

# LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VE ORTAKLARIN AMME ALACAKLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞUNUN KARŞILAŞTIRILMASI\*

## COMPARISON OF THE LIABILITY OF LEGAL REPRESENTATIVES AND THEIR PARTNERS FOR PUBLIC RECEIVABLES IN LIMITED COMPANIES

Buğra FINDIKLI\*\*

**Özet:** Alacaklı tahsil idaresinin amme alacağını tahsil ve takip etmesinin önünde duran tüm engelleri kaldırmak ve idarenin alacağına bir an önce ulaşabilmesini sağlamak adına ihdas edilen ve asıl vergi mükellefinden ziyade bir başka sujei sorumlu tutan fer'i sorumluluk rejimi, mevzuatın muhtelif noktalarında bulunmaktadır. Bu sorumluluk rejimlerinden uygulamada en çok rastlanan sorumluluk rejimleri ise 213 sayılı VUK'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. ve mükerrer 35. maddeleridir. VUK'un 10. maddesi kanuni temsilcilerinin vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumluluğunu, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi limited şirket kanuni temsilcilerin bu alacaklardan ve sosyal sigorta primlerinin dışında doğan amme borçlarından doğan sorumluluğunu; 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ise limited şirket ortaklarının tüm amme borçlarından doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. Her bir sorumluluk rejimi birbirinden farklı koşullara tabi olup sorumluluğun tespitini doğru yapmak, alacaklı tahsil idaresinin karşısında zayıf konumda bulan ve sorumluluğu fer'i olan kanuni temsilcinin veya ortağın, telafisi mümkün olmayan veya telafisi güç olan zararlarının doğmasını önleyecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Amme Alacağı, Limited Şirket, Limited Şirket Kanuni Temsilcisi, Limited Şirket Ortağı

**Abstract:** The vicarious liability regime, which was introduced in order to remove all obstacles that stand in front of the creditor collection administration to collect and follow up the public receivables and to ensure that the administration can reach its receivables as soon as possible, and which holds another subject responsible

\* Makalede araştırma ve yayın etiğine uyulmuştur.

\*\* Avukat, findikli@findiklihukuk.net., ORCID: 0000-0002-2454-7321 Makalenin Gönderim Tarihi: 11.10.2023, Kabul Tarihi: 04.04.2024

rather than the actual taxpayer, is found in various points of the legislation. Among these liability regimes, the most common liability regimes in practice are Article 10 of the Tax Procedural Law No. 213 and Article 35 and repeated Article 35 of the Law No. 6183. Article 10 of the TPL regulates the liability of legal representatives for taxes and related receivables, repeated Article 35 of the Law No. 6183 regulates the liability of legal representatives of limited liability companies for public debts arising out of these receivables and social security premiums, and Article 35 of the Law No. 6183 regulates the liability of limited liability company partners for all public debts. Each liability regime is subject to different conditions and determining the liability correctly will prevent the legal representative or partner, who is in a weak position in the face of the creditor collection administration and whose liability is an accessory, from incurring irreparable or difficult to compensate damages.

**Keywords:** Public Receivables, Limited Liability Company, Limited Liability Company Representative, Limited Liability Company Partner

## GİRİŞ

Limited şirketlerden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından kanuni temsilcilerin ve ortakların doğan sorumluluğunu her bir kanun maddesine göre ayrı ayrı tespit etmek ve sorumluluğun sınırını çizmek şüphesiz ki önemlidir. Zira ülkemizde en çok rastlanan şirket türü olan limited şirketlerin kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının amme alacaklarından sorumluluğu, amme alacağının türüne göre ve dayanak kanun maddesine göre değişmekte olup sorumluluğun türünün doğru tespit edilmemesi halinde mükellefler nezdinde telafisi imkânsız zararlar doğabilecektir.

Çalışmada ilk olarak amme alacağının tanımıyla giriş yapılmış, kısaca limited şirketlerin tanımına, yapısına, kanuni temsilcilerine ve ortaklarına değinilmiş ve kanuni temsilcilerin ve ortakların, limited şirketlerin tahsil edilemeyen amme borçlarından sorumlulukları birçok yönden karşılaştırılmıştır. Kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluklarının karşılaştırılmasında yalnızca VUK'un 10. maddesinde ve 6183 sayılı Kanun'un 35. ve mükerrer 35. maddelerindeki sorumluluk rejimleri nazara alınmıştır.

