

ORTAKLARIN LİMİTED ŞİRKETİN AMME BORÇLARINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUĞU, YAŞANAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Ayşe BENZER*

ÖZ

Limited şirketlerde şirket ortağının şirketin amme borçlarından sorumluluğunu düzenleyen AATUHK'un 35. maddesinin lafzı incelendiğinde önce şirketin kendi malvarlığına başvurunun zorunlu olduğu, şirketten alacağın alınamaması durumunda ortakların şahsi malvarlıklarına gidilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Amme alacaklarının şirket tüzel kişiliğinin malvarlığından tamamen ya da kısmen tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ve bu durumun idareler tarafından delillerle ortaya konulması halinde ortakların payları oranında sorumluluğu gündeme gelmektedir.

Anahtar Kelimeler: Limited şirket, şirket ortağı, amme alacakları, sorumluluk, sermaye payı.

* Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Doktora Öğrencisi, E-Mail: av.aysebenzer@gmail.com, ORCID ID: 0009-
0002-3661-2183.

Makalenin Gönderim Tarihi : 04.05.2024.

Makalenin Kabul Tarihi : 16.12.2024.

THE RESPONSIBILITY OF PARTNERS IN A LIMITED COMPANY ARISING FROM PUBLIC DEBTS, THE PROBLEMS ENCOUNTERED, AND SUGGESTED SOLUTIONS

ABSTRACT

When examining the wording of Article 35 of the Law on the Collection Procedure of Public Receivables (AATUHK), which regulates the responsibility of partners in limited companies for the company's public debts, it is understood that it is obligatory to first seek the company's assets, and if the debt cannot be collected from the company, recourse must be made to the personal assets of the partners. If it is determined that the public receivables cannot be fully or partially collected from the company's legal entity's assets, and this is proven by the authorities, the partners' liability in proportion to their shares comes into question.

Keywords: Limited company, company partner, public receivables, responsibility, capital contribution.

I. GİRİŞ

Bir ya da daha fazla kişi tarafından ticaret unvanı altında kurulan, esas sermayesinin miktarı belli olan ve söz konusu sermaye miktarı ortakların paylarından oluşan ticaret şirketlerine limited şirket denilmektedir. Tek ortaklı limited şirket kurulabilse de ortak sayısı 50'den fazla olamamaktadır.¹ Limited şirketlerin kendisini oluşturan ortaklardan farklı hukuki kişiliği, ortaklardan ayrı malvarlığı ve genel kurul ile kanuni temsilci(müdür)den oluşan kanunen zorunlu iki organı bulunmaktadır. Karar alma görevi genel kurulda iken şirketin idare ve temsili şirket müdürü tarafından gerçekleştirilmekte, şirketin vergi ödevleri müdür tarafından ifa edilmektedir.² Limited şirketlerde müdür

¹ Mücahit Çağrı Özkan, 'Limited Şirketlerde Ortakların Amme/Vergi Borcu Yönünden Artan Riski', Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, 2019, 29-154, s. 181.

² VUK 10. madde, AATUHK mükerrer 35. madde

ortaklar arasından seçilebildiği gibi üçüncü kişilerden de seçilebilmektedir.³

AATUHK'un 35. maddesinde limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarına ilişkin sorumluluğu düzenlenmektedir. Söz konusu madde 3 fıkradan oluşmakta; 1. fıkra limited şirketlerin halihazırdaki ortaklarının ödeme sorumluluğu; 2. ve 3. fıkralarda payını devreden ortakların ödeme sorumluluğu düzenlenmektedir. 35. madde lafzı incelendiğinde önce şirketin kendi malvarlığına başvurunun zorunlu olduğu, şirketten kısmen veya tamamen borcun alınamaması durumunda ortakların şahsi malvarlıklarına gidilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Limited şirkete ait borçların şirket ortağından tahsil edilebilmesi için, tekrardan ihbarname gönderilmesi gerekmeksizin ortak adına doğrudan ödeme emri hazırlanarak tebliğ edilmesi yeterlidir. Ancak ortaklara ödeme emirleri gönderilebilmesi için amme borçlarının şirket adına usulüne uygun şekilde kesinleştirilmesi, şirkete öncesinden ödeme emirlerinin tebliğ edilmiş olması ve borcun şirketten tahsil edilememesi gerekmektedir.

Amme alacağının şirketten alınamaması ve şirkette pay sahibi olma dışında başka şart aranmadığından ortakların sorumluluğu açısından kusursuz sorumluluk çeşidi geçerlidir. Ortaklar malvarlıklarıyla sınırsız fakat şirketteki payları oranında sınırlı sorumluluğa sahiptir. Şirket ortaklarının sorumluluğu söz konusu olduğunda sermaye borcunu ödeyen ve ödemeyen ortaklar arasında kanunen ayırım yapılmamaktadır. Şirketin tek ortaklı olması halinde şirketten tahsil edilemeyen amme borçlarından söz konusu ortak tek başına sorumlu tutulmaktadır. Her ortağın sermaye payına göre belirlenen borç tutarı vergileri, vergi cezalarını, gecikme faizlerini ve gecikme zamlarını içermektedir.

Ortakların paylarını devrettiği durumlarda devreden ve devralan ortaklar devirden önceki dönemlere ait amme borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Ancak devreden ve devralan ortaklar arasındaki pay devrine ilişkin işlemlerin geçerli olması gerekmektedir. Amme borcunun doğduğu ve ödeneceği tarihte farklı şahısların şirket ortağı olması durumunda söz konusu ortaklar müteselsil sorumlu olarak takip edilmektedir. Limited şirketlerin tasfiye edilmek suretiyle tüzel kişiliğinin ticaret sicil gazetesinden silinmesinden sonra yapılan vergi

³ TTK 623. madde.

tarhiyatlarının ve kesilen vergi cezalarının tasfiye öncesindeki döneme ait kısmından ortaklar şirket kanuni temsilcileriyle beraber sorumludur.

Amme borçlarını ödeyen ortakların rücu hakkı konusunda düzenleme bulunmasa da ortağın ödediği borcun tamamı için asıl borçlu şirkete başvurulabilmesi mümkündür. Aynı şekilde ortaklar sadece payları oranında sorumlu olduğu için paylarını aşan kısımlar için diğer ortaklara da rücu edebilmektedir. Payını devreden ortakların ödedikleri fazla tutarlar için payı devralan diğer ortaklara devir sözleşmelerine bağlı olarak rücu etmesi mümkündür. Ayrıca ortakların borçların ödenmesinden doğan zararlarını temsilciden alabilmeleri de mümkündür.

Bu başlık altında her ne kadar konuya özet şeklinde giriş yapsak da çalışmamızın bundan sonraki kısımlarında ortakların sorumluluğu ayrıntılı biçimde değerlendirilmeye çalışılacak, sorumluluğun şartları ve sorumluluğun özellikleri hem mevzuattaki düzenlemeler hem de yargı kararları ışığında incelenecektir. Bu doğrultuda uygulamada yaşanan sorunlar ele alınarak sorunlara çözüm yolları sunulmaya çalışılacaktır.

II. SORUMLULUĞUN AMACI

TTK’da limited şirket ortaklarının şirkete ait borçlardan sorumlu olmadıkları düzenlenmektedir.⁴ Ortakların taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemeleri, şirket sözleşmesinde belirlenen edimleri ve yükümlülükleri yerine getirmeleri yeterli olup kural olarak şirketin borçlarına ilişkin sorumlulukları bulunmamaktadır. Anlaşıldığı üzere şirket ortakları bakımından sınırlı sorumluluk hali söz konusu olup sermaye payını ödeyen ortak şirkete karşı olan sorumluluğunu yerine getirmiş sayılmaktadır. Bu nedenle şirkete ait borçlardan doğrudan şirketin kendisi sorumlu olup ortakların sorumluluğu kural olarak bulunmamaktadır. Ancak bazı kanunlarda istisnai düzenlemeler bulunmaktadır. Bu istisnai düzenlemelerden en önemlisi limited şirket ortaklarının şirkete ait amme borçlarından sorumlu olmasına ilişkin

⁴ TTK Madde 573- (1) ‘Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. (2) Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. (3) Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilir.’

AATUHK'un 35. maddesindeki hükümdür.⁵ Maddenin amacı limited şirketlerin amme borçlarının payları oranında şirket ortaklarının malvarlığından alınmasını sağlamaktadır. Böylece asıl borçlunun yanı

⁵ Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 24.10.2016, E:2015/11584, K:2016/8347 (Karşı Oy): ‘...Limited şirket ortaklarının sorumlulukları kural olarak koydukları sermaye ile sınırlıdır. Taraflar arasındaki uyuşmazlığın doğum ve dava tarihleri gözetildiğinde, 6762 sayılı Kanun'un 502 ve 532. maddeleri uyarınca, limited şirket ortağı, şirkete karşı taahhüt ettiği sermaye koyma borcunu yerine getirdiği ölçüde sorumluluktan kurtulmakta olup ortakların limited şirketin borçlarından şahsen sorumlu tutulmaları mümkün değildir. Hal böyle olmakla birlikte, bu nevi şirket ortaklarının, şirket alacaklılarına karşı sorumlu olmaması kuralına yönelik en önemli istisna, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK) 35. maddesi ile getirilmiştir. Söz konusu kanun maddesinde, kanunun yayımlandığı 1953 yılından sonra ilki 1998 ve ikincisi de 2008 yılında olmak üzere iki önemli değişiklik yapılmıştır. 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile getirilen değişiklikle limited şirket ortaklarının sermaye miktarları yerine sermaye oranları üzerinden kamu borçlarından sorumlu tutulmaları esası getirilmiş, 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 2008 yılında yapılan değişiklikle maddeye 2. ve 3. bentlerin de eklenmesi suretiyle, öncesinde şirket ortağına başvurulması için kamu alacağının şirketten “kesin olarak tahsil imkanı bulunmaması” koşulu yumuşatılmak suretiyle, “şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan” kamu borçları bakımından şirket ortaklarının sorumluluğu cihetine gidilebilmesi imkanı getirilmiştir. Bir başka söyleyişle, madde hükmünün bu suretle tadil edilmesi suretiyle alacaklı kamu idaresine, belirtilen konuda açık bir takdir yetkisi tanınarak kamu idaresince şirketten tahsil edilemeyeceği değerlendirilen kamu borçları bakımından, şirket hakkında cebren tahsil cihetine gidilmeksizin, ortakların takip edilebilmesi mümkün kılınmıştır. Bir başka deyişle, kamu idaresinin, şirket ortak yahut müdürlerinden kamu alacağının tahsili için, limited şirket hakkında cebri icra takibine girişmesi ve şirket hakkında aciz belgesi almak gibi bir zorunluluk söz konusu değildir. Kamu idaresinin şirketin kamu borcundan ötürü yönetici ve/veya ortaklara yönelmesi, takip işlemlerine girişmesi, kural olarak, takip konusu borcun şirketten tahsil edilemediği veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığını gösterir niteliktedir. Elbette, kamu idaresinin, madde hükmü ile kendisine belirtilen hususta tanınan takdir yetkisini aşkın ve hatta kötüye kullanması söz konusu olabilir ise de, sözü edilen hal, bu nev'i rücu davalarında nazara alınması gereken ispat yükü ile ilgili olup, usul hukukumuz açısından idarenin takdir hakkının bu şekilde aşkın yahut kötüye kullanıldığını ispat yükü, bunu ileri süren tarafa ait olmalıdır.’

sıra başka sorumlular belirlenerek amme alacağının korunması hedeflenmektedir. Yine, şirket ortağı olmayan müdürün malvarlığının amme borcuna yetmediği durumlarda amme alacaklarının güvence altına alınması amaçlanmaktadır. Ayrıca maddeyle şirketlerde temsilci olarak şirket ortağı olmayan, ekonomik durumu zayıf olan kişilerin kötü niyetli şekilde müdür olarak görevlendirilmesi ve borcun tamamının müdür olan ancak ödeme kabiliyeti olmayan bu kişilere yüklenilmesi önlenmektedir.

III. SORUMLULUĞUN KAPSAMI

35. maddede ortakların amme alacakları için takip edileceği belirtilmekte, ortaklara yüklenen sorumluluğun kapsamı belirlenirken kullanılan ‘amme alacağı’ kavramı ise AATUHK’un 3. Maddesindeki atıftan dolayı 1. ve 2. maddede sayılan alacakları işaret etmektedir.⁶ Söz konusu maddelere göre amme alacağı terimi; vergiler ve vergi cezaları gibi asli amme borçları ile gecikme zamları ve faizler gibi fer’i borçları kapsamaktadır. Buna göre her ortağın sermaye payına göre belirlenen borç tutarı; vergileri, vergi cezalarını, gecikme faizlerini ve gecikme zamlarını içermektedir. Görüldüğü üzere istisnai düzenlemeler hariç AATUHK kapsamındaki amme alacaklarına 35. madde uygulanmaktadır.⁷

IV. SORUMLULUĞUN KOŞULLARI

A. Amme Alacağının Zamanaşımına Uğramamış Olması

Amme alacağının doğduğu tarihi izleyen yılın başından itibaren 5 sene içerisinde tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.⁸ Bu süreye uyulmaması halinde söz konusu alacak tahakkuk zamanaşımına uğramaktadır. Aynı şekilde amme alacağının vadesini izleyen yılın

⁶ Alper Tunga Küçük, ‘6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a Göre Hacze İştirak’, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 71 (1) 2022, s.69.
<https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/69293/1062207>, (Erişim Tarihi: 07.08.2024).

⁷ 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesi ile SGK prim borçları açısından istisnai bir hüküm getirilmiştir.

⁸ VUK 113 md. vd.

başından itibaren 5 sene içerisinde tahsil edilmesi gerekmektedir.⁹ Bu süre içerisinde tahsil edilmeyen amme alacağı tahsil zamanaşımına uğramaktadır. Hem vergiler hem de fer'ileri için uygulanan 5 yıllık sürenin sona ermesi halinde alacaklı idarelerin amme alacağını alma yetkisi ortadan kalkmaktadır.

Ortakların şirket borçları için takip edilebilmesi için söz konusu borçların şirket adına usulüne uygun olarak ve zamanaşımı süreleri içinde kesinleştirilmesi gerekmektedir. 5 yıllık sürenin sona ermesi ve zamanaşımını durduran ya da kesen işlemlerin hukuka uygun bir şekilde tesis edilmemesi halinde şirketin borçları zamanaşımına uğramaktadır.¹⁰ Bu nedenle zamanaşımına uğrayan amme borçlarının tahsili için ortaklar

⁹ AATUHK 102 md. vd.

