluluk”, Banka ve Finans Hukuku Dergisi, S. 25, C. 7, 2018, s. 55-80.
- Köroğlu**, Ömer Alper: Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanunî Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

- Oğuz**, Sefer: “Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM’nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi” İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, S. 2, 2017, s. 371-394.
- Okta**r, S. Ateş; Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2018.
- Öncel**, Mualla/**Kumru**lu, Ahmet/**Çağ**an, Nami/**Gö**ker, Cenker: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 28. Bası, Ankara, 2019.
- Pula**şlı, Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt III, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.
- Saba**n, Nihal: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019.
- Taş**kan, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.
- Üstün**, Ümit Süleyman/**Deniz**, Muzaffer: “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarına İlişkin Sorumlulukları ve İtiraz Hakları”, Legal Mali Hukuk Dergisi, C. 14, S. 161, 2018, s. 1505-1528.
- Yara**lı, Levent: Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu: Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, (Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu).
- Yara**lı, Levent: “Anonim Şirketin Vergi Borçlarından Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu”, Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, (Editor: Billur Yaltı), Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2013, (Yönetim Kurulu Üyelerinin Sorumluluğu).
- Yerlikaya**, Gökhan Kürşat: Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012.
- Yılmaz**, Kazım: Kamu (Amme) Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yasa, Ce-Ka Yayınları, Ankara 2006.