## I. AMME ALACAĞI KAVRAMI

Amme (kamu) alacağını, devletin, kamu hukukundan doğan ve kamu gücüne dayanarak idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleri ola-

rak tanımlamak mümkündür.<sup>1</sup> Amme alacağının hukuki açıdan karakteristik özelliği üstün ve ayrıcalıklı bir güce dayanması olup amme alacaklarına ayrı bir tahsil yolu öngörülmesinin amacı, idarenin alacaklarına vakit kaybetmeden kavuşmasını sağlamaktır.<sup>2</sup>

Amme alacağı kapsamına giren alacaklara ise 21.7.1953 tarihinde yürürlüğe giren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "kanundaki terimler" kenar başlıklı 3. maddesinin ilk fıkrasının yollamasıyla<sup>3</sup> mezkûr "kanunun şümülü" kenar başlıklı 1. maddesinde yer verilmiştir.

Anılan madde metnine göre: amme alacakları devlete,<sup>4</sup> il özel idarelerine veya belediyelere ait olan, vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, gecikme faizi gibi<sup>5</sup> fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Binnur Çelik, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, On İki Levha, 2018, s. 4.

<sup>2</sup> Mert Silahşör, Sermaye Şirket Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 3.

<sup>3</sup> 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesi şu şekildedir: "Bu kanundaki amme alacağı terimi: 1. ve 2. maddeler şümülüne giren alacakları... ifade eder".

<sup>4</sup> 30.06.2007 tarih, 26568 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Seri: A, Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliğine göre devlet tüzel kişiliğini oluşturan kamu idareleri genel bütçeye dahil kamu idareleri olup bu kamu idareleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda yer alan (I) sayılı cetvelde gösterilmiştir. Bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11409&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> E.T: 23.11.2022 Dikkat edilmesi gereken, Köy gelirlerinin bu kalemlerden sayılmamasıdır. Gerçekten de Köy Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenen "salma" gibi kamusal nitelikli gelirlerin tahsili 442 sayılı Köy Kanunu'na göre yürütülür. Fakat tabi ki de 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesine giren bir kamu alacağı söz konusuysa, tahsilinin bu kanuna göre yürütülmesi gerekir. Bkz. Çelik, 15.

<sup>5</sup> Her ne kadar burada "gibi" ifadesi her alsa da madde metninin amme alacaklarını sınırlayıcı bir şekilde (numerus clausus) saydığı, dolayısıyla amme alacaklarını bu ifadede yola çıkarak çoğaltmanın mümkün olmadığı çoğu yazar tarafından kabul edilmektedir. Bkz. Çelik, s.7 ; Erdem Utku Çakır, Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu, Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 25. Fakat özel kanunlarda bir yollama yapılmışsa bu alacağı amme alacağı saymak gerekir. Aksi yönde Turgut Candan, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Mali Akademi, 2007, s. 13.

<sup>6</sup> Danıştay bir kararında evsel atık ücretinden kaynaklanan alacağın idareyle kişi arasında abonman sözleşmesi ile kurulan özel hukuk ilişkisi çerçevesinde ve hizmet karşılığında maliyet-kar esasına göre idarece belirlenen tarifiede dayanılarak

ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile bunların takip masraflarından doğan alacaklardır.

Yine mezkûr kanunun 2. maddesine göre Tahsili Emval Kanunu'na gönderme yapan kanunlarda yer alan alacaklar da amme alacağı sayılır ve amme alacaklarına özgün takip usulüyle tahsil edilir.

Kanun'un 1. maddesinin 2. fıkrasına göre ise Türk Ceza Kanunu'nun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümlerini saklı tutmuş olup mahkemelerin ceza hukukundan kaynaklı olarak vermiş oldukları adli para cezalarının infazı 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun hükümlerine göre yapılmaktadır. Adli para cezalarının infazını Cumhuriyet Savcılıkları yerine getirir.

Belirtmemiz gerekir ki özel kanunlarda AATUHK veya TEK'e göre tahsil edileceği yönünde hüküm bulunması, bu alacaklara amme alacağı niteliği kazandırmaz.<sup>7</sup> Nitekim kamu kurumu niteliğindeki bazı meslek kuruluşlarının aidat ve harçları, asker ailelerine yapılacak yardım, ecrimisil alacakları böyledir.<sup>8</sup> Fakat parafiskal gelirlerden olan ve 6183 sayılı Kanun kapsamına girmeyen, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları,