¹⁰ Danıştay, 4. Daire, 25.05.2022, E:2018/2814, K:2022/3268: ‘...Bu durumda, uyuşmazlık konusu ... tarih ve ... ve ... sayılı ödeme emirleri içeriği borçların tahsili amacıyla asıl borçlu şirket adına, şirketin ticaret sicilinden silinmesinden önce ... tarih ve ... , ... tarih ve ... sayılı ödeme emirleri tanzim edilmiş ise de, söz konusu ödeme emirlerinin şirket tüzel kişiliğinin sona ermesinden sonra ilan edilmesinin hukuki sonuç doğurmayacağı tartışmasız olmakla birlikte, ihbarnama aşaması usulüne uygun şekilde kesinleştirilen borcun takibinde, şirketin tüzel kişiliği sona erinceye kadar tahsil zamanaşımı süresi içerisinde kalan tahsilata ilişkin süreçler izlenecek olup, bu süre içerisinde idarenin kusurlu davranarak tahsilat işlemlerini aksatması, borcun ortadan kalkmasına neden olmayacağı gibi, kusursuz sorumluluğu bulunan ortakların sorumluluğunu da kanunun aradığı diğer koşulların gerçekleşmesi şartıyla ortadan kaldırmayacaktır. Dolayısıyla, amme alacağının tüzel kişiliği sona eren şirketten tahsil edilemeyeceğinin açık olduğu hususu dikkate alındığında, tüzel kişiliği sona ermeden şirket adına ödeme emri tebliğ edilmemesi sadece şirket adına 6183 sayılı Kanun'a göre cebri tahsilat safhasına geçilmediği anlamına geleceğinden ve borcun şirket yönünden kesinleştirilmesine etkisi bulunmadığından, ortağı olduğu şirketten kaynaklı vergi borçlarından sorumluluğu devam eden ortak adına şirket tüzel kişiliği sona erdikten sonra borcun tahsil zamanaşımına uğramaması kaydıyla ödeme emri düzenlenebileceği; bu halde dava aşamasında irdelenmesi gereken bir önceki aşamanın ihbarnama safhası olacağı açıktır. Dolayısıyla şirket ortağı sıfatıyla davacı adına düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinin hukuka uygun olup olmadığının saptanabilmesi için, davacı adına ödeme emri düzenlenebilmesi koşullarının bulunup bulunmadığı, bu kapsamda da vergi borçlarının tüzel kişiliğinin mevcut olduğu dönemlerde şirket adına usulüne uygun olarak tahakkuk edip etmediği incelenerek yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.’

hakkında takip yapılması ve ödeme emri düzenlenmesi de hukuka aykırı hale gelmektedir.¹¹

¹¹ Danıştay, 4. Daire, 14/06/2022, E:2020/1202, K:2022/4017: ‘...Dolayısıyla, davacının 24/04/2012 tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirketten ayrılarak şirket borçlarından sorumluluğunun sona erdiği, sorumlu olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi gözönünde bulundurularak takip edilip edilmediği, amme alacağının asıl borçlu şirketin malvarlığından tahsili yoluna gidilip gidilmediği ve zamanaşımına uğrayıp uğramadığı hususları da değerlendirilerek yeniden karar verilmesi gerekmektedir.’
Danıştay 4. Daire, 11.04.2022, E:2018/9427, K:2022/2425: ‘...amme alacaklarının tahsili için asıl borçlu şirket adına düzenlenen ... tarih ve ...-...-...-...-... takip numaralı ödeme emirlerinin asıl borçlu şirketin veya şirketin kanuni temsilcisinin bilinen adresinde tebliğ edilmeye çalışıldığına dair tebliğ evrakının ara kararına rağmen davalı idarece ibraz edilmediği anlaşıldığından, asıl borçlu şirket adına düzenlenen ve yukarıda tarih ve sayıları belirtilen ödeme emirlerinin usulüne uygun olarak tebliğ edilmediği sonucuna varıldığı, kaldı ki asıl borçlu şirket adına düzenlenen tüm ödeme emirlerine ilişkin tebliğin usulüne uygun olduğu kabul edilse dahi, söz konusu ödeme emirleri içeriğinde yer alan amme alacaklarına mahsuben 12/12/2006-25/12/2014 tarihleri arasındaki muhtelif tarihlerde yapılan cüz’î ödemelerin şirket veya temsilciler tarafından yapıldığına dair makbuz bulunmaması ve davacı tarafından kendi aleyhine sonuç doğuracak şekilde cüz’î miktarda ödeme yapılmasının hayatın olağan akışına aykırı olması nedeniyle söz konusu ödemelerin zamanaşımını kesmek amacıyla davalı idarece yapıldığı kanaatine varıldığından, anılan tarihlerde yapılan ödemelerin tahsil zamanaşımı süresini etkilemeyeceği, söz konusu takiplere ilişkin olarak ödeme emirlerinin tebliğ edildiği tarihten sonra yukarıda belirtilen ödemeler haricinde, 6183 sayılı Kanun’un 103. maddesi kapsamında zamanaşımını kesen başkaca bir işlem yapılmadığı da dikkate alındığında, idarece bildirilen ilan tebliğ tarihlerinden itibaren en geç 31/12/2011, 31/12/2013, 31/12/2014 ve 31/12/2016 tarihlerinde davacı adına kanunî temsilci sıfatıyla düzenlenmesi gereken ödeme emirlerinin içeriğinde yer alan amme alacaklarının zamanaşımına uğradığı anlaşılmakta olup, tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacaklarının tahsili için davacı adına düzenlenen ... tarih ve ... , ... , ... , ... , ... ana takip dosya numaralı ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı...’

B. Amme Alacağının Şirket Adına Usule Uygun Biçimde Kesinleştirilmiş Olması

Limited şirkete ait alacakların şirket ortağından tahsil edilebilmesi için, AATUHK'un 54 ve devamındaki maddelere göre ortağın şahsen takip edilmesi gerekmektedir. Ortak adına ihbarname hazırlanarak gönderilmesi gerekmeksizin ortak adına doğrudan ödeme emrinin hazırlanması ve ortağa usule uygun biçimde tebliğ edilmesi gerekmektedir.¹² Burada önemli olan husus ortaklara ödeme emirleri gönderilmesi için şirketin önceden takip edilmesi,¹³ şirket adına düzenlenmiş ihbarnamelerin ve ödeme emirlerinin tebliğ edilmiş olması, şirkete ait amme alacaklarının usule uygun biçimde kesinleştirilmiş olmasıdır. Alacağın şirket adına kesinleştirilmesi için tarhiyat, tebligat, tahakkuk ve tahsil aşamaları hukuka uygun biçimde izlenmelidir.¹⁴

¹² AATUHK - Ödeme emri: (1) Madde 55 – ‘Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir “ödeme emri” ile tebliğ olunur.(1) Ödeme emrinde borcun asıl ve ferilerinin mahiyet ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı kayıtlı bulunur. ...’

¹³ Nihal Saban, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019, s.118.

¹⁴ Danıştay, 4. Daire, 22/09/2022, E: 2019/3299, K: 2022/5068: ‘...Yukarıda anılan düzenlemelerde, tüzel kişiliğe sahip şirketlerin ödenmeyen veya tahsili olanaksız kalan amme alacağının, tüzel kişiliği temsil edenlerin ve ortakların malvarlığından alınacağı, ödeme emrinin ancak usulüne uygun olarak tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamasından geçtiği halde vadesinde ödenmemesi suretiyle tahsili kabil hale gelen amme alacaklarının tahsili amacıyla düzenlenebileceği açıklanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, davacının ortağı olduğu ... Gıda Pet. Mad. Yağ. Tur. ve İnş. San. Tic. Ltd. Şti. adına kesinleştiği ileri sürülen amme alacağının tahsil ve takibi amacıyla asıl borçlu şirket adına ödeme emri düzenlenerek tebliğ edildiği, yapılan tebligata rağmen herhangi bir ödemede bulunulmaması ve yapılan malvarlığı araştırmasında da amme alacağının şirketten tahsiline imkan bulunmadığı ileri sürülerek, amme alacağının tahsili amacıyla davacı adına ortak sıfatıyla ... dava konusu ödeme emirlerinin düzenlendiği anlaşılmıştır. Dava konusu ... , ... sayılı ödeme emri ile ... sayılı ödeme emri içeriği ..., ..., ... plaka numaralı amme alacakları dışında kalan amme alacakları yönünden; ... sayılı ödeme emri muhteviyatı amme alacağının şirketten tahsili amacıyla düzenlenen ...

Kesinleşmiş olan amme alacağının limited şirketlerin malvarlığından tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde artık ortaklar takip edilecektir.

C. Alacağın Şirketten Tahsil Edilememesi

Ortakların sorumluluğunun doğması için, zamanaşımına uğramayan amme alacaklarının usule uygun şekilde kesinleştirildikten

sayılı ödeme emrinin asıl borçlu şirkete tebliğ edildiğine ilişkin tebliğ alındısının davalı idarece dosyaya sunulmadığı, yine dava konusu ... sayılı ödeme emrinin ..., ..., ... plaka numaralı amme alacakları dışında kalan amme alacaklarının ve dava konusu ... sayılı ödeme emri muhteviyatı amme alacaklarının şirketten tahsiline yönelik olarak düzenlenen ödeme emirleri ve tebliğ alındılarının dosyaya ibraz edilmediği görülmüş olup asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilip kesinleştirildiği hususu somut olarak ortaya konulamadığından davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin bu kısımlarında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.’

Danıştay, 3. Daire, 13/06/2022, E:2019/4400, K:2022/2875: ‘Asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin bir kısmının 16/11/2016 tarihinde şirketle ilişkisi kalmamış olan davacıya tebliğ edildiği, bir kısmının ise şartlar oluşmaksızın ilanen tebliğ edildiğinin anlaşıldığı uyuşmazlıkta, şirket nezdindeki takip yollarının usulüne uygun biçimde tüketilerek kanuni temsilci ya da ortağın takip aşamasına gelindiğinden söz edilemeyeceğinden...’

Danıştay, 3.Daire, 15/09/2022, E:2019/6462, K:2022/3190: ‘...asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin şirket yetkilisinin ikametgah adresinde eşine tebliğinin 213 sayılı Kanun’un 94. maddesindeki usule uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davacının ortak sıfatıyla takibinde hukuka uygunluk görülmemiş olup ...’

Danıştay 3.Daire, 12/09/2022, E:2019/4028, K:2022/3085: ‘... ödeme emrinde yer alan kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine ilişkin tebliğ alındısının dosyaya sunulmadığı; ... tarih ve ... takip numaralı ödeme emrinde yer alan kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emirlerinin ise şirket müdürünün ikametgah adresinde annesine tebliğ edilmesinin 213 sayılı Yasa’da yer alan tebligatla ilgili düzenlemelere uygun düşmediği dolayısıyla şirket nezdindeki takibin söz konusu kamu alacakları yönünden usulüne uygun biçimde sonuçlandırılarak ortağın takibi aşamasına gelindiğinden söz edilemeyeceği...’

sonra şirketten tamamen ya da kısmen tahsil edilmemesi ya da tahsil edilmeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir. Tahsil edilemeyen ve tahsil edilmeyeceği anlaşılan alacak terimlerinin tanımı AATUHK'un 3. maddesinde yer almaktadır.¹⁵

3. maddeye göre tahsil edilemeyen alacak kavramı; borçlu hakkında yapılan malvarlığı araştırmaları neticesinde haczedilebilen mallarının bulunmaması ya da haczedilen malları satılmasına rağmen elde edilen satış bedelinin alacağı karşılamaya yetmemesi gibi sebeplerle tahsil edilemeyen alacakları ifade etmektedir.¹⁶ Maddede sayılan haller sınırlayıcı değil örnek niteliğindedir.¹⁷ Haczedilen malvarlığının iki defa açık arttırmaya çıkarılmasına rağmen satılamaması yine hacizli malvarlığının pazarlık yoluyla satılamaması amme alacağının tahsil edilememesine örnek olarak gösterilebilir.

Yine 3. maddeye göre tahsil edilmeyeceği anlaşılan alacak kavramı; borçlunun haczedilen mallarına biçilen değer alacağı karşılamaması ya da iflas halinde borcun iflas masasından da tahsil edilmemesi gibi sebeplerle takip işlemlerinin herhangi bir safhasında tahsil edilmeyeceği ortaya çıkan alacakları ifade etmektedir.¹⁸ Madde

¹⁵ Yargıtay 6. Hukuk Dairesi, 04.04.2022, E:2021/2314, K:2022/1839: '...6183 sayılı Yasa'nın 35 ve mükerrer 35. maddesi hükümleri uyarınca, ortağın ya da kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için, borçlu şirket hakkında 6183 sayılı Yasa'nın 54. ve müteakip maddelerine göre cebri takibi yapılması ve takip sonucunda amme alacağının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememiş ya da tahsil edilmeyeceğinin anlaşılmış olması gerekir. 6183 sayılı Yasa'nın 3. maddesinde "Tahsil edilemeyen amme alacağı" ve "Tahsil edilmeyeceği anlaşılan amme alacağı" terimleri açıklanmış olup, bu tanımlar çerçevesinde ortağın ya da kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği tespit edilmelidir.'

¹⁶ AATUHK, md. 3: 'Tahsil edilemeyen amme alacağı terimi: '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...'

¹⁷ Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Yetkin Yayınları, 2023/04, 5. Baskı, s. 47 vd.

