

LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU ALACAĞINA İLİŞKİN SORUMLULUKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Tamer BUDAK*

Dr. Selami ER**

ÖZET

Kamu alacakları korunması ve tahsil edilme aşamasında diğer alacaklara göre farklı mevzuat ve uygulamalara tabi önemli alacaklardandır. Ancak kamu alacaklarını güvence altına almak adına hukuka egemen olan ilkeleri ihmal edecek yasal düzenlemeler yapılamaz. Bir kamu alacağı türü olan vergi alacakları için de durum aynıdır. Vergi mükellefi olan kişilerden birisi de sermaye şirketi olan limited şirketlerdir. Yasal düzenlemelerin aynı hukuksal durumda olanlara aynı şekilde uygulanacak şekilde yapılması esastır. Ancak kamu alacağının korunması için limited şirkete ve ortaklarına ve mirasçılara yönelik yapılan yasal düzenlemeler anayasal bağlamda yeni sorunların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kamu Alacağı, Vergi Alacağı, Limited Şirket Ortakları, Mirasçılar, Sorumluluk, Anayasal İlkeler.

AN EVALUATION OF RESPONSIBILITY OF THE SHAREHOLDERS OF LIMITED COMPANY RELATED TO THE PUBLIC CLAIMS

ABSTRACT

Public claims are important receivables that are subject to different regulations and procedures in terms of protection and collection in terms

* İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi,

** Anayasa Mahkemesi Raportörü,

of other receivables. On the other hand regulations contrary to legal doctrine can't be enacted in the name of securing public claims. This holds for taxes which is a type of public claim. One type of taxpayers are limited corporations which is a type of stock corporation. The basic principle is that regulations have to be enacted in a manner that applies to everyone in the same legal situation. However, legislation on protection of public claims as it applies to limited corporations, their stockholders and their inheritors have caused new problems in terms of constitutional law.

Keywords: Public Claims, Tax Claims, Shareholders of Limited Company, Heirs, Responsibility, Principals of Constitution.

1. GİRİŞ

Kamu alacağı 21/07/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da tanımlanarak, bu alacağın tahsiline ve korunmasına yönelik kurumlar oluşturulmuştur. Asli kamu alacaklarından olan vergi alacağı esas olarak, asıl borçlusundan talep edilmektedir. Vergi borçlusu, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir. Ancak, vergi veya kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla çeşitli kanunlarda sorumluluk kurumu getirilmiştir. Böylece asıl borçludan tahsil edilemeyen/tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları fer'i nitelikteki sorumlulardan tahsil edilmektedir. Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay kendi bünyesinde gerçekleşmediği halde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek, vergiyi kendi malvarlığından ödeyen kişiler fer'i vergi borçlusu olarak tanımlanmaktadır. Türk hukuk sistemi içerisinde yer alan limited şirketler ve anonim şirketlerin ortak özelliği, her ikisinin de sermaye şirketi olması ve ortakların sorumluluğu taahhüt ettikleri sermaye payını ödemeleri olarak belirlenmiştir. Bu nedenle 1998 yılına kadar gerek limited şirket gerekse anonim şirket ortaklarının şirket tüzel kişiliğinden talep edilen özel ve kamu borçları karşısında sorumlulukları eşit düzeyde iken, gerek 1998 yılında gerekse 2008 yılında yapılan yasal düzenlemeler neticesinde farklı durumlar ortaya çıkmıştır. Yapılan düzenlemeler bir problemin ortaya çıkmasına neden olmuştur ki bu çalışmada bu sorun

üzerinde durulmaktadır. Kamu alacaklarını koruma adına limited şirket ortaklarına yönelik yapılan anılan düzenlemelerin anayasa ilkeler karşısındaki durumu bu çalışmada ele alınmaktadır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde gerek 6102 sayılı Kanun gerekse 6183 sayılı Kanun kapsamında limited şirket ve ortaklarının hukuksal durumları ortaya konulduktan sonra, ikinci bölümde şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanunda yapılan düzenlemelerin sorumluluğa etkileri irdelenecek; üçüncü bölümde ise, limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen ilgili maddenin anayasa ilkeleri karşısındaki durumu incelendikten sonra son bölümde mirasçılar açısından durum analizi yapılacaktır.

2. LİMİTED ŞİRKET VE ORTAKLARININ HUKUKSAL DURUMU

2.1. 6102 sayılı Kanun: Limited Şirket ve Ortakları

13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) m.573'e göre limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olan, esas sermayesi esas sermaye paylarının toplamından oluşan; ortaklarının, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü olduğu bir şirket olarak tanımlanmaktadır.

Bununla birlikte 29/06/1956 tarihli ve 6762 sayılı mülga TTK'da "*aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecburdur*" hükmü söz konusu iken, şirketin yönetim ve temsiline ilişkin olarak 6102 sayılı TTK m.623'de, şirketin yönetimi ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği, bu sözleşmeyle yönetim ve temsil, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği ve en azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Ortaklar şirketten kendi istekleri ile kendilerine ait sermaye payını devrederek ayrılabilirler gibi, TTK m.638'e göre, şirket sözleşmesine ortakların, şirketten çıkılmalarına ilişkin bir hak tanınmış ve bu hakkın kullanımı belli şartlara bağlanmıştır. Buna göre; her bir ortak, haklı sebeplerin varlığında şirketten çıkarılmasına karar verilmesi için dava açarsa mahkemenin bu istem üzerine, dava süresince, ortağın ortaklıktan kaynaklanan hak ve borçlarından bazılarının veya tümünün dondurulmasına veya davacı ortağın durumunun teminat altına alınması amacıyla diğer önlemlere karar vermesi ile ortak ortaklıktan çıkabileceği gibi, TTK m.640'a göre, şirket sözleşmesinde, bir ortağın genel kurul kararı ile şirketten çıkarılabileceği sebepler öngörülmüş ise, bu sebeplerin gerçekleşmesi halinde ortak ortaklıktan çıkarılabilir. O halde ortağın ortaklıktan ayrılması; devir, çıkma ve çıkarılma şeklinde gerçekleşir ve her bir durumda ortağa ait pay ya bir başkasına ortak tarafından devredilebilir ya geride kalan ortaklar kalan hisseyi alabilir ya da bir başkasına satarak onu ortak olarak ortaklığa dâhil edebilirler.

2.2. 6183 Sayılı Kanun: Limited Şirket ve Ortakları

Kamu alacağı 6183 sayılı Kanun m.1'e göre, devlet, il özel idaresi ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait yargılama masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin sözleşmeden, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamalarından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları olarak sayılmıştır. Dolayısıyla kamu alacağı, ekonomide aktif veya pasif özne olarak yer alan devletin yüküm veya borç ilişkisi dolayısıyla elde ettiği, kamu gücünün vermiş olduğu imtiyazları kullanılarak takip ve tahsil edebildiği gelirler olup¹, kamu alacaklarının takip ve tahsiline yönelik işlemler 6183 sayılı Kanun kapsamında yapılmaktadır.

¹ Budak, T./ Benk, S., "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi BERJ, 2(2), 2011, s.63.

6183 sayılı Kanunda 5766 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki dönemde şirket hissesini devreden ortağın devir sonrasında tespit edilen kamu alacağından sorumluluğuyla ilgili bir belirsizlik bulunmakta idi.