---

alınan bir ücret olduğunu ifade ederek amme alacağı olmadığı yönünde hüküm kurmuştur: "...amme alacağı niteliği taşımayan ve özel hukuk hükümlerine tabi olan evsel katı atık ücretinden kaynaklanan dava konusu alacağın, amme alacaklarının takip ve tahsili için öngörülen bir yöntem olan 6183 sayılı Kanun kapsamında "ödeme emri" ile istenilmesine hukuken olanak bulunmadığından, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığından, davanın reddi yolunda verilen İdare Mahkemesi kararına karşı yapılan istinaf başvurusunun reddi yolundaki temyize konu İdari Dava Dairesi kararında hukuki isabet görülmemiştir..." Danıştay 6. Daire, 2020/10798E, 2021/4150 K, 18.3.2021 T.Kazancı Mevzuat. Erişim Tarihi: 20/03/2024. Yargıtay'ın bir kararına göre ise iş kazasına dayalı kesinleşen kurum rücu alacağının takibi de 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılamaz. Zira iş kazasına dayanan kurum rücu alacağı temelde haksız fiile dayanmaktadır. Kurumun haksız fiilden doğan alacakları 6183 sayılı Kanun'un 1. maddesi uyarınca 6183 sayılı Yasa'ya tabi alacaklardan değildir. Bu nedenle kurumun rücu alacağı genel hükümlere göre takip edilen alacak niteliğinde olup, 6183 sayılı Kanun kapsamında takip yapılamaz. (Yargıtay 10. Hukuk Dairesi, E. 2019/554, K. 2019/9923, T. 17.12.2019) Kazancı Mevzuat. Erişim Tarihi: 20/03/2024.

<sup>7</sup> Silahşör, s.10.

<sup>8</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. ibid, s.10-14.

5510 sayılı Kanun'un 88/20. maddesi gereği amme alacağı niteliğini haiz olup imtiyazlı alacaktır.<sup>9</sup>

Amme alacağını taraflar açısından sınıflandırdığımızda, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinin lafzına göre amme alacaklarının tarafları amme alacaklısı ve amme borçlusudur. Zira her borç ilişkisinde olduğu gibi burada bir alacaklı ve borçlu olarak iki taraf bulunmaktadır.<sup>10</sup>

Amme alacaklısı, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere Devlet, il özel idareleri ve belediyeler ve 6183 sayılı Kanun'a atıf yapılan alacaklara taraf alan kamu kurum ve kuruluşlarıdır. Amme alacakları, tahsil dairesi tarafından alacaklı kamu idaresi adına tahsil olunur.<sup>11</sup> Tahsil dairesi ise mahalli tahsil daireleridir. Bu yönde kamu icra hukukunda alacaklı kamu idaresi, icra ve iflas hukukundan farklı olarak aynı zamanda bir takip ve tahsil dairesidir.<sup>12</sup>

Amme borçlusunu ise 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde sayılmıştır. Madde metnine göre amme borçlusunu veya borçlu terimi, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişileri ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade etmektedir.<sup>13</sup>

Amme borçluları, kendi borcundan dolayı amme borçlusunu sıfatını kazananlar ve başkasının borcundan dolayı kamu borçlusunu sıfatını ka-

<sup>9</sup> Çelik, s. 14-15.

<sup>10</sup> Melike Kaya Karahanlı, Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, 2022, s.75.

<sup>11</sup> Çakır, s 33.

<sup>12</sup> Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi İcra Hukukunda Devlet Kavramının Niteliği ve İşlevi", *İstanbul Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2018, C. 6, S.2, s. 251; ibid 33.

<sup>13</sup> Çelik'e göre, kanunun lafzında sadece gerçek ve tüzel kişilerin amme borçlusunu olarak sayılması, tüzel kişiliği veya gerçek kişiliği olmayan bazı kuruluşları amme borçlusunu statüsünden çıkarmaz. Bu doğrultuda, lafzi yorum yerine amaçsal yorum metodu kullanılmalı ve Menkul Kıymetler Yatırım Fonları, Gayrimenkul Kıymetler Yatırım Fonları ve adi şirketlere amme borçlusunu sıfatı verilebilmelidir. Gerçekten de mevzuata bakıldığında hem gerçek hem de tüzel kişi olmayan bazı ortaklıkların ya da mal topluluklarının amme borçlusunu olabildikleri görülmektedir. Bkz. VUK'un 10. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5. bendi. Çelik, s. 22-23.

zananlar olarak ikiye ayrılmaktadır.<sup>14</sup> Kendi borcundan dolayı amme borçlusu sıfatını kazananlar gerçek ve tüzel kişiler olarak ayrılmaktayken; başkasının borcundan dolayı amme borçlusu sıfatını kazananlar vergi sorumluları, kefiller, kanuni temsilciler ve mirasçılardır. Çalışmanın çevresini çok saptırmamak adına, bu başlık altında yalnızca özel hukuk tüzel kişilerinden biri olan limited şirket ve kanuni temsilcileri işleyeceğiz.