¹⁸ AATUHK, md.3: 'Tahsil edilmeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi: "Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında

metninde sayılan haller sınırlayıcı değil örnek niteliğindedir. Bu sebeple takip işlemlerinin herhangi bir safhasında alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda ortağın sorumluluğuna gidilmektedir.¹⁹

Görüldüğü üzere ‘alacakların tamamen ya da kısmen tahsil edilememesi’ için cebri takip yollarının tamamının kullanılması ancak olumlu bir sonucun alınamaması gerekmektedir, ‘alacakların tahsil edilemeyeceğinin anlaşılabilmesi’ için bütün takip yollarının tamamlanması gerekmemektedir.²⁰ Kanunda tamamen ya da kısmen

-
- 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...
- ¹⁹ Danıştay, 4. Daire, 22/09/2022, E: 2019/3299, K: 2022/5068: ‘... amme alacaklarının tahsili amacıyla asıl borçlu şirket adına düzenlenen ..., ... ve ... sayılı ödeme emirlerinin sırasıyla, 20/01/2017, 18/05/2016 ve 18/11/2014 tarihlerinde şirket adresinde çalışanına tebliğ edildiği, usulüne uygun yapılan tebligata rağmen herhangi bir ödemede bulunulmadığı ve ödeme emirlerine karşı dava açılmadığı, kesinleşen amme alacağının tahsili amacıyla şirket hakkında haciz kararı alınarak ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı, ... tarih ve ... sayılı haciz varakalarının düzenlendiği, yapılan malvarlığı araştırması neticesinde amme alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı görülmüş olup, asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının, ilgili dönemde ortak olan davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinin bu kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.’
- Danıştay 7. Daire, 22.09.2020, E.2016/359 K. 2020/3371: ‘...amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsiline ilişkin işlemlerin usulüne uygun yürütülmesi suretiyle yapılan malvarlığı araştırması neticesinde, şirket üzerine kayıtlı ... plakalı 2007 model ... markalı bir adet araç olduğu ve bu araç üzerine daha önceki tarihlerde davalı idare dışında birçok kamu kurumu tarafından haciz işlemlerinin uygulandığı, ayrıca şirketin bazı bankalarda bulunan hesaplarında düşük miktartlı ... bakiyelerin bulunduğu ve bu bakiyeler üzerine de davalı idarenin takibat işlemleri öncesinde farklı kurumlarca haciz konulduğunun tespit edildiği, bu itibarla şirketin 1.949.123,00 TL tutarındaki vergi borçlarının kendi malvarlığından tahsil edilemeyeceği anlaşıldığından,...’
- ²⁰ AATUHK 54. Md: ‘Ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbiki suretiyle yapılır: 1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi, 2. Amme

ifadesinin kullanılması “veya” bağlacı ile her iki şartın birlikte aranmadığını ve herhangi birinin tek başına varlığının ortakların takibine olanak sunulduğunu göstermektedir. Böylece idareler, şirketin borçlarının tüzel kişiliğin malvarlığından kısmen dahi tahsil edilemeyeceği kanaatine varmışsa artık şirket ortakları takip edilebilecektir. Ancak bunun için hukuki geçerliğe sahip yeterli delillerin sunulması ve alacağın şirketten tahsil edilemeyeceğinin net bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir.²¹ Yeterince araştırma yapılmadığı için amme alacağının tahsil edilememesi durumunda ortakların sorumluluğuna başvurulamayacağı yönünde öğretide görüşler bulunduğu gibi bu doğrultuda verilmiş yargı kararları da mevcuttur.²² Amme alacağının

-
- borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi, 3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.’
- ²¹ Yargıtay, 4. Hukuk Dairesi, 30.09.2020, E:2020/365, K:2020/3096: ‘...Bununla birlikte, 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesine göre limited şirket ortağının, şirketin amme borçlarından dolayı sorumlu olabilmesi için borcun şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Dosya kapsamında şirket aleyhine başlatılan takibe ilişkin yalnızca ödeme emirleri, haciz varakaları ve şirkete ait araçların sorgusuna ilişkin belgeler bulunmakta olup anılan belgeler şirketin amme borcunu ödeme kabiliyeti olup olmadığının tespiti bakımından yeterli değildir.’
- ²² Danıştay, 4. Daire, 01/06/2022, E:2020/5248, K: 2022/3521: ‘Dosyanın incelenmesinden, davacı adına ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davada ödeme emirlerini iptal eden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/12/2018 tarih ve E:2016/2202, K:2018/15011 sayılı kararıyla bozulduğu, söz konusu bozma kararında, ortağı takip açısından şirket hakkında gerçekleştirilen takibin usulüne uygun keskinleşip keskinleşmediği, şirket hakkında gerekli malvarlığı araştırmasının sonucunda amme alacağının asıl borçlu şirketten tahsilinin imkansız olduğunun ortaya konulup konulmadığı ile ortak sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde, davacının sermaye hissesi oranının dikkate alınıp alınmadığı değerlendirilerek yeniden karar verilmesi gerektiği belirtildiği halde, Mahkemece, olayın aydınlatılmasını sağlayacak zaruri belgelerin ara karar ile davalı idareden istenmediği görülmüştür. Bu durumda, eksik inceleme suretiyle hüküm kurulduğu anlaşıldığından, Mahkeme tarafından, resen araştırma ilkesi çerçevesinde Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/12/2018 tarih ve E:2016/2202, K:2018/15011 sayılı kararında belirtilen hususların araştırılarak karar verilmesi

süresi geçtikten sonra tahsil edilmeye çalışılması ya da idarelerin cebri takip sürecinde gereken özeni ve dikkati göstermemesi gibi nedenlerle asıl borçlu şirketin mal kaçırmayı ve bu suretle tahsilatın gerçekleşmemesi durumunda ortakların ileri süreceği def'ilerin dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu tahsil imkansızlığı halleri esasında maddi imkansızlığı işaret etmekte ve ortakların sorumluluğunu doğurmaktadır. Oysa terkin veya zamanaşımı gibi hukuki imkansızlık hallerinde alacak asıl borçlu olan şirketten talep edilemeyeceğinden, ortaklardan da talep edilememekte böylelikle hukuki imkansızlık hallerinde ortakların sorumluluğu söz konusu olmamaktadır.

D. Ortağın Yalnızca Sermaye Payı Oranında Sorumlu Tutulması

Ortaklar şirketin ödenmeyen amme borçlarının yalnızca payları oranına isabet eden sınırlı bir bölümünden tüm malvarlıklarıyla sorumlu olmaktadır.²³ Buna göre ortaklar limited şirketlerin borçlarından

gerektiğinden temyize konu Mahkeme kararında hukuki isabet bulunmamaktadır.’

Danıştay, 7. Daire, 25.12.2020, E. 2016/6737 K. 2020/5292: ‘...Mahkemece her ne kadar asıl borçlu şirkete ve ortaklarına ulaşamadığı ve yapılan mal varlığı araştırmasında da şirkete ait herhangi bir malvarlığına rastlanmadığından ... davacı adına ödeme emri düzenlendiği belirtilmişse de, dosya içeriğinde malvarlığı araştırmasına ilişkin herhangi bir bilgi ve belge bulunmadığı anlaşıldığından, yapılandırılmış ancak ödenmemiş alacağın şirketten tahsili yoluna gidilip gidilmediği, şirket hakkında malvarlığı araştırması yapıp yapılmadığı araştırılarak vergi alacağının şirketten tahsil edilmesinin mümkün bulunmadığı ortaya konulduktan sonra ... düzenlenen ödeme emrinin hukukiliği hakkında karar verilmek üzere temyize konu kararın bozulması gerekmektedir...’

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 25.05.2021, E:2017/53, K:2021/611: ‘...Bu itibarla, ödendiği iddia olunan şirket borçlarından, 6183 sayılı Kanun kapsamında kalan kamu borçlarına ilişkin tutarların belirlenmesi sonrasında, ispatlanan ödemelerden davacının şahsi malvarlığından ödenen kısım belirlenerek bu tutarın 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesi anlamında tarafların ortağı oldukları limited şirketten tahsil edilme imkânının tespiti yönünden şirketin aciz içerisinde veya gayri faal olup olmadığının açıklığa kavuşturulması zorunludur.’

²³ Danıştay, 4. Daire, 25/12/2018, E:2016/2202, K:2018/1501: ‘... ortak sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emrinde davacının

malvarlıklarıyla sınırsız fakat şirketteki payları oranında sınırlı sorumluluğa sahiptir. Ortağın şirketteki payı amme borcunun ödenmesinde kendisine düşen sınırlı parasal sorumluluğun ölçütü olarak kullanılmaktadır. Kendi payına düşen amme borcunu ödeyen ortaklar takipten kurtulmakta ve ödeme tarihi itibarıyla gecikme zammı gibi müeyyidelere muhatap olmamaktadır.²⁴

Şirketin tek ortaklı olması halinde şirketten tahsil edilemeyen amme borçlarının tamamından söz konusu ortak tek başına sorumlu tutulmaktadır.²⁵ Tek ortağı bulunan limited şirketlerin yönetim yetkisinin üçüncü kişilere bırakılması mümkün olmadığından şirketin tek ortağı olan kişi kendiliğinden kanuni temsilci sıfatına da sahip olmaktadır. Bundan dolayı şirketin tek ortağı olan kişi temsilci sıfatı ile şirketin borcunun tamamından sorumlu olmaktadır.²⁶

-
- sermaye hissesi oranının dikkate alınıp alınmadığı değerlendirilerek yeniden karar verilmesi gerektiği ...'
- ²⁴ Örnek vermek gerekirse iki ortağı bulunan ve esas sermaye miktarı 100.000 TL olan X limited şirketi bulunmaktadır. Ortakları Bay (A) ve Bayan (B) dir. (A) 60.000 TL, (B) ise 40.000 TL nakit sermaye ile şirkete ortak olmuştur. Şirkete ait 200.000 TL'lik amme borcu ödenmemiştir. Söz konusu borcun % 60'lık kısmına isabet eden 120.000 TL'sinden (A), borcun % 40'lık kısmına isabet eden 80.000 TL'sinden ise (B) sorumlu tutulacaktır. Yine %20'lik paya sahip olan bir ortak, şirketin 100.000 TL tutarındaki amme borcunun sadece 20.000 TL tutarından sorumlu olacaktır. Görüldüğü üzere amme borcunun tutarına ve ortakların payına göre göre, ortakların sorumlu olduğu tutarlar da değişmektedir.
- Raziye Özkan Aksu, 'Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi', Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020, C.10, S.1, s.226-267
- <https://dergipark.org.tr/tr/pub/hacettepehdf/issue/52790/712765>, (Erişim Tarihi: 08.07.2024).
- ²⁵ Mustafa Yavuz, 'Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu', Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 345, 2017, s.136.
- <http://www.vergisorunlari.com.tr/Content/userfiles/images/354mart2018.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.07.2024).
- ²⁶ İbrahim Organ, Cansu Sevinç Ceyhan, 'Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ve Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları', Maliye Dergisi, Sayı 177, Temmuz-Aralık 2019, S.177, s. 413.

Daha önceki düzenlemelerde şirket ortaklarının koydukları sermaye tutarında sorumlu olduğu düzenlemesi varken değişiklik yapılarak sorumlulukları genişletilmiş koydukları ya da koymayı taahhüt ettikleri sermaye payları dikkate alınmıştır.²⁷ Şirketin birden fazla

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/019-Ticaret-%C5%9Eirketlerinde-Ortaklar%C4%B1n-Vergi-d%C3%BCzeltme.pdf>, (Erişim Tarihi:11.09.2024).

- ²⁷ ‘Madde 21-6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35 inci maddesinde, amme alacağını koruma hükmü olarak limited şirketin ödenmeyen amme borçlarından ortakların koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarında sorumlu tutulacakları düzenlenmiştir. Limited şirketler Türk Ticaret Kanununa göre en az 2 en fazla 50 ortakla ve 500 milyon lira gibi küçük sayılabilecek bir sermaye ile kurulabilmektedir. 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. Mevcut düzenlemeyi bir örnekle açıklarsak; 500 milyon lira sermaye ve 10 ortakla kurulmuş olan bir limited şirketin 20 milyar lira borcunun tahsili için takibata geçildiğinde, öncelikle alacaklı amme idaresi tarafından şirket varlıklarının satışı yapılacak, daha sonra da ortaklar şirkete koydukları sermaye miktarı kadar sorumlu tutulacaklardır. Bu limited şirketin varlıklarının satışından 1 milyar lira, ortaklarından da koydukları sermaye ile sınırlı olarak 500 milyon lira tahsilat yapıldığında, 20 milyar lira olan amme alacağının 1,5 milyar lirası tahsil edilecek, alacağın 18,5 milyar lirası tahsil edilemeyecektir. Yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklar sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve amme alacağının tamamı güvence altına alınmış olmaktadır. Örneğe dönersek; mevcut düzenlemeye göre tahsil edilemeyen 18,5 milyar oranında ortaklardan sermayeleri oranında tahsili imkanı doğacaktır. Diğer taraftan bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı müesseselerden haksız kazanç temin etmek için sahte veya özü itibarıyla 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 karı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır.’ https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf, (Erişim Tarihi: 11.09.2024).

ortağının bulunması halinde ortakların takibinde sermaye borcunu ödeyen ve ödemeyen ortaklar arasında kanunen ayırım yapılmamaktadır.²⁸

V. SORUMLULUĞUN ÖZELLİKLERİ

A. Fer'i Sorumluluk

Vergi borçlarını asıl borçlu konumundaki mükelleflerin ödemesi gerekirken bazı durumlarda vergi borçları mükelleflerden değil de sorumlulardan tahsil edilmektedir. Sorumluluğun fer'iliği olarak ifade edilen bu durum hem temsilcilerin hem ortakların sorumluluğunda geçerlidir.²⁹ Şirket borçları açısından mükellefiyet şahsında doğduğu için asıl borçlu şirketin kendisi olup vergi borcunun şirket tüzel kişiliği tarafından ödenmesi gerekse de borcun şirketin tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği hallerde ortaklar takip edilmektedir.³⁰ Ancak şirketin malvarlığına başvurulmadan doğrudan ortakların malvarlığına gidilemediğinden vergi alacaklıları tarafından öncelikle limited şirkete takip yapılması akabinde ortağın takibi gerekmektedir.

B. Sorumluluğun Niteliği

Mevzuatta ortaklar bakımından açık bir şekilde klasik teselsül öngörülmemektedir. Nitekim şirket ortakları amme borcunun tamamından yalnızca sermaye payları oranında sorumlu olduğundan müteselsil sorumlulukta olduğu gibi amme alacaklısı olan idarelere

²⁸ Ersin Çamoğlu, 'Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu', *Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 2011, 23(1-2), 139-146. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iumhmohb/issue/9367/11724>, (Erişim Tarihi: 15.09.2024).

²⁹ Eslem Ayaz, *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları Danıştay Kararları Işığında*, Seçkin Yayınevi, 2015/07, 3. Baskı s. 71; Danıştay 9. D., 29.12.2020 E. 2017/1425 K. 2020/6305: '... tutarların takip ve tahsil edilebilmesi için öncelikle şirket adına ödeme emri düzenlenmesine rağmen amme alacağının tahsil imkanının kalmadığının saptanması ... gerekmektedir.'

³⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 28. Bası, Ankara, 2019.

alacağın tamamını seçtiği herhangi bir şirket ortağından alma yetkisi tanınmamakta ve ortaklar borçtan yalnızca paylarına isabet oranında sorumlu olmaktadır.³¹ Bu nedenle kendisinden amme borcu talep edilen şirket ortağı, payına isabet edenden fazlasını ödeme konusunda zorlanamamaktadır. Bununla beraber payından daha fazlasını ödeyen şirket ortağının diğer ortaklara rücu etme hakkı bulunmaktadır. Ancak unutulmamalıdır ki şirket ortağının aynı zamanda şirket müdürü olduğu durumlarda, ödenmeyen amme borçlarından payı oranında değil de amme borcunun tamamından sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

C. Amme Borçlusu Sayılma

AATUHK'un 3. maddesine göre borcu ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler amme borçlusudur. Söz konusu düzenleme, şirketlerin amme borcunu şahsi malvarlıklarından ödemek zorunda kalan ortakları da kapsadığından şirketin vergi borçlarını ödemekle sorumlu olan gerçek kişi ortaklar ya da tüzel kişi ortaklar 3. maddeye göre amme borçlusu olup AATUHK'un 54 ve devamındaki maddelere göre şahsen takip edilmektedir. Ortakların amme borçlusu sayılması, gerekli şartların bulunması halinde ortaklara ait şahsi malvarlıkları üstünde teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi amme borçlarını güvence altına alan işlemlerin uygulanmasını mümkün hale getirmektedir. Fakat ortaklar hakkında ihtiyati haciz gibi kararlar alınmadan şirket adına daha önce alınmış kararlara dayanılarak ortakların şahsi malvarlıklarına doğrudan ihtiyati haciz gibi işlemlerin uygulanması mümkün olmadığından şirketin takibinden sonra ortak takip edilirken ortak adına ayrıca koruma tedbirine ilişkin işlemlerin tesis edilmesi gerekmektedir.