Bazı Danıştay daireleri limited şirketteki payını devreden ve devir işlemini tescil ve ilan ettiren ortağın, devirden önceki dönemle ilgili şirket borçlarından sorumlu tutulamayacağına karar verirken² devralan ortağın, şirketin mali durumunu, yani hissenin borçlu veya alacaklı olup olmadığını bilmesi gerektiği, ortaklık payı kimde ise sorumluluğun ona ait olduğunu gerekçe göstermişlerdir. Bunun yanında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK), limited şirketlerde hisse devri, ortağın, ortaklık ilişkisinin devam ettiği vergilendirme dönemlerine ait vergi borcundan sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağından, davacının sorumluluğunun dönemler itibarıyla incelenmesi gerektiğine karar vermiştir³.

Limited şirket tüzel kişiliğine ait kamu alacaklarının tahsilinde yaşanan bir kısım yargı kararlarındaki farklılıktan kaynaklanan bir takım sorunlar nedeniyle 4.6.2008 tarihli ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴ ile “...mevcut hükümlerin uygulamasına ilişkin yargı kararları dikkate alınarak uygulamaya açıklık getiren düzenlemelere yer verilmekte,... Öngörülen değişiklikler ile 6183 sayılı Kanunun temel felsefesi korunarak amme alacaklarının daha süratle tahsiline imkân verilmesi amaçlanmakta ve bu değişiklikler dikkate alınarak ilgili bazı kanunlarda da değişiklik önerilmektedir...” genel gerekçesiyle kamu alacağından sorumlu olan şirket ortak ve yöneticilerinin sorumluluklarında esaslı değişiklikler yapılmıştır.

Kamu alacağı terimini açıklayan 6183 sayılı Kanun m.3’ 5766 sayılı Kanun m.1’le yapılan değişiklik ile *Tahsil Edilemeyen Amme*

² Danıştay 3.D., 12.11.1992, E.1992/721, K.1992/3382; Danıştay 7.D., 16.3.2005, E.2001/3306, K.2005/396

³ Danıştay VDDK, 11.7.2007, E.2007/19, K.2007/250

⁴ RG: 06.06.2008, 26898 (Mük).

*Alacağı*⁵ ile *Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Amme Alacağı*⁶ terimleri ilave edilmiş ve bu terimler tanımlanmıştır. Limited şirket ortaklarının şirketin amme alacağından sorumluluğu 6183 sayılı Kanun m.35’de düzenlenmiştir. Şirketlerden tahsil edilemeyen amme alacaklarından ortakların sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanunun 35’inci maddesinde 29.7.1998 tarihli 4369 sayılı Kanunla önemli bir değişikliğe gidilmiştir. Değişiklik yapılmadan önce şirket ortakları şirketten tahsil edilemeyen amme borçlarından dolayı şirkete koydukları sermayeyle sorumlu tutulurken, yapılan değişiklikle limited şirket ortakları şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından dolayı doğrudan sorumlu tutulmuş olup; bu sorumluluk şirket sermayesi payına bağlanmıştır⁷. Bu sorumluluğun sermayenin ödenmiş olup olmamasıyla ilgisi kurulmamıştır.

5766 sayılı Kanun m.3 ile 6183 sayılı Kanun m.35/1’de yapılan değişiklik ve ilave ile maddede yer alan "*şirketten tahsil imkânı bulunmayan*" ibaresi "*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir. Böylece şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte 5766 sayılı Kanun m.3’de yapılan düzenleme "*Limited ortakların sorumluluğuna esas alınan amme alacaklarının*

⁵ Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını ifade eder.

⁶ Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade eder.

⁷ Çelik, B., "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, C.2, S.4, 2000, s.124.

doğduğu zamanlar, dönemleri ve ödeme zamanları kriterleri, yargı kararlarında da benimsenmiş, ancak bu zamanlarda farklı şahısların ortak olması halinde sorumlu tayininde kararlar içinde görüş birliğine varılamamıştır. Önerilen düzenleme, yargı kararları ile içtihat oluşturulamamış bu konulara açıklık getirerek ihtilafları azaltma amacını taşımaktadır. Diğer taraftan yine yargı kararları da dikkate alınarak madde ile bu şahıslara müteselsil sorumluluk getirilmesi, bir yandan hisse devri yapan ortakların borcunu ödemesini sağlayacak, diğer yandan da devralan şahısların limited şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkân verecektir” madde gerekçesine dayandırılarak 6183 sayılı Kanun m.35’e, “Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur” şeklinde ikinci 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” şeklinde üçüncü fıkra eklenmiştir. Bu iki yeni hükümle, şirketteki sermaye payını devreden ortağın devralanla birlikte önceki döneme ait kamu alacaklarından müteselsilen sorumlu olacakları ve amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahısların, kamu alacağının ödenmesinden yine müteselsilen sorumlu tutulacağı/tutulması öngörülmüştür.

Danıştay 3. Dairesinin bir kararında; “213 sayılı VUK’un mükellef ve vergi sorumlusu başlıklı 8. maddesinin 3. fıkrasında da, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı kuralına yer verilmiş olup, limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, özel hukuk sözleşmesi olduklarından, kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun, belirtilen nitelikteki pay devri sözleşmeleriyle ortadan kaldırılmasına olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle 6183 sayılı Yasa’nın 35. maddesinden doğan ve limited şirket

ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan kural karşısında, tahsili gereken kamu alacağını yaratan vergilendirmenin ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından kaynaklanan sorumluluklarının kalkacağından söz edilemez” denilerek limited şirket ortaklık payının devrine ilişkin sözleşmelerin, özel hukuk sözleşmesi olduklarından, bunlara dayanılarak kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğun ortadan kaldırılmasının mümkün olmadığı ve ortağın ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından sorumluluğunun devam edeceği belirtilmiştir⁸. 5766 sayılı Kanunla yapılan düzenleme yargı kararları arasındaki farklılığı giderse de aşağıda ifade edildiği üzere hissesini devreden ortakların haklarında ciddi sıkıntılara neden olmuştur.

Kamu alacaklarında kanuni temsilci ve idarecilerin sorumluluğu 6183 sayılı Kanunun mükerrer m.35’de hüküm altına alınmış olup; düzenleme ile tüzel kişilerin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin borçlusu olduğu tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının, kanuni temsilcilerin ve idare edenlerin şahsi mal varlıklarından tahsil edileceği öngörülmüştür. 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun mükerrer m.35’e 04/06/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunla eklenen beşinci fıkranın: *Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur.*” ve altıncı fıkranın *“Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz”* ifadeleriyle amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin ve idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu

⁸ Danıştay, 3.D., 02.11.2011, E. 2007/1961, K. 2011/6446.

şahısların, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları⁹ hüküm altına alınmıştır.

5766 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle, 6183 sayılı Kanun m.35 kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarından ikincil sorumlu olan şirket ortaklarının sorumluluklarının başlayabilmesi için, açıklayıcı hüküm getirilmiş ve limited şirketin kamu borçlarından, eski ve yeni ortakların ne şekilde sorumlu olacakları hususunun düzenlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca, yargı kararları içinde görüş birliğine varılamayan bir konu olan kamu alacaklarının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda farklı şahısların ortak olması halinde sorumluluk tayinine açıklık getirilerek ihtilafları azaltma amacı güdülmüşse de var olan soruna çözüm tam anlamıyla üretilememiştir.

3. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUĞU

Limited şirket ortaklarının TTK'dan kaynaklanan sorumluluklarının yanında kamu alacağı karşısında da sorumluluğu mevcuttur. Ortakların ve kanuni temsilcilerin kamu alacağı olan vergi borçları karşısındaki sorumlulukları fer'i niteliklidir. Hatta bu sorumluluk üçüncü derecede fer'i sorumluluktur. Zira limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliğinde takibat yapılması gerekmekte ve vergi alacağının şirket malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, limited şirketin kanuni temsilci sıfatıyla müdüre başvurulmakta, kamu alacağının ondan da tahsil edilememesi durumunda ise ortaklara başvurulmaktadır¹⁰.

6183 sayılı Kanunun uygulamasına açıklık getiren 2008 yılı Tahsilât Genel Tebliği¹¹ ile limited şirket ortaklarının sorumluluğu konusunda 6762 sayılı mülga TTK'ya atıf yapılmış ve sorumlunun tespiti için şirket ana sözleşmesi ve ticaret sicil gazetesine bakılması, buradaki şirket hisselerinin devir tarihine göre ortakların sorumluluğunun tespit

⁹ Danıştay, 3.Daire, 22.03.2010, E: 2008/5149, K: 2010/802.

¹⁰ Gerçek, A., Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Ekin Yayınevi, 2010, s.42

¹¹ Tahsilât Genel Tebliği, Seri: A Sıra No: 2 (RG: 29.06.2008, 26921)

edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak 13.01.2011 tarihli 6102 yeni TTK'nın yürürlüğe girmesiyle Tahsilât genel tebliğinde atıfta bulunulan Ticaret Kanununun yürürlükten kalkması nedeniyle atıfların 6102 sayılı TTK'ya göre yeniden yorumlanması gereği ortaya çıkmıştır.

6102 sayılı TTK'nin 573 ve müteakip maddelerinde limited şirketlerin kuruluşu düzenlenmiş, 587. maddesinde tescil ve ilan edilecek hususlar arasında; ortakların kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları yer almış, 589. maddesinde şirket sözleşmesinde yapılan her değişikliğin tescil ve ilan edileceği, 594. maddesinde şirket, esas sermaye paylarını içeren bir pay defterinin tutulacağı, ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarı değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları, sahiplerinin adları ve adreslerinin bu deftere yazılacağı hükme bağlanmıştır. İlgili tahsilât genel tebliğine göre, limited şirket ortakları hakkında takibe geçilebilmesi için, şirket hakkında yapılan takibin sonucunda kamu alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

5766 sayılı Kanun gerekçesinde izah edilmese dahi düzenlemenin; hileli hisse devri yolu ile kamu alacağının takip ve tahsil imkânının ortadan kaldırılmasını engellemek amacı ile yapıldığı anlaşılmaktadır. Zira vergi kaçırmak amacı ile paravan şirket tabir edilen şirketlerin kurulması ve usulsüz işlemler yapıldıktan sonra şirket hisselerinin mal varlığı bulunmayan şahıslara devri yolu ile kamu alacağının takip ve tahsiline engel olunması vergi denetimlerinde sık rastlanan durumlardandır. Limited şirketlerin temsilcileri ve ortaklarının şirketin kamuya borçları karşısındaki sorumluluklarında yapılan değişiklikler, kurumlar vergisi mükelleflerinin %80'inin limited şirket olduğu göz önünde bulundurulduğunda ayrıca önem kazanmaktadır¹².

¹² Özdemir, M./ Boynikoğlu, M., “Son Düzenlemeler Işığında Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”. www.bilgidenetim.com, (10.08.2013)

6102 sayılı TTK m.124'e göre anonim ve limited şirketler sermaye şirketleri arasında yer almaktadırlar. Ortakların sorumluluğuna ilişkin olarak 6102 sayılı TTK m.329/2'ye göre anonim şirket ortakları (pay sahipleri) sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. Bununla birlikte limited şirket ortakları ise, TTK m.583/2'ye göre, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu kapsamda limited şirket ortağının sınırlı sorumluluğu ilkesi, anonim şirketteki tek borç ilkesine benzemektedir¹³.

Dolayısıyla ortaklar, şirketin borçlarından dolayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı kadar sorumlu olup, bu miktarı aşan kısım nedeniyle herhangi bir sorumlulukları söz konusu değildir. Ancak burada bir ayırım yapmak gerekmektedir ki; bu ayırım borcun niteliğine bağlıdır. Özel borçlarda 6102 sayılı TTK ilgili maddelerinde belirtilen anonim şirket pay sahipleri ile limited şirket pay sahipleri arasında sorumluluk temelinde esasta bir fark bulunmamaktadır. Kamu borçlarından sorumluluk açısından konu irdelendiğinde ise, anonim şirket ortakları ile limited şirket ortakları arasında sorumluluk noktasında esaslı farklar ortaya çıkmaktadır.

Anonim şirket pay sahiplerinin, şirket tüzel kişiliğinin kamu borçları bakımından sorumluluğunda, ortakların/pay sahiplerinin şirkete koymayı taahhüt ettikleri sermaye dışında herhangi bir sorumlulukları söz konusu değildir. Bu durum hem ticari borçlar hem de kamu hukukundan doğan borçlar bakımından geçerlidir. Şirket tüzel kişiliğinden alınmayan kamu borçlarından sorumluluk bu aşamada yönetim kurulu üyelerine aittir. Yönetim kurulu üyeleri, şirketin kamu borçları dolayısıyla ikinci derecede sorumludurlar. Buna karşılık limited şirket ortaklarının kamu hukukundan kaynaklı kamu borçlarından sorumluluğu 6183 sayılı Kanun m.35/1'de 2008 yılında 4369 sayılı Kanun m.21 ile yapılan değişikliktir

¹³ Can, M. E., "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, 2011, S.4, s. 3 http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/15_4_1.pdf (21.10.2013).

sonra ilgili maddede yer alan ifade gereği, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumluluğu söz konusudur.

Limited şirket ortaklarının anonim şirket ortaklarına kıyasla kamu borçlarından sorumluluğunun neden daha ağır koşullara¹⁴ bağlandığının tespiti 4369 sayılı Kanun m.21 gerekçesine bakıldığında daha açık olarak ortaya konulabilir. İlgili madde gerekçesine göre, “... *Limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için şirketin ortaklarından tahsile gidildiğinde, ortaklar koydukları sermaye miktarı kadarından sorumlu tutulabildiğinden, şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsili yapılamamakta dolayısıyla mevcut hüküm koruma işlevini görmemektedir. Limited şirketin kanuni temsilcileri de mal varlığı olmayan kişilerden seçilebilmekte ve bu durum da kanuni temsilcilerin sorumluluğundan hareketle yapılan takiplerin sonuçsuz kalmasına neden olmaktadır. ... Yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve amme alacağının tamamı güvence altına alınmış olmaktadır. ... Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla da kurulabilmektedir. Yapılan düzenleme bu tip malî sistemin tahribatına yönelik olumsuzlukların giderilmesine de yardımcı olacaktır. Böylece, vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır*¹⁵” limited şirkete ait kamu alacaklarının anonim şirket kamu alacaklarından farklı bir şekilde ayrıca düzenlenmesi gerekmektedir. İlgili gerekçe irdelendiğinde;

¹⁴ Açar, S., Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.75.