## II. LİMİTED ŞİRKETLER, LİMİTED ŞİRKET KANUNİ TEMSİLCİLERİ VE ORTAKLARI

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 124. maddesinin âmir hükmüne göre ticaret şirketleri, kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerdir. Limited şirketler ise bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan şirket olup limited şirket borçlarından tüm malvarlığı ile sorumludur. (TTK m.573 ve m.602)

Limited şirketin ortaklarının sorumluluğu ise taahhüt ettikleri sermaye payı oranında ve yalnızca şirkete karşıdır.<sup>15</sup> Fakat 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin getirdiği istisnayla limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemediği anlaşılan amme alacaklarından sermaye hisseleri oranında sorumlu tutulmuştur.

Başkasının borcundan dolayı amme borçlusu sıfatını kazananlardan olan kanuni temsilcinin sorumluluğu ise hem VUK'un 10. maddesinde hem de 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenmektedir. Kanuni temsilci, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmediği halde idarenin verginin ödenmesi noktasında muhatap olarak kabul ettiği kişi olan ve bu yönde başkasının borcundan dolayı amme borçlusu sıfatını kazanan vergi sorumlusundan farklıdır.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> ibid 32.

<sup>15</sup> 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 Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, C.5, S.1, s.136.

<sup>16</sup> Zira en başta kanuni temsilci vergi mükellefinin ve vergi sorumlusunun aksine doğrudan başvurulabilecek bir kişi değildir. Öte yandan, VUK'un 10. maddesinin lafzi itibariyle kanuni temsilci ile vergi sorumlusunun farklı kişiler olduğu anlaşılabilmektedir. Madde metni şöyledir: "...tüzel kişilerle küçüklerin... mükellef

Limited şirketlerin ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu karşılaştırmaya geçmeden önce limited şirketlerin yapısını, ortaklarını ve kanuni temsilcilerini incelemek gerekmektedir.

Limited şirketlerin tanımı 6102 sayılı TTK'nın 573. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanmış olup madde metnine göre limited şirket bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olan ve bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirkettir.<sup>17</sup> Limited şirketlerin ortak sayısı elliyi aşamaz. Limited şirket tek ortaklı kurulabilir (TTK m.574/1-2). Limited şirketler kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilirler (TTK m.573/3).<sup>18</sup>

Limited şirket ortaklığı, ortakların şahsi özelliklerinin ön plana çıktığı, TTK'nın 124/1. maddesindeki ayrıma göre birer sermaye ortaklıklarıdır.<sup>19</sup> Limited şirketlerin unsurları ortaklar, amaç ve konu, ticaret unvanı ve sermayedir.<sup>20</sup> Limited şirketlerin organları ise genel kurul ve müdürler olmak üzere iki tanedir.<sup>21</sup> Çalışmamızın konusu itibarıyla limited şirketlerin unsurlarından yalnızca ortakları inceleyecek ardından kanuni temsilcilere geçeceğiz.

### A. Limited Şirket Ortakları

Limited şirkette ortaklık sıfatı, kuruluşta, sermaye artırımında ve birleşme ve bölünmeyle aslen; kanun hükmüyle veya iradi şekilde ola-

---

veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir." Bkz. Karahanlı, s.89.

<sup>17</sup> Türk Ticaret Kanunu için bkz. <<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102-20130328.pdf>>

<sup>18</sup> Fakat 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 7. maddesine göre Türkiye'de kurulacak bankaların anonim şirket şeklinde kurulabileceği; 5684 sayılı Sigortacılık Kanun'un 3. maddesi uyarınca ise sigorta şirketlerinin anonim şirket veya kooperatif şirket şeklinde kurulabileceğini ifade etmek gerekir.

<sup>19</sup> Oruç Hami Şener, Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, 2017, s. 5.

<sup>20</sup> Asena Beyza Cengiz, Limited Şirketlerde Rekabet Yasağı, Yüksek Lisans Tezi, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 5.

<sup>21</sup> Türk Ticaret Kanunu sisteminde şirketlerin ihtiyari organlara sahip olmasına engel bulunmadığı hakkında bkz. Ünal Tekinalp, Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku, Vedat Kitapçılık, 2020, s. 554.

rak ise devren kazanılır.<sup>22</sup> Devren kazanma şeklinde gerçekleşen pay devrinde, TTSG’de yapılacak ilan ve ticaret siciline tescil kurucu değil açıklayıcıdır. Fakat, limited şirket ortaklarının amme borçlarından sorumluluğu hususunda TTSG’deki ilan tarihleri belirleyici olur.<sup>23</sup>

En az 1 en fazla 50 ortakla kurulabilecek olan limited şirketlerin adından da görüleceği üzere, burada belirtilen sınırlılık şirket ortaklarının sorumluluğu yönünden sınırlılığı ifade eder.<sup>24</sup> Gerçekten de limited şirket ortakları şirket borçlarından sorumlu olmayıp sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler (TTK 573/2).