D. Tahsile İlişkin Sorumluluk

35. maddede ortaklar hakkında düzenlenen sorumluluğun yalnızca alacaklı idarelere ödeme yapmaktan ibaret bir sorumluluk çeşidi olduğu anlaşılmaktadır. Şirket ortakları sadece para borcunun ödenmesiyle yükümlü oldukları için ortakların hem kendi adlarına hem de şirket adına şekli edimlerde bulunma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu sorumluluk çeşidinin “vergi sorumluluğu” niteliğinde olmayıp “tahsil sorumluluğu” niteliğinde

³¹ AATUHK 35. Md.

olduğu ifade edilmektedir. Bir başka deyimle limited şirket ortaklarının söz konusu 35. maddeden kaynaklanan sorumlulukları sadece tahsilat ile ilgilidir.³² Nitekim sorumluluğun tahsilat aşamasında ve borçların şirketten tahsil edilememesinden sonra doğması onun tahsil muhataplığı olduğunu ispatlamaktadır.

E. Kusursuz Sorumluluk

Kanun metninde ortakların sorumluluğu için amme alacağının limited şirketten alınamaması koşulu³³ ile şirkette pay sahibi olma koşulu dışında başka koşul aranmadığından ortaklar açısından kusursuz sorumluluk geçerlidir.³⁴ Limited şirket ortağı olma şirket yönetim ve idaresinde irade kullanılmasına ilişkin hak ve yükümlülük getirmediğinden şirket ortaklarının kusurunun bulunup bulunmadığının değerlendirmeye tabi tutulması mümkün değildir.³⁵ Bu sebeple ortakların takip edilebilmesi için kast ya da ihmallerinin olup olmadığına bakılmamakta hatta ortakların sermaye paylarını ödeyip ödemediğine de bakılmamaktadır.³⁶ Taahhüt ettiği sermaye payını ödese de ödemesi de ortak şahsi malvarlığıyla şirketin amme borcu açısından takip edilebilmektedir.³⁷ Limited şirket ortakları hakkında geçerli olan bu sorumluluk çeşidi yapısı itibariyle sermaye şirketlerinin kurulma mantığıyla çelişmekte, limited şirketlerin ortağı olmayı amme borcu

³² Danıştay İBK, 11.12.2018, E.2013/1, K.2018/1 Sayılı Karar. Erişim adresi: www.lexpera.com.tr, (Erişim Tarihi: 20.09.2024).

³³ Binnur Çelik, 'Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu', Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı 4, 2000, 121-126 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287976>, (Erişim Tarihi: 20.09.2024).

³⁴ Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.

³⁵ Ankara BİM, 3. Vergi Dava Dairesi, 30.12.2020, E.2020/521, K.2020/1099.

³⁶ Hasan Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt III, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 2825 vd.

³⁷ Raziye Özkan Aksu, 'Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi', Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2020, C.6, S.1, s.14.

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/tfm/issue/56048/771323>, (Erişim Tarihi: 21.09.2024).

bakımından sermaye şirketlerinin ortağı olma özelliğinden çıkarmakta, limited şirketlerde tüzel kişilik perdesinin ortakların payıyla sınırlı biçimde kalkmasına yol açmaktadır.³⁸ Bu durumun kanun sistemindeki dengeyi bozduğu, limited şirketlerin ticaret şirketi olarak ticaret hayatındaki konumunu koruyabilmesi ve sermaye şirketi niteliğini kaybetmemesi için bu düzenlemenin en kısa sürede değiştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.³⁹

F. Şahsi Sorumluluk

AATUHK'un 35. maddesinin tamamı açısından geçerli olacak şekilde kanun koyucu tarafından “doğrudan doğruya sorumlu olurlar” ifadesi kullanılmış bu suretle ortakların şahsi malvarlıklarıyla sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır. Ortağın gerçek kişi olması halinde sorumluluğu payı oranında olmak üzere bütün malvarlığını kapsamaktadır. Ortağın bir tüzel kişi olması durumunda ise sorumluluğu ortak sıfatına sahip olan tüzel kişinin malvarlığıyla sınırlı olmaktadır.⁴⁰ Görüldüğü üzere limited şirket ortakları içerisinde başka limited şirketlerinin olduğu durumlarda asıl borçlu şirketin borçları sebebiyle ortak olan diğer limited şirketin kendi ortaklarının borcu ödeme sorumluluğu bulunmamaktadır. Zira, şirket ortaklarının fer'i vergi borçlusu olabilmesi yalnızca ortağı oldukları şirketin asıl amme borçlusu olmasına bağlıdır.

VI. PAYIN DEVREDİLMESİ HALİNDE SORUMLULUK

AATUHK'un 35/2. maddesine göre limited şirket ortaklarının paylarını devrettiği durumlarda devreden ve devralan ortaklar devirden önceki dönemlere ait amme borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. Ancak devreden ve devralan ortaklar arasındaki pay devrine ilişkin işlemlerin geçerli olması gerekmektedir. Bunun için, pay devrine ilişkin işlemin yazılı biçimde hazırlanarak imzalanması ve şirket

³⁸ Emrullah Kervankıran, ‘Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi’nin Kaldırılması’, *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, vol. XI, no. 3-4, 2007, s. 458.

³⁹ Çamoğlu, s.225.

⁴⁰ Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 7. Baskı, Ekim 2023, Bursa, Ekin Basım Yayın, s. 56.

sözleşmesiyle aksi öngörülmediyse pay devrini genel kurulun onaylaması gerekmektedir.⁴¹ Pay devrine ilişkin işlemin tescil ve ilan edilmesinin ortakların sorumluluklarına etkisi doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre pay devirlerinin 3. kişi konumunda olan alacaklılar açısından geçerli olması için tescil ve ilan gerekmektedir.⁴² Doktrinde tescil ve ilan işlemlerinin pay devirlerinin geçerliliğinde bildirici olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır.⁴³ Amme borcu ortak olma vasfına bağlandığından ortaklığın tespitinde TTK geçerli olup TTK'nın 595. maddesinde pay devrinin genel kurul onayı ile gerçekleşeceği düzenlenmiştir.⁴⁴ Söz konusu tartışmalara ve görüş ayrılıklarına son

⁴¹ TTK m. 595

⁴² Mustafa Erdem CAN, 'Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu', Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran 2017, C. 7, S.1, s.61-80, s. 72. <https://www.jurix.com.tr/article/8067>

⁴³ Oruç Hami Şener, Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, 1. Baskı, 2017, s. 698

⁴⁴ Danıştay 4. Daire, 14/06/2022, E:2020/1202, K:2022/4017: '6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un "Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar" şeklindeki 35. maddesinde yer alan "şirketten tahsil imkanı bulunmayan" ibaresi, 06/06/2008 tarihli ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi ile "şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan" şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki iki fıkra eklenmiştir. "Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. 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." 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hükme bağlanmıştır. 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da yapılan ve vergi borcundan sorumlu tutulan şahıslar hakkında önceden var olmayan birtakım yeni sorumluluk yolları ve yeni sorumluluk kriterleri getiren değişikliklerin, henüz tahsil edilmeyen amme alacakları için de geriye yürütülerek söz konusu alacakların tahsiline ilişkin

yapılacak işlemlere uygulanması mümkün olmadığından uyuşmazlığın, davacının sorumlu tutulduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 yıllarında yürürlükte bulunan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'un 35. maddesi uyarınca çözümlenmesi gerekmektedir. 6183 sayılı Kanun'un söz konusu 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları ifade edilmiştir. Bu düzenlemenin değerlendirilmesinden, şirket ortaklığından ayrılmış olsa da ödeme emri ile takip edilen kamu alacaklarının doğduğu dönemde şirket ortağı olan kişilerin bu borcun ödenmemesinden sadece ortak olduğu dönemlerle ve hissesi oranıyla sınırlı olarak sorumlu olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Ortaklık payının kısmen veya tamamen üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler, ortak olunan dönemler bakımından şirket ortağının kamu alacaklarından sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Bu nedenle hisse devriyle birlikte kamu alacağından kaynaklanan sorumluluğun kalkacağı gerekçesiyle dava konusu ödeme emirlerinin iptaline karar veren Vergi Dava Dairesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır. Öte yandan, hisse devri ile limited şirket ortaklığından ayrılmanın hukuki sonuçlarından birisi ortağın sorumluluğunun sona ermesidir. Bir ortağın şirketten ayrılmasının hukuken kesinleşmesi halinde ayrılan ortağın, şirketin bu tarihten sonra doğan kamu borçlarından sorumluluğu sona erer. Bu nedenle ayrılma tarihi önem taşımaktadır. Hisse devriyle ortaklıktan ayrılmanın tescil ve ilan kurucu bir etkiye sahip olmayıp açıklayıcı niteliktedir. Kamu idarelerince yapılan takipler açısından, idarenin tescil ve ilan edilmediği için ortaklıktan ayrılmanın kendisine karşı ileri sürülemeyeceğini iddia etmesi mümkün değildir. Doktrinde de tescil ve ilan zorunlu iken tescil ve ilan yapılmayan hususların aksi ispat edilmedikçe üçüncü kişiler tarafından bilinmediğinin varsayılması prensibinin, iradi işlemler bakımından önem arz ettiği; haksız fiil ve yasadan doğan borçlar bakımından önem taşımadığı ifade edilmektedir. (Poroy, Tekinalp, Çamoğlu 2019, Ortaklıklar Hukuku Cilt I, S. 458) Öte yandan, A Seri, 1 Sıra No.lu Tahsilat Genel Tebliği'nin "Limited Şirketlerin Amme Borçları" başlıklı bölümünde, 6762 sayılı Kanun'un 520. maddesi hükmüne göre ortaklık payının devrinin; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakatı ve devrin pay defterine işlenmesi ile hükmün ifade edeceği belirtildikten sonra ortaklık payının devredildiği tarih olarak, şirket sözleşmesinde ortaklık payının devri için ortaklar genel kurulu onayının aranmadığı durumlarda noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerektiği düzenlenmiştir. Dolayısıyla, davacının

verilmesi için vergi mevzuatında yapılan değişikliklere göre payın devredildiği tarih belirlenirken devrin ortaklar genel kurulu tarafından onaylanması halinde onay tarihinin, şirket sözleşmesinde pay devri için onayın aranmadığı durumlarda noter tasdikli devir sözleşmesi tarihinin esas alınması gerekmektedir.⁴⁵ Ayrıca pay devrinden sonraki dönemlerde meydana gelen borçlardan sadece payı devralan yeni ortağın sorumlu olacağı eski ortakların sorumlu olmadığı da açıktır.⁴⁶ Benzer şekilde amme borçlarının yapılandırılmasının talep edildiği dönemde şirket ortağı olmayan eski ortakların takibi mümkün değildir.⁴⁷

-
- 24/04/2012 tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirketten ayrılarak şirket borçlarından sorumluluğunun sona erdiği, sorumlu olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi gözönünde bulundurularak takip edilip edilmediği, amme alacağının asıl borçlu şirketin malvarlığından tahsili yoluna gidilip gidilmediği ve zamanaşımına uğrayıp uğramadığı hususları da değerlendirilerek yeniden karar verilmesi gerekmektedir.’
- ⁴⁵ Maliye Bakanlığı’ndan Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: A Sıra No: 11) (RG, S: 30451, T: 14.06.2018).
- ⁴⁶ Yargıtay, Hukuk Genel Kurulu, 11.03.2021, E:2017/2195, K:2021/256: ‘...44. Bu durumda yukarıda yapılan açıklamalar ile somut olaya ilişkin maddi ve hukuki olgular bir arada değerlendirildiğinde; dava dışı limitet şirketin hissesini devralan ve hâlen ortaklığı devam eden davacının devralan ortak olarak dava konusu borçtan sorumlu tutulması gerekmekte olup bu yöne değinen bozma kararı yerindedir.⁴⁵ Ancak davacının 03.03.2005 tarihinden (devirden) önceki dava konusu borçtan devralan ortak sıfatıyla sermaye payı oranında; 03.03.2005 tarihinden sonraki dönem borcunun ise tamamından bu dönemde aynı zamanda şirketin temsil ve ilzama yetkili yöneticisi (müdürü) olduğundan kanuni temsilci sıfatıyla müteselsilen sorumlu tutulması gerekir.’
- ⁴⁷ Danıştay, 9. Daire, 23/05/2022, E:2020/1533, K:2022/1982: ‘Dosyanın incelenmesinden; ortağı olduğu ... Sahne Organizasyon Turizm Emlak Ltd. Şti’ nin ödenmeyen vergi borçlarının tahsili amacıyla davacı adına ödeme emri düzenlendiği, anılan şirket tarafından, davacının ortaklıktan ayrıldığı 04/05/2011 tarihinden sonra, ... tarih ve ...sayılı dilekçe ile 6552 sayılı yasadın yararlandığı ve taksitlendirme talebinde bulunduğu ve borcun yapılandırıldığı görülmüştür. Bu durumda, asıl borçlu şirket tarafından borcun yapılandırılması ile yeni bir hukuki durum ortaya çıkmış olup yapılandırma sırasında borçlu şirketle ilişkisi bulunmayan davacının yapılandırılan borçlar nedeniyle sorumlu tutulmayacağı açık olup, Mahkemece verilen davanın reddine ilişkin davacı

VII. AMME ALACAĞININ DOĞDUĞU VE ÖDENMESİ GEREKTİĞİ TARİHTE ORTAKLARIN FARKLI KİŞİLER OLMASI HALİNDE SORUMLULUK

AATUHK'un 35/3. maddesine göre amme borcunun doğduğu ve ödeneceği tarihte farklı şahısların şirket ortağı olması durumunda söz konusu ortaklar müteselsil sorumlu olarak takip edilmektedir.⁴⁸ Bu kural şirketin kanuni temsilcileri için de mükerrer 35. madde kapsamında

48 tarafından yapılan istinaf başvurusunu kabul eden Bölge İdare Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla usule ve yasaya aykırılık görülmemiştir.’
Danıştay 3.Daire,15/06/2002, E: 2022/1438, K:2022/3006: ‘...26/01/2001 tarihinden itibaren ortağı olduğu asıl borçlu ... Limited Şirketindeki hisselerini 30/12/2004 tarihli noter onaylı hisse devir sözleşmesi ile devrederek ortaklıktan ayrılan davacı adına söz konusu şirketten alınamayan 2002 ve 2003 yıllarına ait muhtelif kamu alacağının tahsili amacıyla ortak sıfatıyla dava konusu ödeme emrinin düzenlendiği anlaşılmıştır. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35. maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan şeklinde limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları kurala bağlanmıştır. Ortakların şirket borcundan dolayı takip edilebilmesi için öncelikle usulüne uygun olarak asıl borçlu şirket hakkında kesinleşmiş bir vergi borcunun bulunması ve usulüne uygun tüm takip yollarının tüketilmesine karşın, borcun tüzel kişiliğin (şirketin) varlığından tamamen veya kısmen alınamadığının açıkça ortaya konulması icap eder. Limited şirket ortaklarını, şirketten tahsiline olanak bulunmayan kamu alacaklarının ödenmesinden doğrudan doğruya ve payları oranında sorumlu tutan söz konusu yasal düzenleme 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 edilemeyeceğinden dolayısıyla davacının 30/12/2004 tarihli hisse devri öncesi dönemlere ait borçlardan sorumlu tutulması mümkün olduğundan davacının ödeme emri içeriği kamu alacaklarından ortak sıfatıyla sorumluluğu değerlendirilmek suretiyle ulaşılabilecek sonuca göre yeniden karar verilmek üzere Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir.’