¹⁵ 4369 Sayılı Kanun Gerekçesi, RG: 29.07.1998, 23417 (Mük). http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf

- Kamu idarelerinin şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsilini yapamamaları,
- Mal varlığı olmayan kişilerin şirketin kanuni temsilcisi olarak seçilmeleri,
- Bu şirketlerin haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla kurulabildikleri ve bu konularda vergi idaresi etkin çalışmaması,

nedenleriyle limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından ortakların sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olunacağı hükmünün getirildiği ve yapılan yasal düzenlemeyle,

- Amme alacağının tamamını güvence altına alınmasının,
- Malî sistemin tahribatına yönelik olumsuzluklar giderilmesinin,
- Vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm getirilmesinin

amaçlarına ulaşılmasının öngörüldüğü ve böylece amme alacağıyla ilgili limited şirketten kaynaklanan bahsedilen sorunların çözümünün amaçlandığı anlaşılmaktadır. 4369 sayılı Kanun ve nihayetinde 5766 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere dayanak teşkil eden temel gerekçe vergi idaresinin limited şirket alacaklarını koruma altına alamama/ tahsil edememesi sorunlarından kaynaklanmaktadır. Ancak yapılan düzenleme her ne kadar kamu alacağının korunmasına yönelik olsa da, sermaye şirketleri ortakları arasında limited şirket ortakları aleyhine eşitsiz bir durumun ortaya çıkmasına yol açmıştır.

4. 1982 ANAYASASI'NDA YER ALAN İLKELERE GÖRE 6183 SAYILI KANUN M.35'İN İRDELENMESİ

Hukukun yazılı kaynaklarının başında yer alan anayasa¹⁶, bir devletin temel yapısını, kuruluşunu ve bireylerin devlet iktidarı karşısındaki temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen belge, temel kanun

¹⁶ Özey, İ. H., Günışığında Yönetim, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002, s.57.

ve normdur¹⁷. 1982 Anayasası'na göre anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kuralları olup, kanunlar anayasaya aykırı olamaz. Bu kapsamda yapılacak her türlü yasal düzenlemelerin anayasada yer alan ilkelere aykırı olmaması gerekmektedir. Çağdaş bir hukuk sisteminde yasa koyucu bir takım anayasal ilkelere riayet etmek/uymak zorundadır¹⁸. Anayasa Mahkemesi (AYM), “...*Kuşkusuz ihtilafları en aza indirme amacı kamu yararınadır. Bu amacı gerçekleştirmek için **anayasal ilkelere uygun davranılması da tartışılmaz**...*”¹⁹ ifadesiyle yasa koyucunun yasama ile ilgili olarak anayasal ilkelere uymak zorunda olduğunu değerlendirmiştir²⁰. Konuyla ilgili kanun yapımcılarının ve uygulamacılarının dikkate etmesi gerek ilkeler hukuk devleti, eşitlik ve hak arama hürriyeti olup, 6183 m.35’le getirilen düzenlemenin anayasanın sunduğu ölçüler kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

İncelemeye geçmeden önce AYM’nin 6183 m.35 de yapılan değişiklik de dâhil 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikleri hükümlerin yürürlüğe girdiği tarihte tahsil edilmemiş bulunan alacaklara da uygulanacağı yönündeki Kanunun geçici 1. maddesini iptal gerekçesi üzerinde durmak gerekmektedir.

Mahkeme, bahsedilen düzenlemeyi “*Kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre şirket ortağı olan veya hisse devri yolu ile ortaklığı bırakan şahıslar ile kanuni temsilcilerin faaliyetlerini ve konumlarını o tarihte yürürlükte olan kurallara göre sahip oldukları ve üstlendikleri sorumluluk çerçevesinde belirlemeleri doğaldır. Bu şahıslardan sonraki yıllarda getirilecek sorumluluğa göre konumlarını belirlemeleri ve ticari*

¹⁷ Teziç, E., Anayasa Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul, 2005, s.8; Kaboğlu. İ., Anayasa Hukuku Dersleri, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2005, s.17.

¹⁸ AYM, 06.07.1995, E.1995/6, K.1995/29, (RG: 22.04.1996, 22619); AYM, 24.06.1993, E.1992/29, K.1993/23, (RG: 23.12.1999, 23915); AYM, 06.07.1995, E.1995/6, K.1995/29, (RG: 22.04.1996, 22619).

¹⁹ AYM, 24.06.1993, E.1992/29, K.1993/23, (RG: 23.12.1999, 23915).

²⁰ Budak, T., Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s.77.

faaliyetlerini sürdürmeleri beklenemez.” gerekçesine dayanarak iptal etmiştir. Gerekçede ayrıca bireylerin, 5766 sayılı Kanunun yürürlük tarihinden önce doğmuş ve ödenmesi gereken kamu alacağından sorumlu oldukları dönemde öngörülme sorumluluklar ile yükümlü tutulmalarının, yani geçmişe yönelik sorumluluklarının arttırılmasının bireylerin hukuka olan güven duygusunu zedeleyeceği ve hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmayacağı vurgulanmıştır.²¹

Mahkemeye yapılan itiraz başvurusunda sadece 5766 sayılı Kanunun geçici birinci maddesinin iptali istendiğinden 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde yapılan değişiklik inceleme konusu yapılmamıştır.

4.1. Hukuk Devleti: 6183 Sayılı Kanun m.35

Anayasa m.2’de ifadesini bulan hukuk devleti kavram olarak, hukuki güven ortamını, devletin hukuka uymasını, bunun için de karar ve işlemleri yargı denetimine bağlı²², kişilere, güçlü ve kapsamlı şekilde hukuksal güvenceyi sağlayan bir devlet sistemini ifade eder. Yasal düzenlemelerin anayasanın temel ilkelerinden birisi olan hukuk devleti ilkesine uygun olması kaçınılmaz bir gerekliliktir. AYM, hukuk devleti karşısında vergi koyma yetkisini ele alırken; “...*yönetilenlere, en güçlü, en etkin ve en kapsamlı biçimde hukuksal güvenceyi sağlayan hukuk devleti, tüm devlet organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun başlıca geçerlik koşulu sayarak insan hakları, temel haklar ve özgürlükler yönünden anayasal ilkeler düzeyine ulaşmış kurallara dayanır ... devlet, vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri gerçekleştirirken de hak ve özgürlükleri özenle koruyacak, devlete kaynak sağlamak amacıyla hukuksal ilkelerin yıpranıp yıkılmasına duyarsız*

²¹ AYM, 28.4.2011, E.2009/39, K.2011/68, (RG: 15.10.2011, 28085)

²² Özbudun, E., Türk Anayasa Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2005. s.90; Akad M./ Vural Dinçkol B., Genel Kamu Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2004, s.363

kalmayacaktır. Gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez...²³” olarak değerlendirmiştir.

Hukuk devleti ilkesinin alt başlığı olan hukuk güvenliği ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir ve hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Aynı zamanda Anayasanın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir. Bu güvence, ancak devlet faaliyetlerinin belirli oranlarda öngörülebildiği devletlerde olur. Gelecekte ne ile karşılaşacağı endişesini taşıyan bireylerin bulunduğu toplumlarda, demokratik gelişim istenen seviyeye varamaz²⁴. Anayasa Mahkemesi birçok kararında “hukuk güvenliği ilkesi”nin hukuk devletinin unsurlarından biri olduğunu belirtmektedir.²⁵

Hukuk güvenliği, belirlilik, geriye yürümezlik ve kazanılmış haklara saygı şeklinde alt başlıklarda incelenen ilkelerle bağlantılı ve bu ilkelerin bir bütünü gibidir. Belirlilik ilkesi, vergiler açısından miktar, tarh ve tahsil zamanı ile biçimlerinin önceden belli ve kesin olması anlamında Adam Smith’in 1776 yılında öne sürdüğü geleneksel kabul edilen vergi ilkelerindedir. Vergilerin yasallığı ilkesi belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Bu bağlamda kıyas yasağı da belirliliği tamamlayan bir ilkedir.