Dolayısıyla, limited şirketlerde ortaklar üçüncü kişilerin alacaklarına karşı kural olarak sorumsuzdur. Ancak aşağıda ayrıntılı bir şekilde izah edeceğiz üzere bu sorumluluğun sınırlılığı ilkesine 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesiyle bir istisna getirilmiştir.

### B. Limited Şirket Kanuni Temsilcileri

TTK’nın 623. maddesine göre, limited şirketlerde şirketin yönetiminin ve temsiline kimler tarafından sağlanacağı şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin yönetimi ve temsili şirketin sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. Her ihtimalde, en azından bir ortağın şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir. Şirketin müdürlerinden biri tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler (TTK 623/2). Müdürler, kanunla veya şirket sözleşmesi ile genel kurula bırakılmamış bulunan yönetime ilişkin tüm konularda karar almaya ve bu kararları yürütmeye yetkilidir (TTK 623/3).

Limited şirketlerin amme alacaklarından doğan sorumluluğunda kanuni temsilcilerin, şirket sözleşmesi ile atanan veya genel kurul kararı ile seçilen müdürler kurulu üyeleri veya müdürler kurulunun

<sup>22</sup> Rıza Ayhan/Hayrettin Çağlar/Mehmet Özdamar, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Hukuk Yayınları, 2019, s. 540. Aktaran: Karahanlı, s. 39.

<sup>23</sup> ibid 39.

<sup>24</sup> Hasan Pulaşlı, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayınları, 2017, s. 774.

atama kararıyla müdür olarak atanan üçüncü kişiler olarak muhatap alınacağı, 6183 sayılı Kanun'un uygulamasına yönelik ihdas edilen Tahsilat Genel Tebliği'nde düzenlenmiş bulunmaktadır.<sup>25</sup>

Ancak belirtmek gerekir ki, şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm işlemlerde tam yetkili" olmayan, sınırlı olarak temsil ve idare yetkisi verilen kişi veya kişilerin kanuni temsilci sayılması mümkün değildir.<sup>26</sup> Kanuni temsilcilerinin sorumluluklarının zaman olarak belirlenmesinde, aynı ortaklar gibi, TTSG'de ilan tarihleri nazara alınmaktadır.<sup>27</sup>

Şu hâlde, limited şirketlerde kanuni temsilciler kural olarak müdür veya müdürler kurulu olup yönetim yetkisi üçüncü bir kişiye devredilirse bu kişi de murahhas üye sıfatıyla kanuni temsilci haline gelir. Müdürler, müdürler kurulu ve murahhas üye/murahhas müdürler dışında ise limited şirket kanuni temsilcilerine kendine özgü durumlarda tasfiye memurları, kayyımlar, ticari temsilciler, ticari vekiller, konkordato komiseri ve iflas idaresi örnek verilebilir.<sup>28</sup> Limited şirketlerin amme alacaklarından doğan borçlarında kanuni temsilcilerinin sorumluluğu VUK'un 10. maddesiyle ve 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesiyle düzenlenmektedir.

<sup>25</sup> 30.06.2007 tarih, 26568 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan Seri: A Sıra No:1 Tahsilat Genel Tebliği. < <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11409&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> > E.T: 25.11.2022

<sup>26</sup> "...390 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği'nde 6183 sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesinin uygulanmasında 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 319. maddesi hükmüne göre temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanunî temsilci kabul edilebilmesi için şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm muamelelerde" tam yetkili olmalarının zorunlu bulunduğu belirtilmiştir..." (Danıştay Kararı, 13. D., E. 2019/2517 K. 2022/1457 T. 6.4.2022) E.T: 22/03/2024. Lexpera Mevzuat.

<sup>27</sup> "...Dosyaya sunulan 26/08/2008 tarihli Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nden, 14/08/2008 tarihinden itibaren 10 yılına şirket müdürü olarak şirketi temsil ve ilzama yetkili olduğu anlaşılan davacının, dava konusu ...takip numaralı ödeme emri içeriği 2004 yılına ait özel usulsüzlük cezalarından oluşan borçlardan, kanuni temsilci sıfatına sahip olmadığı döneme ilişkin olması nedeniyle sorumlu tutulamayacağından, Vergi Mahkemesi kararının ...takip numaralı ödeme emrinin yazılı gerekçeyle iptaline ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen istinaf başvurusunu reddeden Vergi Dava Dairesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamıştır..." (Danıştay Kararı, 3. D., E. 2019/5551 K. 2022/1582 T. 22/03/2024) E.T: 24.03.2024. Lexpera Mevzuat.