geçerliiyken düzenleme AYM tarafından iptal edilmiştir.⁴⁹ Ancak ortaklar hakkındaki benzer düzenleme varlığını korumaktadır.⁵⁰ Bu sebeple doktrinde mükerrer 35. maddedeki düzenlemenin iptaline dair kararın gerekçesi işaret edilerek ortaklar hakkındaki 35. maddedeki düzenlemenin hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu ileri sürülmektedir.⁵¹

⁴⁹ Muzaffer Deniz, Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları, Yetkin Yayınları, Ankara, Eylül 2019/09, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, s.104

⁵⁰ 2008’de AATUHK’un mükerrer 35. maddesine eklenen 5. fıkra; amme borcunun doğduğu ve tahsil edileceği tarihlerde şirket temsilcilerinin farklı olması halinde bu temsilcilerin müteselsil sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Ancak temsilcinin görevde olmadığı dönemlerde gerçekleşen her türlü işlemde sorumlu tutulmasının adalet aykırı olduğu ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmadığı ileri sürülmüştür. Danıştay 4. Dairesi tarafından söz konusu düzenlemenin AYM önüne taşınması üzerine düzenleme 2015 yılında iptal edilmiştir. Kararda AYM tarafından; amme alacağının güvence altına alınması için sorumluluğun yaygınlaştırılabileceği ya da müteselsil sorumluluğun öngörülebileceği fakat amme alacaklarının doğduğu ve ödenmesi gerektiği tarihlerde şirket temsilcilerinin farklı kişiler olması halinde vergi ödevlerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren temsilcilerin daha sonra temsilci olmadıkları için müdahale etme şanslarının olmadığı dönemlerde gerçekleşen ödevlere aykırı eylemlerden müteselsil sorumlu tutulmalarına sebep olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bir temsilcinin güvencesiz ve belirsiz bir şekilde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir sebeple başka temsilcilerin fiillerinden ya da ihmallerinden doğacak olan sorumluluğa ortak edilmesinin adalet ilkesi ile bağdaşmadığı, itiraza konu olan fıkranın hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere AYM özetle iptal gerekçesinde temsilcilerin görevde olmadıkları dönemlerin amme borçlarından yalnızca temsilci oldukları için sorumlu tutulmalarının hukuka aykırı olduğunu ileri sürmüştür. AYM’nin 5. fıkranın iptaline ilişkin kararı vergi uygulamalarında önemli sonuçlar yaratmıştır. Öncelikle; amme alacaklarının doğduğu tarihte ve ödenmesi gerektiği tarihte şirket temsilcilerinin farklı kişiler olması durumunda bu temsilciler amme alacağının ödenmesinden müteselsil sorumlu olmamakta şirket temsilcilerinin sorumluluğu konusunda temsilcilik dönemleriyle sınırlı şekilde takip kısıtı geçerli olmaktadır. Ortaklar hakkında ise böyle bir kısıtlama bulunmayıp müteselsil sorumluluk devam etmektedir. (AYM, 19.3.2015, E:2014/144 K:2015/29 - R.G., T:3.4.2015,S:29315) <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-29-nrm.pdf>

⁵¹ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku 1, Vedat Kitapçılık, 2021/05, 15. Baskı, s. 466 vd.

VIII. ORTAK İLE TEMSİLCİNİN AYNI KİŞİ OLMASI HALİNDE SORUMLULUK

AATUHK'un "limited şirketlerin amme borçları" başlığını taşıyan 35. maddesi, "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" başlığını taşıyan mükerrer 35. maddesi ile VUK'un "kanuni temsilcilerin ödevi" başlığını taşıyan 10. maddesi ortakların ve müdürlerin fer'i yani ikincil sorumluluğu konusunda kurallar içermektedir. Limited şirketin ortağı olan kişi aynı zamanda şirketin kanuni temsilcisi sıfatına sahip olabilmektedir. Hem ortak hem de temsilci olmak limited şirketlerin amme borçlarından kaynaklanan fer'i sorumluluk konusunda 3 farklı normun aynı anda uygulanması sorununu gündeme getirmektedir. Bu sorunun çözümünü AATUHK ve VUK kapsamında ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

AATUHK kapsamındaki amme borçları açısından müdür olan ortağın hangi kanun hükmüne göre takip edileceği belirsizdir. AATUHK'e göre yapılacak olan şahsi takibin ortağın sermaye payına göre amme borcundan sorumluluğunu düzenleyen 35. maddeye göre değil de temsilcinin amme borcunun tamamından sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddeye göre yürütülmesi gerekmektedir.⁵² 35. madde 1954'ten beri kanun içeriğinde yer almasına karşın mükerrer 35. madde kanuna 1995'te eklendiğinden bu çözüm şekli lex posterior ilkesine yani sonraki kanuna öncelik tanınmasına ilişkin ilkeye uygun düşmektedir.⁵³ Bu çözüm yönteminde daha sonra getirilen mükerrer 35. maddedeki kuralın 35. maddedeki kuralı zımnen ilga ettiği kabul edilmektedir. Bundan dolayı hem ortak hem de temsilci sıfatına sahip olunan dönemlere ait şirket borçları açısından 35. madde değil, mükerrer 35. madde kapsamında şahsi takibat yapılması ve borcun tamamından sorumlu tutulması gerekmektedir.

VUK kapsamındaki amme borçlarında müdür sıfatına sahip olan ortağın hangi kanun hükmüne göre takip edileceği de belirsizdir. AYM tarafından bu belirsizlik lex specialis kuralının benimsenmesiyle çözüme kavuşturularak VUK kapsamındaki amme borçları hakkında yalnızca

⁵² Seri: A Sıra No: 1 Tahsilat Genel Tebliği.

⁵³ Kemal Gözler, 'Yorum İlkeleri', Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Ankara, KHP ve TBB Ortak Yayını, 2013, s.15-119, <https://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/468.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.09.2024).

VUK'un 10. maddesinin uygulanması gerektiği içtihadında bulunulmuştur.⁵⁴ Buna göre genel düzenleme olan AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin, özel düzenleme olan VUK'un 10. maddesinden sonra yürürlüğe girmiş olması VUK'un 10. maddesinin vergi borçlarına uygulanmasına engel olmamaktadır. Görüldüğü üzere önce-sonra ilişkisi (lex posterior) değil de genel-özel ilişkisine (lex specialis) göre çözüm üretilmektedir. Zira VUK'un 10. maddesi özel norm niteliğindedir, AATUHK'un mükerrer 35. maddesi ise genel norm niteliğindedir. Bu nedenle takip konusunu oluşturan amme alacağının VUK kapsamında bir amme alacağı olması halinde VUK'un 10. maddesi uygulanmaktadır. AYM'nin bahsi geçen içtihadından sonra vergi idareleri tarafından da benzer şekilde VUK kapsamındaki amme alacakları için yalnızca VUK'un 10. maddesi uyarınca şahsi takip yapılacağı ifade edilmiştir.⁵⁵ Bu itibarla şirketin malvarlığından karşılanmayan amme borcu eğer VUK kapsamında yer alan vergi borcu niteliğindeyse müdür olan ortak hakkında AATUHK'nın 35. maddesi ile mükerrer 35. maddesi uygulanmayıp, yalnızca VUK'un 10. maddesine göre borcun tamamı için şahsi takip yapılmaktadır. Bununla beraber, ortak olan kişinin müdürlük sıfatının sona ermesi halinde payı oranında sorumluluğunun devam edeceği açıktır.⁵⁶ Aynı şekilde şirkette hiçbir zaman müdür olarak görev yapmayan ortağın temsilci sıfatıyla şirket borcunun tamamından sorumlu tutulması da mümkün değildir.⁵⁷

⁵⁴ AYM'nin 2015 tarihli kararı.

⁵⁵ Tahsilat İç Genelgesi, Seri No: 2015/3

⁵⁶ Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, 20.10.2021, E:2020/11589, K:2021/12650: '...davacının ilgili dönemde temsilcilik sıfatının bulunmadığının anlaşılması durumunda ise aynı dönemde ortaklık sıfatının bulunduğu da gözetilerek, 6183 sayılı Yasa'nın 35. Maddesi kapsamında araştırma ve devamında hissesi oranında sorumluluğu yönünden değerlendirme yapılarak karar verilmesi gerekmektedir.'

⁵⁷ Danıştay, 2. Daire, 25/05/2022, E: 2021/16339, K: 2022/2977: 'Davacının ortağı olduğu limited şirkete, 5996 sayılı Veteriner Hizmetleri Bitki Sağlığı Gıda ve Yem Kanunu hükümleri uyarınca verilen 182.538,00 TL para cezasının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun mükerrer 35. maddesi uyarınca kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla adına düzenlenen ... günlü ve ... ana takip numaralı ödeme emrinin iptali istenilmektedir. ... İdare Mahkemesinin ... günlü ve E..., K:... sayılı kararıyla; asıl borçlu şirketin kuruluşundan itibaren hiç bir dönemde kanuni temsilci olmayan davacının adı geçen şirketin borcundan kanuni temsilci sıfatıyla borcun tamamına ilişkin

IX. ORTAK İLE TEMSİLCİNİN FARKLI KİŞİ OLMASI HALİNDE SORUMLULUK

Ortakların ve temsilcilerin takibinden önce borçlu şirketin takip edilmesinin zorunlu olmasının iki sorumluluk çeşidini de fer'i sorumluluk çeşidine dönüştürdüğüne daha önce değinmiştik. Limited şirketlerin vergi borçları şirketten tahsil edilemediğinde hem temsilcilerin hem de ortakların fer'i sorumluluğu gündeme gelmekte ve alacaklı idareler temsilcilere ya da ortaklara şirketin borcunun tahsili için başvurabilmektedir. Temsilciler ile ortaklar arasında öncelik sırası bulunup bulunmadığı konusunda mevzuatta açık hüküm bulunmadığı için yargıda da içtihat birliği bulunmamaktaydı.⁵⁸ Bazı yargı kararlarında temsilciler ile ortaklar arasında öncelik-sonralık ilişkisinin bulunduğu ve öncelikle temsilcilerin takip edilmesi daha sonra ortakların takip edilmesi gerektiği belirtilmekteydi.⁵⁹ Bazı kararlarda ise temsilciler ile ortaklar

olarak sorumlu tutulamayacağı, şirket ortaklığı ve kanuni temsilcilik kurumlarının ödev ve sorumluluk hallerinin birbirinden farklı olduğu açık olduğundan; söz konusu borcun tahsili için davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla düzenlenen dava konusu ... günlü ve ... ana takip numaralı ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline hükmedilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi ... İdari Dava Dairesince verilen ... günlü, E:..., K:... sayılı temyize konu kararıyla; istinaf başvurusuna konu mahkeme kararının dava konusu işlemin iptaline ilişkin kısmının usul ve hukuka uygun olduğu ve kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmadığı belirtilerek istinaf başvurusunun reddine karar verilmiştir. Temyizen incelenen karar usul ve hukuka uygun olup, dilekçede ileri sürülen temyiz nedenleri kararın bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.'

⁵⁸ Burak Pınar, 'Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu', Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2021, 23, s.307.

⁵⁹ Danıştay, 9. Daire, 23.05.2012, E: 2009/1023, K: 2012/2892: 'VUK'un 10. maddesinde, tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiş, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun limited

arasında takip aşamasında herhangi bir önceliğin bulunmadığı belirtilmekteydi.⁶⁰ Söz konusu karar aykırılıklarının giderilmesinin talep

şirketlerde idare ve temsil yetkisini düzenleyen 540. maddesinde ise, limited şirketlerle ilgili olarak aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlemlerini idareye ve şirketi temsile yetkili oldukları hükmüne yer verilmiştir. Öte yandan AATUHK'un 35. maddesinde ise, limited şirket ortaklarının şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata muhatap tutulacakları hükme bağlanmıştır. Tüm bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdürden) aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

⁶⁰ Danıştay, VDDK, 30.04.2014, E: 2014/144, K: 2014/307: 'Limited şirket borcunun tahsili amacıyla davacı adına ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı Danıştay 9. Dairesinin 11.04.2013 tarih ve E:2010/9949, K:2013/3284 sayılı kararıyla; VUK'un 10. ve AATUHK'un 35. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin mal varlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesinin mümkün olduğu, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiğinin anlaşılması üzerine kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlendiği, daha sonra ortak olan davacının takip edildiği belirtildiğinden, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının şirket ortağından istenilmeden önce şirketin kanuni temsilcisine karşı yapılan takibat neticesinde tahsilinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunun araştırılması ve bunun sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle karar bozulmuştur. Bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesi, VUK'un 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilere rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkan tanınmadığından, iki

edilmesi üzerine konu Danıştay İBK tarafından görüşülmüştür. İBK şirketin vergi borçlarının tahsil edilmesi konusunda mevzuatta temsilciler ile ortaklar arasında öncelik-sonalık sıralaması olmadığı ve ortağın takibi için temsilcinin takibinin gerekmediği yönünde oyçokluğuyla içtihatları birleştirmiştir.⁶¹ Kararda, şirketlerin vergi borçlarından kaynaklanan sorumluluğun hem temsilciler hem de ortaklar bakımından fer'i nitelik taşıdığı; ortakların sorumluluğunun sınırlı, kusursuz, şahsi ve tahsile ilişkin sorumluluk olduğu; temsilcilerin sorumluluğunun da kusur sorumluluğu olduğu; VUK ile AATUHK'te temsilciler ile ortaklar arasında öncelik sırasının açıkça düzenlenmediği belirtilmiştir. Şirketin vergi borçları tahsil edilirken ortakdan önce temsilciye gidilmesi gerektiğinin kabul edilmesinin hukuken mümkün olmadığına ilişkin VDDK'nın görüşü söz konusu İBK kararına kaynaklık etmiştir. Özellikle ortaklar bakımından rücu imkanının mevzuatta açıkça düzenlenmemesi temsilci ile ortak arasında sıralama yapılmamasına ilişkin kararda etkili olmuştur.