Hukuk devletinde kişiler, devletin yasalarla yaşam alanlarına (ekonomik, sosyal ve hukuki) yönelttiği müdahaleleri önceden tahmin edebilmeli ve geleceğe dönük planlarını buna göre yapabilmelidirler. Böylece yasama erkinin orantısız güç kullanımı ve keyfililiği önemli ölçüde önlenmiş olur. Bununla birlikte, yapılan yasal düzenlemeyle getirilen kurumların ve uygulamaların zamanları ve şekillerinin hem idare, hem de kişiler açısından belli ve kesin olması da bir gerekliliktir.

6183 sayılı Kanun m.35’de yapılan düzenleme devlete kaynak sağlamak ve şirket sermayesinin üzerinde olan kamu alacağının tahsilini

²³ AYM, 07.11.1989, E.1989/6, K.1989/42, (RG: 06.04.1990, 20484); AYM, 12.11.1991, E.1991/7, K.1991/43, (RG: 23.07.1992, 21293).

²⁴ Altundış, M. “Hukuki Güvenlik İlkesi”, Yasama dergisi, Sayı:10, 2008, s.61-92

²⁵ AYM, 30.11.2007, E.2006/61, K.2007/91, (RG: 23.02.2008, 26796); AYM, 17.01.2008, E.2007/21, K.2008/40, (RG:08.04.2008, 26841).

yapamayan/yapmayan devletin/yasaların kendisinden kaynaklanan eksikliğın limited şirket ortaklarının üzerine yıkılmasından ibarettir. Zira bu madde aynı zamanda limited şirketlerin devletin vergisini karşılıksız bırakmak için kurulmaktadır şeklinde masumiyet karinesine aykırı bir ön yargıya dayanarak çıkarılmıştır²⁶.

Anayasanın 73. maddesinde vergi vatandaşlar için bir yükümlülük olarak belirlenmiştir. Bu yükümlülüğten kaynaklanan kamu alacaklarının kayba yol açmayacak şekilde tahsili doğal olarak devletin görevidir. Bu görevi yerine getirmede etkin ve etkili bir vergi tahsil sistemi kurmadığı için kamu alacağının sorumluluğunu genişleterek şirket ortağı olmuş ve ayrılmış kişileri geleceğe yönelik olarak süresi belirsiz bir biçimde sorumlu tutmak, kamu yararı gereği bu kişilere fazla yüklenmek anlamına gelir ki, bu durum Anayasanın 13. maddesinde yer alan ölçülülük ilkesi ve ikinci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz görünmektedir. Zira vergi kaçırmak amacıyla şirket kurma ciddi bir sorun ise diğer mükelleflere ağır yük yüklemekten buna yönelik çözümü üretmek vergi tahsiliyle ilgili vergi idaresinin görevidir.

AYM, “*Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde gerekli kaynağın elde edilmesi adına vergi ve diğer kamu alacaklarının takip ve tahsili için hukuki düzenlemeler ve ayrıcalıklı yetkilerle kolaylık ve hızluluk sağlanmasının doğal olduğu kabul edilmekle birlikte bu konuda bireylerin hakları ve hukukun genel ilkelerinin de göz önünde bulundurulması hukuk devletinin bir gereğidir.*” ifadesiyle kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli düzenlemeler yapılırken elde edilmek istenen kamu yararıyla bireysel haklar arasında bir dengenin kurulması gerektiğini vurgulamaktadır²⁷.

Limited şirket ortaklarının şirkete ait hem vergi aslı hem de cezalardan da sorumluluğu söz konusudur. Şirketin faaliyetlerinde herhangi bir etkisi ve kararlarda katkısı bulunmayan küçük ortağın salt

²⁶ Baykara, B., Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, HUD Yayınları, 2008, Ankara, s.560.

²⁷ AYM, 28.4.2011, E.2009/39, K.2011/68, (RG 15.10.2011, 28085)

şirket ortağı olması nedeniyle şirketten tahsil edilemeyen/edilemeyeceği anlaşılan cezadan sorumlu olması hukuki güvenliği zedelemektedir²⁸. 6183 sayılı Kanun m.35 hükmü, tamamıyla hissesini devreden ortağın kötü niyetli olduğu/olacağı varsayımına dayandırılmıştır. Örneğin, şirket yönetiminde olmayan küçük oranda bir hisseye sahip olan bir ortak, vergi borçlarının ödenmediğini öğrendiğinde bu ödemelerin yapılmasını şirket yönetimindeki ortaklar ve müdürden talep eder ve temsile yetkili ortaklar da bu kişiden hissesini satın alıp vergi borçlarını yine ödememezler ise anılan ortağın her halükarda m.35/3'e göre bu borçtan sorumlu tutulması kaçınılmazdır. Bu yönüyle bakıldığında m.35, limited şirket ortağı olmayı sermaye şirketi olmaktan çıkarmış olup, ticari yaşama olumsuz olarak el atmaktadır ki²⁹, hukuki güvenlik ilkesiyle bağdaşırılığı kuşkulu³⁰ bu durumun yeniden ele alınması gerekmektedir. Zira bu uygulama hukuki belirliliğe aykırılık oluşturmaktadır.

4.2. Eşitlik: 6183 Sayılı Kanun m.35

Hukuk devleti ilkesinin öğelerinden biri de hiç şüphesiz eşitliktir³¹. Bu nedenle vergilendirmede ve/veya yasama işlemlerinde eşitlik hukuk devleti anlayışı açısından da karşılanması gereken bir ilkedir. Eşitlik ilkesi Anayasa m.10'da düzenlenmiş olup; ilgili ilkeye yönelik AYM, “...yasa önünde eşitlik... birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Anayasanın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitliktir. Ancak din, ırk, dil, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilerek eşitsizliğe yol açılması mutlak anayasal yasak kapsamındadır. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulamaları gerektirir.

²⁸ Özbalcı, Y., Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s.357.

²⁹ Özbalcı, s.359

³⁰ Candan, T., Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2011, s.176.

³¹ AYM, 06.06.1991, E.1990/35, K.1991/13, (RG: 27.10.1994, 22094); AYM, 03.12.1992, E.1992/45, K.1992/51, (RG: 17.09.1995, 22407).

Özellikle, ayrılıklara dayandığı için haklı nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil geçerli kılar Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş alanlar arasında, yasalara konulan kurullarla değişik uygulamalar yapılamaz. ...³²” hukuksal durumları aynı olanların aynı hukuksal muameleye tabi tutulmasının gerekliliğine hükmetmiştir.