<sup>28</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Karahanlı, s. 51.

Limited şirketlere, limited şirketlerin ortaklarına ve kanuni temsilcilerine değindikten sonra, kanuni temsilcilerin ve ortakların amme alacaklarından sorumluluklarına ve karşılaştırmaya geçebiliriz.

### III. LİMİTED ŞİRKETLERDE KANUNİ TEMSİLCİLERİN VE ORTAKLARIN AMME ALACAKLARINDAN SORUMLULUKLARI VE KARŞILAŞTIRMA

Limited şirketlerde kanuni temsilcilerin ve ortakların amme alacaklarından doğan sorumluluklarını, dayanak kanun, sorumluluğun kapsamı, sorumluluğun koşulu ve türü bağlamında karşılaştırmadan önce sorumluluk kavramına yer verilmesi gerekir.

#### A. Sorumluluk Kavramı

Sorumluluk, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “kişinin kendi davranışlarını veya kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi” olarak tanımlanmıştır.<sup>29</sup> Hukuki anlamda sorumluluk ise “işlenmiş olan bir suçun cezasını çekme, uyulması gereken bir kurala aykırı davranışın hesabını verme, tazminatla yükümlü tutulma” anlamına gelmektedir.<sup>30</sup> Modern hukuk sistemlerinde sorumluluk, alacaklının, devletin yetkili organları aracılığıyla edimini ifa etmeyen borçlunun malvarlığına el atmasını ifade etmektedir.<sup>31</sup> İlkel hukuk sistemlerinde rastlanılan ve borcunu ifa etmeyen borçlunun öldürülmesine, hapsedilmesine veya köleleştirilmesine sebebiyet veren şahıs varlığı ile sorumluluk anlayışı terk edilmiştir.<sup>32</sup>

Sorumluluk, borcunu yerine getirmeyen bakımından bir yaptırımdır.<sup>33</sup> Bu yönde sorumluluk kavramı, esasen norm ile ilişki içindedir. Çünkü sorumluluk, hangi türden olursa olsun normlara uyulmaması halinde uygulanan bir yaptırımdır; bu yönde norm türü kadar sorumluluk türü de bulunmaktadır.<sup>34</sup>

<sup>29</sup> Bkz. < <https://sozluk.gov.tr/> > E.T.: 19/03/2024.Türk Dil Kurumu sözlüğü.

<sup>30</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, 2022, , s.1109.

<sup>31</sup> Kemal Oğuzman/Turgut Öz, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C.1, 13. Baskı, 2015, s.16.

<sup>32</sup> Fikret Eren, Borçlar Hukuku Genel Hükümler,Yetkin Yayınları, 26. Baskı, 2021, s. 88.

<sup>33</sup> Eren, s. 87.

<sup>34</sup> Atilla İnan, “Kamu Görevlilerinin Hukuka Aykırı Davranışlarından Devlet ve

Amme alacağı bağlamında sorumluluk ise kanuni bir sorumluluk rejimi olup doğan borcun borçlu tarafından ödenmesi yükümlülüğünü ifade eder.<sup>35</sup> Alacaklı kamu idaresi bu kanuni sorumluluk rejimi sayesinde amme alacağını daha kolay ve daha az masrafla tahsil edebilecektir.<sup>36</sup>

Tam bu noktada kanun koyucu, alacaklı idarenin amme borcunu tüzel kişilerden tahsil edememe ihtimaline binaen kanuni temsilci ve şirket ortaklarının mal varlığına gitmek gibi bazı çözümler üretmiştir. Amme borçlarından sorumluluk, kusurlu-kusursuz sorumluluk, sınırlı-sınırsız sorumluluk ve müşterek-müteselsil sorumluluk gibi çeşitlerle karşımıza çıkabilmektedir.

### **B. Amme Alacaklarından Kanuni Temsilci ve Ortakların Sorumluluklarının Derecelendirilmesi Problemi**

Aşağıda ayrıntılı açıklanacağı üzere, limited şirketlerin amme borçlarından kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğu fer'i olup amme alacağının limited şirketten tahsil edilememesi halinde, tahsil idaresinin kanuni temsilcinin sorumluluğuna mı yoksa ortağın sorumluluğuna mı gideceği hususunda hem VUK'ta hem 6183 sayılı Kanun'da herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Her iki sorumluluk müessesesini karşılaştırmadan ve irdelemeden önce bu problemi çözüme kavuşturmak gerekmektedir.