Kararda bulunan karşı oy yazılarının birinde, temsilcilerin sorumluluğuna gitmeden doğrudan ortaklara başvurulması halinde temsilcilerin sorumluluğuna hiç gidilmemesi ihtimalinin doğacağı; vergi ödevlerini yerine getirmeyen temsilciler takip edilmeden ödevi olmayan ve borçların doğmasında kusuru bulunmayan ortakların takip edilmesinin adalet ilkesiyle bağdaşmayacağı; hem temsilcinin hem de ortağın aynı anda takibinin ise aynı maddi olaya farklı iki kanunun uygulanmasına yol açacağı ve bu suretle hukuki belirlilik ilkesine zarar vereceği; her iki takibin aynı anda yapılması halinde vergi borcunun ne kadarlık kısmının temsilciden alınacağı belirsiz olduğundan şirket ortaklarının ödeme konusunda çekimser davranabileceği gibi gerekçeler ileri sürülmüş ve vergi borçlarının öncelikli olarak temsilciden tahsil edilmesinin daha

ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gibi Kanun'da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında ısrar etmiştir. Vergi Mahkemesinin ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulca da uygun bulunmuştur.

Benzer kararlar için bkz. Danıştay 3. Daire, 10.04.2012, E: 2010/7241, K: 2012/1183; Danıştay, 4. Daire, 24.05.2012, E: 2009/8328, K: 2012/2051; Danıştay, 7. Daire, 19.02.2015, E: 2011/7163, K: 2015/844. <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2013-1-k-2018-1-t-11-12-2018>

⁶¹ Danıştay İBK, 11.12.2018, E:2013/1, K:2018/1, (RG. 20.06.2019-30807)

doğru olacağı görüşü savunulmuştur. Diğer karşı oy yazısında da vergi borcunun tahsil edilebilmesi için ilk önce ortağa başvurulmasının daha sonra temsilcinin takip edilmesinin hukuki belirsizlikleri önleyeceği belirtilmiştir.⁶²

Doktrinde söz konusu karar farklı açılardan değerlendirilerek eleştirilmiş ve kararın başka sorunları da beraberinde getirdiği belirtilmiştir. Nitekim karara gelen eleştirilerden birinde ödevlerini yerine getirmeyen temsilciler takip edilmeden ödevleri olmadığı için borçların oluşmasında kusuru bulunmayan ortakların takibinin adalete aykırı olduğu ileri sürülmüştür.⁶³ Yine karara gelen eleştirilerin birinde; kararın hukuki temellerden yoksun olduğu, yalnızca yargıda görüş birliğinin sağlaması amacını taşıdığı, karşı oyların incelenmesi neticesinde kanunilik ilkesi, yorum yöntemleri, sorumluluğun niteliği gibi konular ihmal edilerek bir karara varıldığına anlaşıldığı ve bu durumun birçok soruna yol açacağı ileri sürülmüştür.⁶⁴

X. TÜZEL KİŞİLİĞİ SONA EREN ŞİRKETLER BAKIMINDAN SORUMLULUK

Sorumluğun fer'iliğinden dolayı ortakların takibinden önce şirketin takip edilmesi gerekmektedir. Ancak limited şirketin tüzel kişiliğinin sona erdiğinin cebri takip esnasında tespit edilmesi de mümkündür. Bu durumda ortakların takibinden önce tüzel kişiliği sona eren şirkete başvuru şartının aranıp aranmayacağı konusu gündeme gelmektedir. Hak ve fiil ehliyeti tüzel kişiliğe bağlı olduğundan tüzel kişiliği sona eren şirketlerin hak ve borca sahip olma ehliyeti bulunmamakta bu nedenle kural olarak haklarında cebri takip işlemleri yapılamamaktadır. Ayrıca ödemesi gereken amme borçlarının sonradan tespit edilmesi halinde ehliyeti bulunmadığı için şirket adına takip yapılamamasına, tüzel kişiliği olmayan şirketin takibi için hazırlanan tarhiyat ve tahsilat işlemlerinin herhangi bir anlamının kalmamasına ve

⁶² <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2013-1-k-2018-1-t-11-12-2018>

⁶³ Organ, Ceyhan, 2019, s.412.

⁶⁴ Burak Pınar, 'Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu', Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2021, 23, s.309

borcun şirket adına kesinleştirilememesine yol açmaktadır.⁶⁵ Tüm bu hallerde ortakların sorumluluğunun doğması için borcun şirket adına

⁶⁵ Danıştay, 13.Daire, 23/06/2022, E:2016/1402, K:2022/2820: ‘2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “Dilekçeler üzerine ilk inceleme” başlıklı 14. maddesinin 3/c bendinde, dava dilekçelerinin ehliyet yönünden ilk incelemeye tabi tutulacağı; 15. maddesinin 1/b bendinde ise 14. Maddenin 3/c bendinde yazılı hususta kanuna aykırılık görülürse davanın reddedileceği kurala bağlanmıştır. Anılan maddede sözü edilen "ehliyet" kavramının, iptal davası açılabilmesinin idari yargılama usulü bakımından özel bir koşulu olan "subjektif ehliyeti" kapsadığı gibi, genel dava açma ehliyetini, diğer bir anlatımla "fiil ehliyeti"ni ya da "objektif ehliyeti" de kapsadığında duraksama bulunmamaktadır. 2577 sayılı Kanun’un 31. maddesinin 1. fıkrasında, ehliyetle ilgili olarak 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunulmuş, sözü edilen Kanun’un 50. maddesinde, medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olanın, davada taraf ehliyetine de sahip olacağı; 51. maddesinde de, dava ehliyetinin, medeni hakları kullanma ehliyetine göre belirleneceği kurala bağlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 124. maddesinde, ticaret şirketlerinin; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibaret olduğu; 125. maddesinde, ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu, Türk Medeni Kanunu’nun 48. maddesi çerçevesinde bütün haklardan yararlanabileceği ve borçları üstlenebileceği; 126. maddesinde, her şirket türüne özgü hükümler saklı kalmak kaydıyla Türk Medeni Kanunu’nun tüzel kişilere ilişkin genel hükümlerinin ticaret şirketleri hakkında da uygulanacağı; 588. maddesinde, limited şirketin, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanacağı; 643. maddesinde, tasfiye usulü ile tasfiyede şirket organlarının yetkileri hakkında anonim şirketlere ilişkin hükümlerin uygulanacağı, anonim şirketlere ilişkin düzenleme getiren 545. maddesinde, tasfiyenin sona ermesi üzerine şirkete ait ticaret unvanının sicilden silinmesinin tasfiye memurları tarafından sicil müdürlüğünden isteneceği, istem üzerine silinmenin tescil ve ilan edileceği kuralına yer verilmiştir. Dosyanın incelenmesinden 15/07/2011 tarih ve 7859 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi nüshasında davacı şirketin 08/02/2010 tarihinde ticaret siciline tescil edilen 03/02/2010 tarihli ortaklar kurulu kararı ile tasfiyesi sonuçlandırılarak ticaret sicilinden terkin edildiği hususunun ilan edildiği, dava konusu ödeme emrinin 30/10/2014 tarihinde tesis edildiği, ... anlaşılmaktadır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre limited şirketler, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmakta, ana sözleşmesinde yazılı işletme konularında haklara ve borçlara sahip olmakta ve organları tarafından temsil edilmektedir. Diğer taraftan, şirketin herhangi bir nedenle sona ermesi hâlinde ticaret sicil kaydının terkin edilmesi ile birlikte tüzel kişiliği son bulmaktadır. Tüzel kişiliğinin sona ermesi nedeniyle hak ve fiil

kesinleştirilmiş olması şartı sağlanamadığından ortakların takip edilip edilmeyeceğinin belirlenebilmesi için VUK ve AATUHK'taki düzenlemelerin ve yargı kararlarının incelenmesi gerekmektedir.

AATUHK'ta limited şirketlerin tasfiye haline girmiş ya da tasfiye edilmiş olması durumunda ortakların nasıl takip edileceği konusunda düzenleme olmadığından tasfiyeden önceki amme borçlarından ortakların sorumlu olup olmayacakları konusunda boşluk ve belirsizlik bulunmaktadır. Yargılama makamları bazı uyuşmazlıklarda asıl borçlu limited şirketlerin tasfiyesinin tamamlanarak tüzel kişiliğinin sona erdiği hallerde bile ortakların 35. maddeden kaynaklanan sorumluluklarının devam edeceği yönünde kararlar vermiştir.⁶⁶ Tasfiyesi tamamlanan ve ticaret sicilinden silinmek suretiyle ortadan kalkan limited şirketlerin borçları açısından borcun şirket adına kesinleştirilmiş olması şartının eksikliği halinde doğrudan temsilcinin ya da ortağın sorumluluğuna gidilemeyeceğini belirten kararlar da verilmiştir.⁶⁷ Ödeme emrinin

ehliyetini yitiren şirketlerin, sona erme tarihinden sonra yargı mercileri önünde temsil edilebilmelerine de olanak bulunmamaktadır. Bu durumda, tasfiyesi tamamlanarak ticaret sicilinden terkin edilen ve bu nedenle tüzel kişiliği sona eren davacı şirket tarafından açılan işbu davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken, davanın esası incelenmek suretiyle verilen dava konusu işlemin iptaline ilişkin temyize konu İdare Mahkemesi kararında usul hükümlerine uygunluk görülmemiştir.'

⁶⁶ Danıştay, 3. Daire, 14.06.2021, E.2018/209, K.2021/3074; Danıştay, 4. Daire, 08.12.2020, E.2016/10920, K.2020/5338.

⁶⁷ Danıştay 7. Daire, 26.11.2021, E:2016/9242, K:2020/4914: '...tüzel kişiliği sona eren ... Gümrükleme ve Ticaret Limited Şirketinin kanuni temsilcisi ve ortağı sıfatıyla dava konusu ödeme emri düzenlenmiş ise de; anılan şirket adına kesinleşmiş bir borç bulunmaksızın davacı adına düzenlenen ödeme emrinin iptali yolunda verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.'

Danıştay 3.Daire, 12/09/2022, E:2019/4028, K:2022/3085: '...ödeme emirleri içeriği kamu alacağının ise şirketin, ticaret sicilinden kaydının silinmesinden sonra düzenlenen ihbarnamelerle duyurulan vergi ve cezalara ilişkin olduğu, 19/10/2015 tarihi itibarıyla hukuk aleminden kalkmış olan şirket hakkında idari işlem tesisine ve bu işlemlerin hukuk düzeninde sonuçlar doğurmasına olanak bulunmadığından, davacının ortak olarak takibini gerektiren, usulüne uygun olarak tarh ve tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş bir kamu alacağının varlığından bahsedilemeyeceği dikkate alındığında, davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinin hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından...'

dayanağını oluşturan ihbarnamelerin asıl borçlu olan şirketin tüzel kişiliğinin bitmesinden önce şirket adına düzenlenerek tebliğ edilmesi şartıyla şirketin kendisine başvuru koşulunun aranmayacağını belirten başka kararlar verilmiştir.⁶⁸ Şirketin tüzel kişiliği bitmeden şirket adına ihbarname düzenlenmesi koşulunun gerçekleşmediği ve asıl borçlu şirket adına daha önce takip işlemlerinin yapılmadığı hallerde şirkete başvuru koşulunun sağlanması için ek tasfiye yolu veya ihya davası yoluna gidilmesi gerektiği, bu suretle şirket adına takip kesinleştirildikten sonra diğer sorumlulara başvurunun mümkün olduğu da bazı kararlarda ifade edilmiştir.⁶⁹

⁶⁸ Danıştay, 3. Daire, 24.03.2022, E. 2019/6703, K. 2022/1287: ‘...İhbarname üzerinden tahakkuk eden vergi ve/veya cezaların tahsiline ilişkin uyuşmazlıklarda asıl borçlu şirkete ait kamu alacağının kanuni temsilciden aranabilmesi için şirket nezdinde usulüne uygun şekilde ödeme emriyle takip edilerek tahsil edilemeyeceğinin ortaya konulması gerektiği açıktır. Bu durumda kanuni temsilciye düzenlenen ödeme emrinin dayanağı asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emri olacaktır. Ancak ticaret sicilinden silinmekle tüzel kişiliği sona eren şirketlere ait kamu alacağının tahsili için düzenlenen ödeme emrinin hukukten herhangi bir hüküm ifade etmemesi nedeniyle doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Bu durumda ise kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin dayanağı, tüzel kişiliğinin sona ermesinden önce düzenlenmiş olması koşuluyla şirket adına düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri olacaktır. Bu uyuşmazlıkların çözümü için de ödeme emri içeriği vergi ve cezaların usulüne uygun bir şekilde tahakkuk ettirilip ettirilmediğinin ortaya konulması gerekmektedir...’

⁶⁹ TTK m. 643, TTK m. 547. Danıştay, 9. Daire, 20.04.2022, E. 2020/3413, K. 2022/1560: ‘İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ...şirket nezdinde ödeme emri içeriği borcun usulüne uygun kesinleştirilmediği; dava konusu ödeme emirlerinin dayanağı asıl borçlu şirket adına düzenlenen ... ödeme emirlerinin de şirket tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği 30/07/2015 tarihinden sonra şirket yetkilisine tebliğ edildiği, işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için öncelikle adli yargı yerinde açılacak davayla şirketin ihyasının ve yeniden tescilinin sağlanması, alacağın şirket adına kesinleştirilmesi ve kesinleştirmeden sonra şirketten tahsili yoluna gidilmesi, tahsil edilememesi durumunda sorumluluğu çerçevesinde davacıya başvurulması gerekirken, bu usule başvurulmaksızın davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiştir.’ www.corpus.com, (Erişim Tarihi: 24.09.2024).

Görüldüğü üzere AATUHK’te açık düzenleme bulunmaması hem uygulama birliğinin olmamasına hem de yargılama makamları tarafından farklı kararlar verilmesine sebep olmuştur. Bu nedenle 2018’de VUK’un 10. maddesine 5. fıkra eklenerek tasfiye edilmek suretiyle sicilden silinen şirketlerin silinme tarihinden sonra ortaya çıkan amme borçlarının ortak ve temsilcilerden tahsil edilebilmesi düzenlenmiş ve limited şirket ortaklarının, tasfiye öncesi dönemlere ait amme alacaklarından payları oranında sorumlu oldukları açıkça belirtilmiştir.⁷⁰

VUK’un 10. maddesinin 5. fıkrası VUK’a aktarılırken sorun oluşmaması için 6. fıkradaki düzenleme getirilmiş böylece 5. fıkra kapsamına giremeyen mükellefleri kapsayacak hüküm ihdas edilmiştir. 5. fıkra tasfiye edilmek suretiyle ticaret sicilinden silinen mükelleflere ilişkin, 6. fıkra 5. fıkranın dışındaki tüzel kişiler ile (örneğin tasfiye süreci olmaksızın re’sen terkin edilen tüzel kişiler) tüzel kişiliğe sahip olmayan teşekküllere ilişkindir. Bu itibarla tasfiye süreci yürütülmeden tüzel kişiliği sona eren şirketlerin borçları 5. fıkra değil de 6. fıkra hükmüne tabi tutulmuştur. Söz konusu fıkralar sorumluların çerçevesi

Danıştay, 3. Daire, 27.12.2021, E. 2018/3451, K. 2021/6489: ‘...Şirketi’nin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun geçici 7.maddesi uyarınca yapılan ihtar ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayımlanan ilana rağmen süresi içerisinde bildirimde bulunulmadığından, 19/10/2015 tarihinde ticaret sicilinden re’sen silindiği, yani 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinin 9. fıkrasında yer verilen tasfiye süreci takip edilerek tasfiyesinin sonlandırılmadığı görülmektedir. Bu durumda, davacı adına, 2011 yılının Temmuz ile Ekim ve Aralık dönemleri için kanuni temsilci sıfatıyla yapılan tarhiyat; tasfiyeye girmeksizin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun geçici 7.maddesi uyarınca re’sen kaydı silinen şirket hakkında 5520 sayılı Kanun’un 17. maddesinin 9. fıkrasında öngörülen tasfiye koşulunun gerçekleşmemesi, ... nedeniyle hukuka uygun düşmediğinden, yazılı gerekçeyle verilen Vergi Mahkemesi kararına yöneltilen istinaf başvurusunun reddine dair Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır.’ www.danistay.gov.tr (Erişim Tarihi: 25.09.2024).