Gerek anonim şirket ortakları gerekse limited şirket ortaklarının her iki şirketin de sermaye şirketi olması münasebetiyle hukuksal durumları aynıdır. Doğaldır ki, her iki şirket türü de farklı ihtiyaç ve durumlara cevap vermek amacıyla oluşturulmuş olduğundan her iki ortak türünün de tamamıyla aynı olması da söz konusu değildir. Anonim şirketler ile limited şirketlerin, maddenin gerekçesinde ifade edildiği gibi vergi alacağını aşındırma/ortadan kaldırma imkânları açısından hukuksal ve fiili durumları aynıdır. Dolayısıyla kamu alacağını aşındırma/engelleme konusunda her iki şirket arasında bir fark mevcut değildir³³.

Kamu alacağından sorumluluğa yönelik yapılan düzenlemelerin ortakların/yükümlülerin yaşam standardını/yatırım kararlarını olumsuz olarak etkilemeyecek düzeyde olması ve eşit bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Bu noktada 4369 sayılı Kanun değişikliği öncesi diğer sermaye şirketleri ortakları ile *anayasanın amaçladığı hukuksal eşitlikte* olmalarına rağmen limited şirket ortaklarının aleyhine yapılan bu düzenleme anayasal anlamda eşitliğe aykırılık içermektedir. Limited ve anonim şirketler bakımından kamu alacağını aşındırma/tahsilini imkânsız kılma yönünden arasında fark olmadığına göre, anonim şirket ortaklarının kamu alacağı nedeniyle herhangi bir sorumluluğu yok iken, limited şirket ortaklarını sermaye payı oranında ve tüm mal varlığıyla sorumlu tutmak, Anayasa maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir. Zira sermaye şirketi olmakla aynı hukuksal durumda

³² AYM, 21.06.1991, E.1991/25, K.1991/18, (RG: 27.10.1994, 22094).

³³ Baykara, s.563.

olan limited şirket ortakları kamu borcundan sorumlu tutulur iken, anonim şirket ortakları sorumlu tutulmamaktadır.³⁴

AYM yapılan yasal değişiklikler hakkında eşitlik okumasını yaparken, yasal değişikliğin kamu yararı ya da haklı nedenin “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili”, “makul ve adil” olmasını arar ve yapılan düzenlemenin bu üç ölçütten birine uyup uymadığını irdeler. Şayet bu ölçütlerden birine uyulmuyorsa eşitlik ilkesinin ihlali söz konusudur³⁵. Bu kapsamda bir irdeleme yapıldığında yapılan düzenlemenin “*şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsilini yapamaması, limited şirketlerde mal varlığı olmayan kişilerin şirketin kanuni temsilcisi olarak seçilmeleri ve haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek gibi amaçlarla kurulabildikleri*” gereklerine dayanarak limited şirket ortaklarının aleyhinde bir duruma neden olan m.35 hükmünün “anlaşılabilir”, “amaçla ilgili” ve “makul ve adil” olduğu sonucuna ulaşıldığı anlamı çıkarılamaz.

Bu durum ayrıca bir sermaye şirketi türü olan limited şirketin ortaklarını kolektif şirket ortaklarına benzer bir sorumluluğa muhatap hale getirerek sermaye şirketinin anlamını kaybetmesine de neden olmaktadır. Kanun koyucunun sorumluluğu arttırmak gibi bir ara formül yerine şirket yapılarını ele alarak sermaye ve şahıs şirketlerini tekrar tanımlaması daha esaslı ve doğru bir çözüm yolu olacaktır.

4.3. Hak Arama Hürriyeti: 6183 Sayılı Kanun m.35

Hak arama hürriyeti kavramsal olarak, hem kişilerin bir hak arama yoluna başvurup başvurmadada özgür olmasını, hem de bir hakkı ihlal edildiğinde bu ihlalin telafi edilmesi için başvurulabilecek yolları ifade etmektedir³⁶. Hak arama hürriyeti tümcesinde yer *hak* kelimesi, dar anlamda anayasal hakları değil, geniş manada tüm menfaat ve hakları

³⁴ Baykara, s.564.

³⁵ Saban, N. Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2005, s.51.

³⁶ Mumcu, A./ Küzeci, E., İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s.255.

ifade etmektedir³⁷. Anayasa m.36/1'e göre "Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir". Hak arama hürriyeti, "adaleti bulma", "hakkı olanı elde etme" ve "haksızlığı giderme" amacıyla yargı organlarına başvuruyu ve adil bir şekilde yargılanma hakkını güvence altına almaktadır³⁸. Kısaca kişilerin meşru yol ve araçlardan yararlanarak haklarını arayabilmeleri olan hak arama hürriyeti hukuk devletinin de vazgeçilmez gereklerindedir³⁹.

AYM'ye göre, "maddeyle korunan hak arama özgürlüğü, kendisi bir temel hak niteliği taşımasının ötesinde, Anayasa'nın 40. maddesi uyarınca diğer temel hak ve özgürlüklerden gereken şekilde yararlanılmasını ve bunların korunmasını sağlayan en etkili güvencelerden biridir. Kişinin uğradığı bir haksızlığa veya zarara karşı kendisini savunabilmesinin ya da maruz kaldığı haksız bir uygulama veya işleme karşı haklılığını ileri sürüp kanutlayabilmesinin, zararını giderebilmesinin etkili yolu, yargı mercileri önünde dava hakkını kullanabilmesidir⁴⁰" hak arama hürriyeti herkesin, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlerin güvencelerindedir.

Adil yargılanma hakkının bir unsuru olan silahların eşitliği ilkesi, kişinin maruz kaldığı haksızlık karşısında haklılığını ileri sürüp ispatlayabilmesini, yargı mercileri önünde hakkını arayabilmesini ve davada ileri sürülen iddia ve delillere karşı idareyle/karşı tarafla eşit imkânlarla cevap verebilmesini gerektirir⁴¹. AYM'ye göre, adil yargılanma hakkının genel kabul görmüş ölçütleri arasında önemli bir yer tutan "silahların eşitliği ilkesi", davanın tarafları arasında yargılama

³⁷ Köküarı, İ., "Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:XV, S:1, Ankara, 2011, s.16.

³⁸ Akıncı, M., Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman, Beta Yayınevi, İstanbul 1999, s.26.

³⁹ Erdoğan, M., Anayasal Demokrasi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s.130.

⁴⁰ AYM, 18.6.2013, E.2013/71, K.2013/77, (RG: 26.07.2013, 28719).

⁴¹ AYM, 28.2.2013, E.2012/133, K.2013/33, (RG: 12.07.2013, 28705).

sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngörmekte; diğer bir ifadeyle, davanın tarafları arasında hakkaniyete uygun bir dengenin varlığını gerekli kılmaktadır⁴². Dava taraflarından birisi, karara etkisi olan ve dava dosyasında bulunan belge ve bilgilerden bir kısmına ulaşamıyorsa, bu tarafın savunma hakkı sınırlandırılmış ve dolayısıyla yargılama sürecinde hakkaniyete uygun bir süreç izlenmediğinden adil yargılama yapılmamış sayılır⁴³.

Limited şirket tüzel kişiliğine kesilen vergi ve cezaların tüzel kişilikten tahsilinin mümkün olmaması halinde şirketi temsile yetkili müdürden tahsil cihetine gidilir. Bu aşamaya kadar müdür olmayan limited şirket ortağı tarh, tebliğ ve tahakkuka yönelik vergilendirme işlemlerinden haberdar olması her zaman mümkün değildir. Dolayısıyla müdür olmayan limited şirket ortaklarından talep edilen kamu alacağı nedeniyle ortağın dava hakkı olmakla birlikte bünyesinde yine limited şirket ortağının aleyhine durumları barındırmaktadır⁴⁴.