Tahsilat genel tebliğinde, 6183 sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35. maddelerinde yer verilen sorumluluk hükümleri ile 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk hükmüne dayanarak yapılacak takiplerde, ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerektiği ifade edilmektedir.<sup>37</sup> Yüksek mahkeme kararlarında ise kanuni

---

Diğer Kamu Tüzel Kişilerinin Kusursuz Sorumluluğu", *Danıştay Dergisi*, 1982, S. 42-43, s. 20. Aktaran: Gonca Kozanoğlu, *Türk İdare Hukukunda Doğal Afetler Nedeniyle İdarenin Sorumluluğu*, Adalet Yayınevi, Birinci baskı, 2020, s.112.

<sup>35</sup> Karahanlı, s. 87.

<sup>36</sup> Ahmet Kırmızı, "Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk", *Mali Sorunlara Çözüm*, 1985, S.8, s.41. Aktaran: Çelik, s.109.

<sup>37</sup> Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX, 10.

temsilciler ve ortaklar arasında herhangi bir öncelik bulunup bulunmadığı hususunda farklı kararlar tesis edilmekteydi.<sup>38</sup>

Nihayet, Danıştay Başkanı'nca Danıştay 9. dairesi ile Vergi Daireleri Kurulu ve Danıştay 3,4 ve 7. daire kararları arasındaki farklı içtihatların birleştirilmesi talep edilmiş, 20 Haziran 2019 Resmî Gazete'de yayınlanan 11.12.2018 tarih, E.2013/1, K.2018/1 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararıyla bu tartışma son bulmuştur. Anılan içtihadı birleştirme kararında şu ifadeler yer almaktadır: "...Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir. Bu açıklamalar karşısında, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır... Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır..."<sup>39</sup>

Belirtmek gerekir ki, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40/4.maddesine göre içtihatların birleştirilmesine ilişkin verilen kararlara Danıştay daire ve kurullarının, idari mahkemelerin ve idarenin uyması

<sup>38</sup> Nitekim Danıştay 3. ve 7. daireleri ve Vergi Dava Daireleri Kurulu kararlarında kanuni temsilci ve ortaklar arasında öncelik bulunmadığı değerlendirilirken, Danıştay 9. Dairesi ve 11. Dairesi öncelikle kanuni temsilcinin takip edilmesi yönünde karar tesis etmiştir. Danıştay VDDK, E. 2010/184, K. 2012/97, 21.03.2012 T; Danıştay 7. Daire, E.2012/5864, K. 2015/2175, 20.04.2015; Danıştay 3. Daire, E. 2010/7241, K. 2012/1183, 20.04.2015. Aksi yöndeki kararlar: Danıştay 11. Daire, E.1998/2473, K.1998/3849, 10.11.1998; Danıştay 9. Daire, E. 2009/1023, K. 2012/2892, 23.05.2012. Kararlar için bkz. Karahanlı , s.130.

<sup>39</sup> İçtihadı birleştirme kararı ve karşı oy için Lexpera Mevzuat. E.T: 24.11.2022

zorunludur.<sup>40</sup> Dolayısıyla, limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı için öncelikle kanuni temsilcinin takibinin zorunlu olup olmadığı tartışması sona ermiş, tahsil idaresine takip tercihi yönünden bir nevi takdir yetkisi bahşedilmiştir.

Gerçekten de mezkûr içtihadı birleştirme kararı sonrası Danıştay tarafından verilen kararlarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığı, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açık olduğuna karar verilmiştir.<sup>41</sup>

Tahsil idaresi amme borcunu kanuni temsilci ve şirket ortaklarından aynı anda da isteyebilir.<sup>42</sup> Danıştay kararları da aynı doğrultuda olup kanuni temsilcinin ve şirket ortaklarının aynı anda takip edilmesi mümkündür.<sup>43</sup>

## C. Dayanak Kanun Bakımından Karşılaştırma

### 1. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğunu Düzenleyen Hüküm

Limited şirket ortaklarının amme borcundan doğan sorumluluğu, 6183 sayılı Kanun'un limited şirketlerin "amme borçları" kenar başlık-

<sup>40</sup> 20.01.1982 tarihli, 17580 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu. Bkz. < <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2575&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> > E.T: 20/03/2024.