⁷⁰ Tasfiye edilmeden sicilden silinen tüzel kişilikler ile tüzel kişiliği olmayan kuruluşların sona ermesi durumunda, sona ermeden önceki döneme ait vergi tarhiyatları ve cezalarında izlenmesi gereken usulü belirleyen fıkralar VUK’un 10. maddesine 2018’de eklendiği için ve bu fıkraların yürürlük tarihi 21/03/2018 olduğu için bu tarihten sonraki dönemler hakkında uygulanacağı açıktır.

bakımından da farklılık taşımakta 5. fıkrada hem temsilciler hem de ortaklar, 6. fıkrada ise sadece şirket temsilcileri sorumlu tutulmaktadır.

VUK'un 10. maddesinin 5. fıkrasında hangi dönemlerde pay sahibi olan ortağın sorumlu tutulacağına ilişkin özel belirleme bulunmamaktadır. Ancak hem 10. maddenin ruhu hem de 5. fıkranın lafzı incelendiğinde vergilerin ve cezaların doğduğu dönemlerde yani söz konusu borçların ait oldukları dönemlerde pay sahibi olan ortakların sorumlu olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca fıkra payların devrine yönelik bir düzenleme de bulunmadığından, vergilerin ve cezaların doğduğu dönemden sonra yapılan pay devirlerinde payı devralan yeni ortakların eski borçlar hakkında müteselsil sorumluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır.

VUK'un 10/5. maddesi, AATUHK'un 35. maddesine kıyasla özel bir norm olduğundan öncelikle uygulanma hakkına sahiptir. Bu nedenle tasfiyeden sonra VUK kapsamında yapılan vergi tarhiyatlarından ve kesilen vergi cezalarından ortakların sorumluluğu konusunda AATUHK'un 35. maddesi uygulanamamakta VUK'un 10/5. maddesi uygulanmaktadır. Ancak 10/5. maddesi ortaklara yalnızca tasfiye öncesindeki dönemlere ait amme borçlarıyla sınırlı sorumluluk yüklediğinden VUK kapsamındaki vergi ve cezaların tasfiye dönemine ve tasfiyeden sonraki döneme ait olması halinde şirket ortaklarının sorumluluğuna 10/5. madde kapsamında hukuken gidilememektedir. Görüldüğü üzere 10/5. maddeye göre ortakların sorumluluğunun doğması için takibe konu vergiler ile vergi cezalarının tasfiye öncesine ait olması gerekmektedir. Ancak tasfiye öncesi döneme ilişkin olup şirketin ticaret sicilinden silinmesinden önce yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar bu madde kapsamında yer almamakta yine sicilden terkinden sonra ancak tasfiye süreciyle ilgili olan tarhiyatlar ve cezalar da bu madde kapsamında yer almayıp tasfiye memurları dağıtılan miktar ile sınırlı olarak sorumlu tutulmaktadır.⁷¹

⁷¹ Zübeyir Bakmaz, 'Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu', Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi(USSMAD), 2022, C.2, S.1, s. 18 vd. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2804867>, (Erişim Tarihi: 21.09.2024).

XI. ORTAKLARIN RÜCU HAKKI

Şirket müdürünün şirketin borcunu ödemek zorunda kaldığı durumlarda ödemiş olduğu miktarlar açısından rücu imkânı AATUHK'un mükerrer 35/4. maddesinde ve VUK'un 10/3. maddesinde düzenlenmektedir. Amme borçlarını ödeyen ortakların rücu hakkı konusunda temsilcilerin aksine kanuni bir düzenleme bulunmamakta; ortakların şirkete, diğer ortaklara ve temsilcilere rücu edebilmesi vergi mevzuatında açıkça yer almamaktadır.⁷² Buna rağmen ortakların ödedikleri borcun tamamı için asıl borçlu şirkete başvurulabilmesi kanaatimizce mümkündür. Aynı şekilde ortaklar sadece payları oranında sorumlu olduğu için paylarını aşan kısımlar için diğer ortaklara da rücu edebilmektedir.⁷³ Payını devreden ortakların ödedikleri fazla tutarlar için

⁷² Barış Bahçeci, Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.

⁷³ Yargıtay, 11. Hukuk Dairesi, 06.10.2016, E:2015/9128, K:2016/7852: '... Bu aşamada kanuni temsilcinin, limited şirketlerde kamu borcunu ödeyen ortağın, ödediği kamu alacağını, asıl mükellef olan temsil edilenden değil de diğer sorumlulardan, limited şirketlerde diğer ortaklardan talep etmelerinin mümkün olup olmadığı, mümkün ise rücu oranının ne olacağı konusu incelenmelidir. Kanuni temsilcilerin asıl mükellef dışındaki diğer sorumlulardan talepte bulunabilmesi için öncelikle bu kamu alacağının asıl yükümlüden tahsilinin mümkün olmaması gereklidir. Zira asıl yükümlüsünden tahsili mümkün olduğu halde bu alacağı kamu idaresine ödeyen kanuni temsilcilerin, asıl yükümlü dışındaki diğer sorumlulardan rücu talepte bulunmaları mümkün değildir. Ödenen kamu alacağının asıl yükümlüden tahsil imkanı bulunmadığı anlaşıldıktan sonra, diğer yükümlülerden rücu oranının ne olacağı konusunda ise bir ayrıma gidilmelidir. Buna göre limited ve kolektif şirketlerde temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlı olduğundan, bu kişilerden ancak ortaklık payları oranında rücu talepte bulunulabileceği kabul edilmelidir. Diğer bir deyişle limited ve kolektif şirketlerde kamu alacağından her ortak kendi payı oranında sorumlu olup bu payı haricindeki ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebilir.'

Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 26.05.2022, E:2020/6946, K:2022/4124: '...Kanuni temsilcilerin asıl mükellef dışındaki diğer sorumlulardan talepte bulunabilmesi için öncelikle bu kamu alacağının asıl yükümlüden tahsilinin mümkün olmaması gereklidir. Zira asıl yükümlüsünden tahsili mümkün olduğu halde bu alacağı kamu idaresine ödeyen kanuni temsilcilerin, asıl

payı devralan diğer ortaklara devir sözleşmelerine bağlı olarak rücu etmesi de mümkündür. Borcu ödeyen ortakların temsilcilere rücu edebileceğine ilişkin açık bir düzenleme vergi mevzuatında olmasa da TTK'ya göre müdürlerin yükümlülüklerini kendi kusurları ile ihlal etmeleri halinde sebep oldukları zararlardan ortaklara karşı sorumluluklarının bulunduğu, bu itibarla ortakların borçların ödenmesinden doğan zararlarını TTK'ye dayanarak temsilciden alabilmelerinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.⁷⁴ Ortakların rücu hakkı özel hukuka dayandığından bu hakkın kullanılmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar adli yargıda görülmektedir.

XII. ORTAKLARIN TEMSİLCİLERİN FARKLARI

SORUMLULUĞUNUN SORUMLULUĞUNDAN

Limited şirket ortakları ile kanuni temsilcilerinin şirkete ait borçlardan kaynaklanan sorumluluklarının kapsamı, sınırları, koşulları, nitelikleri ve düzenlendikleri kanunlar farklı özelliktedir. Sorumluluğun sınırı bakımından temsilciler ve ortaklar ayrı olup ortakların sorumluluğu temsilcilerin sorumluluğuna nazaran daha sınırlıdır. Nitekim temsilciler şirketin vergi ve vergiye bağlı olan borçlarının tamamından sorumluyken, ortaklar şirkete ait amme borçlarından sadece payları oranında

yükümlü dışındaki diğer sorumlulardan rücu talepte bulunmaları mümkün değildir. Ödenen kamu alacağının asıl yükümlüden tahsil imkanı bulunmadığı anlaşıldıktan sonra, diğer yükümlülerden rücu oranının ne olacağı konusunda ise bir ayrıma gidilmelidir. Buna göre limited ve kolektif şirketlerde temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğu ortaklık sıfatına bağlı olduğundan, bu kişilerden ancak ortaklık payları oranında rücu talepte bulunulabileceği kabul edilmelidir. Diğer bir deyişle limited ve kolektif şirketlerde kamu alacağından her ortak kendi payı oranında sorumlu olup payı haricinde ödediği kısım için diğer ortaklara rücu edebilir. O halde mahkemece, öncelikle davacının ödediğini iddia ettiği kamu borcunun ödendiği tarihte şirketin ödeme gücünün bulunup bulunmadığı ilgili kurumlardan sorulup araştırılarak ve gerektiğinde şirketin defter ve kayıtları üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak, şirketin anılan tarihlerde ödeme gücünün olup olmadığının tespiti gerekmekte olup, bu husus yeterince araştırılmadan hüküm tesisi doğru olmamış, bozmayı gerektirmiştir.'

⁷⁴ TTK m. 553; TTK m. 644/1- a.

sorumludurlar. Alacaklı idarelere, şirketten alınamayan alacakların tamamını ortakların sadece birinden talep edilebilme konusunda yetki verilmemekte ve alacaklı idareler ortakların paylarını belirleyerek her ortağa sadece payı oranında başvurabilmektedirler. Bunun tam tersine alacaklı idareler, koşulların oluşması şartıyla şirketten alınamayan alacağın tamamını temsilciden isteyebilmektedir.⁷⁵

Temsilcilerin sorumluluğu kusur sorumluluğu ortakların sorumluluğu ise kusursuz sorumluluk niteliğindedir. Temsilcilerin şirkete ait vergi ödevlerini yerine getirmeme konusunda kusurlu olduğu varsayılsa da ödevleri yerine getirmeme konusunda kusurlarının olmadığını ispatlayan temsilciler sorumluluktan kurtulabilmektedir.⁷⁶ Şirket ortakları bakımından sorumluluktan kurtulma imkanı bulunmamaktadır. Nitekim ortaklara vergisel ödevler yüklenmediği için şirketin amme borçlarından her durumda sorumlu tutulabilmekte, borçların oluşmasında ya da tahsil edilememesinde kusurlarının bulunup bulunmadığı önem taşımamaktadır. Görüldüğü üzere ortaklara ilişkin sorumluluk bakımından amme borcunun şirketten tahsil edilememesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartı dışında başka bir şart aranmamakta, oysa temsilcilerin sorumluluğunda borcun şirketten alınamamasının yanı sıra temsilcilerin vergisel ödevlerini yerine getirmemiş olması koşulu da aranmaktadır. Söz konusu farklılıktan dolayı alacaklı idarelerin ortakların sorumluluğuna gitmesinin daha kolay olduğu açıktır. Zira limited şirketten alacağın alınamayacağının ispatlanması halinde şirket ortaklarının takip edilebilmesi için gereken şartlar sağlanmaktadır. Temsilcilerin sorumluluğunda ise bu durum tek başına yeterli değildir.

Her iki sorumluluk çeşidinde de önce borçlu şirketin takip edilmesi zorunluluğu iki sorumluluk çeşidini de fer'i sorumluluk çeşidine dönüştürmektedir. Limited şirketlerin vergi borçları şirketten tahsil edilemediğinde hem temsilcilerin hem de ortakların vergisel sorumluluğu

⁷⁵ İlknur Kaya, 'Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştay'ın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme', Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020 C.5, S.1, 6-1, s.141.<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1286616>, (Erişim Tarihi: 25.09.2024).

⁷⁶ Ömer Alper Köroğlu, Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanunî Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

gündeme gelmekte alacaklı idareler, temsilcilere ya da ortaklara şirketin borcunun tahsili için başvurabilmektedir.⁷⁷

XIII. SONUÇ

Hem özel hem kamu borçları açısından anonim ve limited şirket ortaklarının sorumlulukları benzer biçimde düzenlenmekteyken AATUHK'un 35. maddesinde 1998 yılında önemli bir değişiklik yapılmıştır. Tam olarak haklı gerekçeleri ortaya konulamayan değişiklikle limited şirket ortaklarının aleyhine bir durum yaratılarak ortakların şirketin kamu borçlarından 2. derecede ve payı oranında sorumluluğu öngörülmüştür. Böylelikle ortakların limited şirketin özel borçlarından kaynaklanan sorumluluğu diğer sermaye şirketleri gibi düzenlenmişken şirketin kamu borçlarından kaynaklanan sorumluluğu kısmen şahıs şirketi gibi düzenlenmiştir. 2008 yılına gelindiğinde söz konusu maddeye yeni fıkralar eklenmiş, eklenen 2. fıkrada sermaye payının devri halinde devreden ve devralan ortakların devir öncesine ait amme alacaklarından müteselsil sorumlu olduğu düzenlenmiştir. Eklenen 3. fıkrada ise borcun doğduğu ve ödendiği tarihte ortakların farklı şahıslar olması durumunda bu ortakların müteselsil sorumlu olduğu belirtilmiştir.⁷⁸ Şirket ortaklarının ve mirasçılarının her zaman kötü niyetli olduğu, pay devrinin her zaman kötü niyetle yapıldığı varsayımına dayanılarak ek fıkralar ihdas edildiği için kanaatimizce iyiniyetli şekilde payını devreden ortakları koruma işlevinden uzaktır.

⁷⁷ Ancak yakın bir tarihe kadar, alacaklı idarelerin başvuru sıralaması bakımından limited şirketin temsilcileri ile ortakları arasında öncelik sırası bulunup bulunmadığı konusunda yargıda içtihat birliğinin bulunmadığına, bazı kararlarda öncelikle kanuni temsilcilerin takip edilmesi daha sonra ortakların takip edilmesinin belirtildiğine, bazı kararlarda ise ortak ve temsilci arasında takip önceliğinin bulunmadığının belirtildiğine, bu karar aykırılıklarının giderilmesi için 'şirketten alınamayan vergi borçlarının tahsil edilmesi konusunda VUK ile AATUHK'te temsilciler ile ortaklar arasında öncelik-sonralık sıralaması olmadığı, ortağın takibi için temsilcinin takibinin gerekmediği' yönünde içtihatların birleştirildiğine yukarıda değinmiştik.