Limited şirketin kamu borçları nedeniyle şirket ortaklarını takip etme usulü 405 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği⁴⁵ ile düzenlenmiştir. İlgili tebliğe göre, beyan edilen veya ihbarname ile şirkete tebliğ edilerek kesinleşen ve şirketten tahsil edilememiş kamu alacağı için tahsil dairesince 6183 sayılı Kanun m.55'e göre tanzim edilecek ödeme emri tebliği suretiyle başlanılmaktadır. 6183 sayılı Kanun m.58'e göre, kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs (limited şirket ortağı), *böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı* hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine itirazda bulunabilir. Kanun hükmü gereği ödeme emrine karşı ortağın, ödeme emrine karşı 7 gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkı

⁴² AYM, 2.12.2004, E.2001/216, K.2004/120, (RG:21.10.2005, 25973).

⁴³ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), Kerojarvi/Finlandiya, B.No: 17506/90, 19.07.1995,para. 39-42

⁴⁴ Baykara, s.568.

⁴⁵ RG: 01.12.1998, 23550.

vardır. Ancak bu hak kısıtlıdır⁴⁶. Nitekim alacağın tarh aşamasında var olduğu düşünülen mevcut hukuka aykırılıklar, ödeme emrine karşı açılan davada ileri sürülemez. Bu durumda, tamamıyla hukuka aykırı olduğu benzer olaylardaki mahkeme içtihatları ile kesinleşmiş bir tarhiyat dolayısı ile şirket yetkili ortağının dava açmaması halinde, kendisine ödeme emri tebliği edilen ortak, ödeme emrine karşı açılan davada bu durumu ileri süremeyecektir. Bununla birlikte, kendisine ödeme emri tebliğ edilen ortak, genellikle tarhiyatın nedeninin ne olduğu konusunda bilgi sahibi değildir. Çünkü vergi dairesi, ortağa davayı ihbar etmemektedir.

Elinde defter ve belge bulunmayan ortak ödeme emrine gerekçesi olan kamu alacağının varlığının aksini savunup ortaya koyabilecek durumda değildir. Dolayısıyla davanın tarafları arasında yargılama sırasında usul hükümleri yönünden eşit konumda bulunma, taraflardan birine dezavantaj diğerine avantaj sağlayacak kurallara yer vermeme esasını öngörmekte esası ihmal edilmiş olmaktadır. Diğer bir ifadeyle limited şirket ortağı karara etkisi olan ve dava dosyasında bulunan tarhiyata esas teşkil eden belge ve bilgilerden bir kısmına ulaşamadığından ve tarhiyata yönelik iddialarda bulunma hakkı söz konusu olmadığından (6183 m.58 gereği) dolayı, şirket ortağının savunma hakkı sınırlandırılmış olur ki, bu da adil yargılanma hakkının silahların eşitliği ve mahkemeye erişim bağlamında ihlali anlamına gelmektedir. Kısaca, kendisinden ortağı bulunduğu limitet şirkete ait kamu alacağı istenen ortağın etkin bir dava hakkı bulunmadığı gibi, hiçbir itiraz ve defî hakkı da yoktur⁴⁷.

5. MİRASÇILAR AÇISINDAN DURUM TESPİTİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m.10 kanuni temsilcilerin ödevlerini düzenlemekte olup, tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni

⁴⁶ Baykara, s.568.

⁴⁷ Baykara, s.569.

temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kanuni temsilcilerin bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır. Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Bununla birlikte 213 sayılı Kanun m.12'de mirasçılarının sorumluluğu düzenlenmiş olup, ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar. 5766 sayılı Kanunla yapılan düzenleme neticesinde 6183 sayılı Kanun m.35'e göre, limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulurlar.

4721 sayılı Türk Medeni Kanun (TMK) m.606'ya göre, miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın ölümünü öğrendikleri; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar. TMK m.610'a göre, yasal süre içinde mirası reddetmeyen mirasçı, mirası kayıtsız şartsız kazanmış olmaktadır.

Üç aylık ret süresi içerisinde mirasın ret edilmemesi halinde mirasçılar TMK m.605/2'e göre, açıkça mirası reddetmemiş olsa bile, ölüm tarihinde miras bırakanın ödemedi aczi açıkça belli veya resmen tespit edilmiş ise, mirası hükmen reddetmiş sayılacaklardır. Ancak hükmen reddin gerçekleşmesi için kanun maddesinde belirtilen koşul

üzere “*ödemeden aczin ölüm tarihinde açıkça belli veya resmen tespit edilmiş*” olmasıdır⁴⁸. Bu nedenle daha sonradan ortaya çıkan kamu borcunun mirasçılardan tahsilinde ödemeden aczini iddia ederek hükmen mirasın reddolunması söz konusu olamaz. Zira ölüm tarihi itibarıyla ödemeden acizlik söz konusu değildir.

Anılan düzenlemeler kapsamında şirketi temsile yetkili olmayan bir limited şirket ortağının ölümü halinde şirket ödemeden aciz değilse, kendisine TMK gereği limited şirket hissesi düşen mirasçıların mirası kabul ettiğini ve daha sonra bu hisseyi sattıklarını varsayalım. Bir yıl sonra şirket nezdinde yapılan vergi incelemelerinde ölüm tarihinden önceki dönemlere sirayet eden bir vergi borcu ortaya çıkar ve şirket tüzel kişiliğinden ve aynı zamanda şirket müdüründen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi alacağı için miras yoluyla kendisine şirket hissesi kalan ve bu hisseyi satan mirasçılara 6183 sayılı Kanun gereği ödeme emri tebliğ edilecektir. Mirasçıların mirası (şirket hissesini) kabul ettikleri tarihte diğer bir ifadeyle ölüm tarihinde ödemeden acz söz konusu olmadığından mirasçılar açısından hükmen miras ret edilemeyecektir. 6183 sayılı Kanunun 35. maddesi gereğince, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Buna göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin şirket ortağı olması halinde, söz konusu kişilerin bu kamu

⁴⁸ Yargıtay HGK, 16.4.2008, E.2008/4-332, K.2008/336 “...Eğer mirasçı olabilecek kişi sarih irade beyanıyla ya da Türk Medeni Kanunu'nun 610. maddesinin ikinci cümlesinde açıklanan davranışlarla mirası kabul etmiş ise, zaten yapılabilecek bir işlem kalmamıştır. ... Mirası hükmen red etmiş sayılan kişi, tereke alacaklıları aleyhine husumet yönelterek bu durumun tespitini isteyebileceği gibi, bunu def'i yolu ile de ileri sürebilir. Açılan bu davada miras bırakanın ödemeden aczinin açıkça belli olduğunu dile getirmişlerdir. İşte bu halde mirasın reddedilmiş olduğunun kabulü gerekir. ... Bu açıklamalardan anlaşıldığı gibi, miras bırakanın taşınır, taşınmaz hiçbir malı olmadığı gibi, maaşının da bulunmadığı, herhangi bir işte de çalışmadığı belirlenmiştir. Yani miras bırakanın ödemeden aczi açıkça bellidir.”

alacağından müteselsilen sorumlu tutularak, sermaye hisseleri oranında takip edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda mirasçılar kendilerine ödeme emri gönderilen ve tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan miktar itibarıyla kendilerine kalan mirasın çok üzerinde olan vergi borcunu ödemek zorunda kalabileceklerdir. Bu aşamada mirasçılar 6183 sayılı Kanun m.58 gereğince, *böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı* iddiasıyla ödeme emrine karşı dava açabilir, ancak bu noktada tarhiyata yönelik dava açma ya da mirası reddetme hakları da söz konusu olamayacaktır.