⁷⁸ Bu kuralın benzeri kanuni temsilciler için mükerrer 35. madde kapsamında geçerliyken AYM tarafından iptal edilmiştir. Ancak ortaklar hakkında 35. maddede yer alan benzer düzenleme varlığını korumaktadır.

Yorum gerektiren bir lafza sahip olan 35. madde düzenlemesi hem limited şirket ortağı olma halinde, hem payın birden fazla defa el değiştirmesi halinde, hem ortaklık payının sadece bir kısmının el değiştirmesi halinde, hem de sorumluluğun zamansal sınırı konusunda belirsizlikler yaratmakta bu suretle limited şirketlerde ortak olmayı diğer sermaye şirketi ortaklıklarına nazaran dezavantajlı hale getirmektedir. Ayrıca limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin bu düzenleme diğer sermaye şirketlerin ortakları hakkında geçerli olmadığından bu düzenleme sermaye şirketlerindeki sınırlı sorumluluk sistemine aykırılık taşımakta, sermaye şirketleri hakkındaki düzenlemelerde bulunan dengeyi bozmakta, limited şirketlerin ticaret hayatındaki yerine zarar vermekte ve limited şirketlerin ekonomideki işlevine engel olmaktadır.

Payını ödeyen ve ödemeyen ortakların takibi konusunda da mevzuatta ayırım yapılmaması hatta takip sırasının öngörülmemesi cebri takip esnasında sorunlar yaratabilmektedir. Payını ödemeyen ortağın bulunması limited şirketin söz konusu ortaktan bir alacağının olduğunu ve asıl borçlu şirketin hacze kabil malvarlığının olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle payını ödemeyen ortaktan olan şirket alacağının vergi idarelerince şirketin amme borcunun karşılığı olarak ortaktan istenilmesi kanaatimizce mümkündür.⁷⁹

Yukarıda bahsettiğimiz 35. madde düzenlemesi dışında vergi hukukumuzda limited şirket ortaklarının sorumluluğu konusunda dolaylı düzenleme içeren iki norm daha bulunmaktadır. Bunlar AATUHK'un mükerrer 35. maddesi ile VUK'un 10. maddesidir. Aslında iki düzenleme de temsilcilerin sorumluluğuna ilişkindir. Fakat bir kişi hem müdür hem de ortak olduğu zaman AATUHK'un 35. maddesine göre ortak sıfatıyla, AATUHK'un mükerrer 35. maddesi ile VUK'un 10. maddesine göre müdür sıfatıyla sorumlu olmaktadır. Bu durum, aynı somut maddi olaya aynı anda üç tane farklı normun uygulanmasına ve bu normların çatışmasına yol açmaktadır. Normlar çatışmasının önlenbilmesi ve hukuk devleti ilkesinin korunabilmesi için hem vergi idarelerinin hem de yargı makamlarının önemli yorum ve içtihatları gündeme gelse de sorunların çözülmesine yetmemiştir.

Limited şirketlerin amme borçlarının cebri takibinde alacaklı idarelerin karşısına muhatap olarak hem şirketin kendisi hem müdürü hem de ortağı çıkmaktadır. Fer'i sorumluluktan dolayı ilk önce şirketin

⁷⁹ AATUHK, 79. Md.

takip edileceği tartışmasıdır ancak tahsil sorumluluğundan dolayı ortak veya müdürden hangisinin hangi sırada takip edileceği ihtilaflıdır. Ortak ve müdüre başvuru sırasının ihtilaflı olması ve bu konuda açık bir kanuni düzenlemenin bulunmaması uygulamada önemli sorunlara yol açmakta, hatta yargıda içtihat farklılıklarına neden olmaktadır. Bu sorunların çözülmesi için Danıştay tarafından 2018 yılında müdür ile ortak arasında sıralama bulunmadığı, ortakdan önce müdürün takibinin zorunlu olmadığı, şirketin amme borçlarından dolayı müdür ve ortağın aynı anda takip edilmesinin mümkün olduğu şeklindeki İçtihatı Birleştirme Kararı verilmiştir.⁸⁰ Ancak karar ile istenen çözüme ulaşılamamış ve uygulamada adaletsiz sonuçlar doğmuştur. Çünkü karar yalnızca yargı ve uygulamadaki görüş birliğini sağlamayı hedeflemekte; kararın hukuki temelleri bulunmamakta; karar yorum yöntemlerini, özel-genel kanun ilişkisini, ortakların ve temsilcilerin sorumluluklarının niteliğini göz ardı ederek kanunilik ilkesini ihmal etmektedir. Ayrıca karar ortakların, amme alacağının müdürlerden tahsil edilmesini beklemesine veya ödeme konusunda çekimser davranmasına neden olmaktadır. Yine karar limited şirket ortaklarının sadece şirkete karşı taahhüt ettikleri paylarıyla sorumlu olduklarına ilişkin TTK sistemine aykırılık taşımaktadır. Limited şirket gibi sermaye şirketi olan anonim şirket ortaklarının sorumluluğundan daha farklı bir uygulamaya sebep olması eşitlik ilkesine de uymamaktadır. Karar bu haliyle müdür ve ortağın takip sırasındaki hukuki belirsizliği daha da derinleştirmektedir. Karardan sonra meydana çıkan sorunların çözümünde rücu konusu gündeme gelse de; vergi mevzuatımızda rücu alacaklarının takip ve tahsilinde açık, ayrıntılı ve özel düzenlemelerin bulunmaması, genel düzenlemelerin müteselsil sorumluluktaki rücu ilişkisinin kapsamını belirlemede yetersiz kalması, rücu konusundaki sorunları çözmeye yönelik yerleşik yargı kararlarının da olmaması İBK Kararının sorunu çözmekten uzak olduğunu hatta bizatihi kendisinin sorun doğuran nitelikte olduğunu göstermektedir. Tüm bu gerekçelerden dolayı söz konusu karara katılmamaktayız. Uygulamada sorun yaşanmaması için karara gelen eleştiriler dikkate alınarak hem yeni yasal düzenlemelerin yapılması hem de yeni içtihatlarda bulunulması gerekmektedir.

Sermaye şirketi olan anonim şirketlerin ortakları şirkete ait amme borçlarından sorumlu olmadığından benzer şekilde sermaye şirketi olan limited şirketlerin ortakları da şirketin amme borçlarından sorumlu

⁸⁰ Danıştay İBK, 11.12.2018, E:2013/1, K:2018/1.

olmamalıdır. Amme borçlarından sorumluluğu haddinden daha fazla genişletmek suretiyle kamu yararıyla bireysel haklar arasındaki dengeyi bozan söz konusu düzenlemelerin kanaatimizce kaldırılması gerekmektedir. Şayet ortakların sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler devam edecekse farklı kanunlarda ve farklı maddelerde yer alan bütün düzenlemelerin tek bir hükümde toplanması; hukuki güvenlik, eşitlik ilkesi, adil yargılanma hakkı ve silahların eşitliğini sağlayan yeni bir düzenlemenin yapılması ve bu düzenlemede öğretide tartışılan hususların giderilmesi gerekmektedir. Yine ortaklardan önce temsilcilerin takibinin zorunlu hale getirilmesi, şirketin amme borçlarını ödeyen ortakların ve temsilcilerin kimlere nasıl rücu edebileceğinin belirlenmesi de gerekmektedir. Böyle bir çözüm yöntemi bahsi geçen sorunları büyük oranda karşılamaya yetecektir.

KAYNAKÇA

- AYAZ, Eslem: Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları Danıştay Kararları Işığında, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015.
- BAHÇECİ, Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- BAKMAZ, Zübeyir: Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu, Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD), 2022, C.2, S.1, s.12-33.
- CAN, Mustafa Erdem: Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran 2017, C. 7, S.1, s.61-80, s. 72.
- CANDAN, Turgut: Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.
- ÇAMOĞLU, Ersin: Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Ortaklığın Kamu Borçlarından Dolayı Sorumluluğu. Milletlerarası Hukuk Ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 2011, 23(1-2), 139-146.
- ÇELİK, Binnur: Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı 4, Yıl: 2000, s. 121-126.
- DENİZ, Muzaffer: Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumlulukları, 1. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- GERÇEK Adnan: Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku, 7. Baskı, Ekin Basım Yayın, Bursa 2023.
- GÖZLER, Kemal: Yorum İlkeleri, Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Ankara, KHP ve TBB Ortak Yayını, Yıl: 2013, s.15-119.
- KANETİ, Selim, EKMEKÇİ, Esra, GÜNEŞ, Gülsen, KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.
- KAYA, İlknur: Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştay'ın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2020 C.5, S.1, 6 (1), s.133-152.

- KERVANKIRAN, Emrullah: Sermaye Ortaklıklarında Sınırlı Sorumluluk İlkesine Karşı Önemli Bir İstisna: Tüzel Kişilik Perdesi'nin Kaldırılması, Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, vol. XI, no. 3-4, Yıl: 2007, s. 453-472.
- KÖROĞLU, Ömer Alper: Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanunî Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.
- KÜÇÜK, Alper Tunga: 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre Hacze İştirak, Ankara Üniversitesi Hukuk Fak. Dergisi, 71 (1), Yıl: 2022, s. 65-104.
- ORGAN, İbrahim, CEYHAN Cansu Sevinç: Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ve Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları, Maliye Dergisi, Sayı 177, Temmuz-Aralık 2019, S.177, s. 402-421.
- ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN, Nami, GÖKER, Cenker: Vergi Hukuku, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2019.
- ÖZKAN, Raziye Aksu: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi, Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi, 2020, C.6, S.1, s.1-28.
- ÖZKAN, Raziye Aksu: Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 2020, C.10, S.1, s.226-267.
- ÖZKAN, Mücahit Çağrı: LİMİTED ŞİRKETLERDE ORTAKLARIN AMME/VERGİ BORCU YÖNÜNDEN ARTAN RİSKİ, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, 2019, 29(154), s. 181-188.
- PINAR, Burak: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl: 2021, 23, s. 295-313.
- POROY, Reha, TEKİNALP, Ünal, ÇAMOĞLU, Ersin, Ortaklıklar Hukuku 1: 15. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2021.
- PULAŞLI, Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, Cilt III, 3. Bası, Adalet Yayınevi, Ankara 2018.

- SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2019.
- ŞENER, Oruç Hami: Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, 1. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2017.
- YAVUZ, Mustafa: Limited Şirketlerin Ödenmeyen Vergi Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 345, 2017.
- AYM, 19.03.2015, E:2014/144, K:2015/29 – (R.G., T:3.4.2015,S:29315)
- Yargıtay, 11. Hukuk Dairesi, 24.10.2016, E:2015/11584, K:2016/8347
- Yargıtay, 6. Hukuk Dairesi, 04.04.2022, E:2021/2314, K:2022/1839
- Yargıtay, 4. Hukuk Dairesi, 30.09.2020, E:2020/365, K:2020/3096
- Yargıtay, 11. Hukuk Dairesi, 06.10.2016, E:2015/9128, K:2016/7852
- Yargıtay, 11. Hukuk Dairesi, 26.05.2022, E:2020/6946, K:2022/4124
- Yargıtay, 10. Hukuk Dairesi, 20.10.2021, E:2020/11589, K:2021/12650
- Yargıtay, Hukuk Genel Kurulu, 25.05.2021, E:2017/53, K:2021/611
- Yargıtay, Hukuk Genel Kurulu, 11.03.2021, E:2017/2195, K:2021/256
- Danıştay, 2. Daire, 25/05/2022, E: 2021/16339, K: 2022/2977
- Danıştay, 3. Daire, 13/06/2022, E:2019/4400, K:2022/2875
- Danıştay, 3.Daire, 15/09/2022, E:2019/6462, K:2022/3190
- Danıştay, 3.Daire, 12/09/2022, E:2019/4028, K:2022/3085
- Danıştay, 3.Daire,15/06/2022, E: 2022/1438, K:2022/3006
- Danıştay, 3. Daire, 27.12.2021, E. 2018/3451, K. 2021/6489
- Danıştay, 3. Daire, 14.06.2021, E.2018/209, K.2021/3074
- Danıştay, 3. Daire, 24.03.2022, E. 2019/6703, K. 2022/1287
- Danıştay, 3. Daire, 10.04.2012, E: 2010/7241, K: 2012/1183
- Danıştay, 3.Daire, 12/09/2022, E:2019/4028, K:2022/3085
- Danıştay, 4. Daire, 08.12.2020, E.2016/10920, K.2020/5338
- Danıştay, 4. Daire, 25.05.2022, E:2018/2814, K:2022/3268
- Danıştay, 4. Daire, 14/06/2022, E:2020/1202, K:2022/4017
- Danıştay, 4. Daire, 11.04.2022, E:2018/9427, K:2022/2425

- Danıştay, 4. Daire, 22/09/2022, E: 2019/3299, K: 2022/5068
- Danıştay, 4. Daire, 01/06/2022, E:2020/5248, K: 2022/3521
- Danıştay, 4. Daire, 25/12/2018, E:2016/2202, K:2018/1501
- Danıştay, 4. Daire, 14/06/2022, E:2020/1202, K:2022/4017
- Danıştay, 4. Daire, 24.05.2012, E: 2009/8328, K: 2012/2051
- Danıştay, 7. Daire, 22.09.2020, E.2016/359 K. 2020/3371
- Danıştay, 7. Daire, 25.12.2020, E. 2016/6737 K. 2020/5292
- Danıştay, 7. Daire, 26.11.2021, E:2016/9242, K:2020/4914
- Danıştay, 7. Daire, 19.02.2015, E: 2011/7163, K: 2015/844
- Danıştay, 9. Daire, 29.12.2020 E. 2017/1425 K. 2020/6305
- Danıştay, 9. Daire, 20.04.2022, E. 2020/3413, K. 2022/1560
- Danıştay, 9. Daire, 23/05/2022, E:2020/1533, K:2022/1982
- Danıştay, 9. Daire, 23.05.2012, E: 2009/1023, K: 2012/2892
- Danıştay, 13.Daire, 23/06/2022, E:2016/1402, K:2022/2820
- Danıştay, VDDK, 30.04.2014, E: 2014/144, K: 2014/307
- Danıştay, İBK, 11.12.2018, E:2013/1, K:2018/1, (RG. 20.06.2019-30807)
- Ankara BİM, 3. Vergi Dava Dairesi, 30.12.2020, E.2020/521, K.2020/1099
- <https://dergipark.org.tr/tr/pub/auhfd/issue/69293/1062207>
- <https://dergipark.org.tr/tr/pub/hacettepehdf/issue/52790/712765>
- <http://www.vergisorumlari.com.tr/Content/userfiles/images/354mart2018.pdf>
- <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/03/019-Ticaret-%C5%9Eirketlerinde-Ortaklar%C4%B1n-Vergid%C3%BCzeltme.pdf>
- https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf
- <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuhmhob/issue/9367/11724>
- www.lexpera.com.tr
- <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287976>

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/tfm/issue/56048/771323>

<https://www.jurix.com.tr/article/8067>

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-29-nrm.pdf>

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2013-1-k-2018-1-t-11-12-2018>

www.corpus.com

www.danistay.gov.tr

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2804867>

<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1286616>