Tüm bu ifadelerden sonra iyi niyetli bir kişiye limited şirket hissesi kaldığında mirasçılar tam bir hukuki güvensizlik ve korumasızlık içinde kendilerini bulacaklardır. Zira yukarıda bahsedilen miras olayının sermaye şirketlerinden anonim şirket ortağının ölümüne ve mirasçılıkların sorumluluğuna uyarlanması halinde mirasçıların şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarına karşı bir sorumlulukları olmayacaktır. O halde 6183 sayılı Kanunun m.35 ile getirilen hüküm, hem şirket ortaklarını hem de şirket ortaklığından kaynaklanan mirasçıların aleyhine bir durum arz etmektedir. Kendisine limited şirket hissesi düşecek olan mirasçının iş bu durumda kendini hukuksal olarak güvende hissetmediğinden/hissedemediğinden hukuki belirsizlik içinde bırakılmış olacaktır. Zira kendisine limited şirket hissesi kalan mirasçının idareye başvurup anılan limited şirketin son 5 yıla ait hesap ve kayıtlarının vergisel ve kamu alacakları açısından incelenmesini talep hakları/yükümlülükleri de yoktur.

Böylesine bir hakkın/yükümlülüğün olması halinde ölüm tarihine kadar olan kamu alacakları tespit edilecek ve ortaya çıkan kamu alacağına göre mirasçılar miras konusunda kabul veya ret kararı verebileceklerdir. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun m.35’de yapılan düzenleme iyi niyetli şirket ortaklarını olduğu gibi mirasçıları da hukuki güvenlik/belirlilikten yoksun bırakmaktadır.

6. SONUÇ

Anayasal kurallar hem kanun yapıcıları hem de vatandaşları bağlayan temel üst normlardır. Gerek yargı organları gerekse yasa yapıcıları bu kuralları/ilkeleri dikkate almakla yükümlüdürler. Türk hukuk sistemi içerisinde yer alan sermaye şirketlerinden önemlileri ve sayıca çoğunlukta olan şirket türü limited şirket ve anonim şirkettir. Her iki şirket türünün de faaliyetleri ve kuruluşları ile ilgili bir takım farklılıklar olmasına rağmen ortaklık yapısı itibariyle temelde benzerlikler içermekte olup, ikisinin de sermaye şirketi olması münasebetiyle ortakların hukuksal durumları aynılık taşımaktadır.

Özellikle 4369 sayılı Kanun m.21’le 6183 sayılı Kanun’un değişik m.35’de limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları hükmüne yer verilmiştir. 4369 sayılı yasa ile yapılan düzenleme öncesinde şirket tüzel kişiliğinin gerek piyasaya gerekse kamu kesimine olan borçlarından sorumluluğu konusunda hem limited şirket hem de anonim şirket ortaklarının benzer sorumluluğu söz konusu iken, yapılan düzenlemeyle limited şirket ortakları aleyhine durum ortaya çıkmıştır. Üstelik bu düzenlemenin haklı nedeni de tam olarak ortaya konulmuş değildir.

4369 sayılı yapılan düzenleme ile birlikte limited şirketler ortaklarının şirket tüzel kişiliğinin özel borçlar karşısındaki sorumluluğu tam olarak sermaye şirketi gibi düzenlenmiş, buna karşılık ortakların kamu borçlarından sorumluluğunda ise kısmen şahıs şirketi ortaklarının sorumlulukları kendilerine yüklenmiştir.

5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden ve kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, kamu alacağının ödenmesinden 6183 m.35 hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulmaları öngörülmüştür. Yapılan

bu değişlikle birlikte 6183 sayılı Kanun m.35’de yer alan ve limited şirket ortaklarının aleyhine durum yaratan mevcut uygulama şirket ortaklarının durumlarını daha belirsiz, dezavantajlı ve elverişsiz hale getirmiştir.

5766 sayılı Kanunla limited şirket ortaklarının aleyhine yapılan düzenlemelerle limited şirket ortağı olarak bulunmak veya limited şirket hissesi almak veya satmak; alanlar, satanlar veya şirkette bulunanlar için belirsizlik oluşturarak güvensiz bir ortamda meydana getirmektedir. Üstelik bu hukuksal güvensizlik/belirsizlik ve eşitsiz uygulama mirasçılar için daha ciddi boyutlara ulaşmaktadır. 6183 sayılı Kanun m.35de yapılan düzenleme gerek şirket ortaklarının gerekse mirasçılarının her zaman kötü niyetli olacağı varsayımına dayanarak kurgulanmıştır.

Yapılması gereken, hukuk güvenliği ve eşitlik ilkeleriyle adil yargılanma hakkı kapsamında silahların eşitliğini sağlayacak şekilde madde metninin yeniden yazılmasıdır. Zira bu haliyle madde metni kamu alacağından sorumluluğu haddinden fazla genişleterek bireysel haklarla kamu yararı arasında kurulması gereken dengeyi bozmaktadır.

KAYNAKÇA

- AĞAR, Serkan.** Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- AKAD, Mehmet / Dinçkol Vural, Bihterin.** Genel Kamu Hukuku, İstanbul: Der Yayınları, 2004.
- AKINCI, Müslüm.** Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman, İstanbul: Beta Yayınevi, 1999.
- ALTUNDİŞ, Mehmet,** “Hukuki Güvenlik İlkesi”, Yasama dergisi, Sayı:10, 2008
- BAYKARA, Bekir.** Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Ankara: HUD Yayınları, 2008.
- BUDAK, Tamer.** Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, İstanbul: XII Levha Yayınları, 2010.
- BUDAK, Tamer/ Benk, Serkan.** "Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme", İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi BERJ, 2(2), 2011, ss.61-76.
- CAN, Mustafa Erdem.** “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, 2011, S.4, ss.1-23, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/15_4_1.pdf (27.10.2013)
- CANDAN, Turgut.** Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2011.
- ÇELİK, Binnur.** “Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu”, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, C.2, S.4, 2000, ss.121-126
- ERDOĞAN, Mustafa.** Anayasal Demokrasi, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2004.
- GERÇEK, Adnan.** Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi, 2010.

- KABOĞLU, İbrahim.** Anayasa Hukuku Dersleri, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2005.
- KÖKÜSARI, İsmail.** “Hak Arama Özgürlüğü ve 2010 Anayasa Değişiklikleri”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C:XV, S:1, 2011, ss.163-208.
- MUMCU, Ahmet/ Küzeci, Elif.** İnsan Hakları ve Kamu Özgürlükleri, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- ÖZAY, İl Han.** Günışığında Yönetim, İstanbul: Alfa Yayınları, 2002.
- ÖZBALCI, Yılmaz.** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamalar, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.
- ÖZBUDUN, Ergun.** Türk Anayasa Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.
- ÖZDEMİR, Muharrem/ Boynikoğlu, Muazzez.** “Son Düzenlemeler Işığında Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu”. www.bilgilidenetim.com, (10.08.2013)
- SABAN, Nihal.** Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2005.
- TEZİÇ, Erdoğan.** Anayasa Hukuku, İstanbul: Beta Yayınları, 2005.