<sup>41</sup> Şirketin ortağı adına ödeme emri düzenlenmesi için kanuni temsilcisi hakkında takip yapıp sonuçlandırılmasına gerek olmadığı hk. Danıştay 4. Daire, E. 2019/901 K. 2022/5620 T. 13.10.2022 : Danıştay 4. Daire, E. 2018/4711 K. 2020/1926 T. 10.6.2020 : Danıştay 4. Daire, E. 2019/612 K. 2022/5629 T. 13.10.2022 : Danıştay 4. Daire, E. 2018/8070 K. 2020/1932 T. 10.6.2020 : Danıştay 4. Daire, E. 2018/7056 K. 2020/1928 T. 10.6.2020 : Danıştay 4. Daire, E. 2018/7233 K. 2022/1070 T. 23.2.2022. E.T: 20/03/2024. Lexpera mevzuat.

<sup>42</sup> İbrahim Organ/Cansu Sevinç Ceyhan, "Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ile Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları", *Malîye Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2019, S.177, s. 412.

<sup>43</sup> Danıştay 7. Daire, E. 2018/2213 K. 2022/2598 T. 1.6.2022. E.T: 20/03/2024. Lexpera mevzuat.

lı 35. maddesinde düzenlenmektedir. Mezkûr maddenin ilk fıkrasının 22/7/1998 tarih, 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesi<sup>44</sup> ve 4/6/2008 tarih, 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle değişik hali şu şekildedir: *"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar"*. Maddenin ilk fıkrasında değişiklik yapan 5766 sayılı Kanun, 35. maddeye iki ek fıkra daha eklemiştir.

Dolayısıyla maddenin ikinci ve üçüncü fıkrası şu hale gelmiştir: *"(2) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. (3) Amme alacağıının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağıının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur"*.

Görüldüğü üzere, madde metninde yapılan değişikliklerle tahsil idaresi nezdinde amme alacağıının tahsili daha da güvence altına alınmış, ortakların sorumlulukları şirkete taahhüt ettikleri sermaye miktarından ziyade şirkete katıldığı sermaye payı oranında arttırılmış, limited şirketteki ortakların pay devri tasarrufunda bulunması halinde pay devredenle payı devralanın sorumluluklarının müteselsilen olacağı düzenlenmiştir.

## **2. Limited Şirket Kanuni Temsilcilerinin Sorumluluğu Düzenleyen Hükümler**

Yukarıda da ifade edildiği üzere, kanuni temsilcilerin sorumluluğu 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesiyle ve VUK'un 10. maddesiyle farklı şekilde düzenlenmiştir.

### **a. VUK'un 10. Maddesiyle Düzenlenen Sorumluluk Hali**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin ilk fıkrası şu şekildedir: *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar*

<sup>44</sup> 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değişiklik yapılmadan önce madde metni şu şekildeydi: *"Limited ortaklarının ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı, ortaklar vazettikleri ve vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince tatbikata tutulurlar"* Lexpera Mevzuat.

*gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir”.*

Kanun’un 10. maddesinin 3.12.1988 tarihli 3505 sayılı Kanun’un 2. maddesiyle değişik ikinci fıkrası şu şekildedir: *“Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır”.*

3505 sayılı Kanun’un 2. maddesinin 2. fıkrasıyla yapılan değişiklikle kanun lafzından “kasıt ve ihmalleriyle” ifadesi çıkarılmış, bu ifadenin çıkarılmasıyla tahsil idaresinin kanuni temsilcinin görevini kasıt ve ihmaliyle ihmal ettiğini ispat etme külfeti kalmamıştır.

Ayrıca önemli bir değişiklik daha yapılmış, “vergi alacakları” ifadesi “vergi ve buna bağlı alacaklar” olarak değiştirilmiş, vergi ve buna bağlı alacaklar ifadesi ile vergi alacağı olarak ifade edilen vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerinin yanına varlığı bunlara bağlı olan başkaca alacaklar eklenmiştir.<sup>45</sup> Dolayısıyla vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerle ek olarak gecikme faizi, tecil faizi, gecikme zammı gibi vergiye bağlı alacaklar da kanuni temsilcinin VUK’un 10. maddesi çerçevesindeki sorumluluğuna dahil olmuştur. Mezkûr maddeye son olarak 21.3.2018 tarihli 7103 sayılı Kanun’un 9. maddesiyle iki ek fıkra eklenmiş, kanun maddesi bu şekilde son halini almıştır.<sup>46</sup>

<sup>45</sup> Murat Güngör, Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergi Hukukundaki Sorumluluğunun 5766 sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016, s.45.

<sup>46</sup> VUK’un 10. maddesinin en son hali şu şekildedir: “(1) Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. (2) (Değişik: 3.12.1988-3505/2 md.) Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır. (3) Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl

Madde lafzından da anlaşılacağı üzere kanuni temsilcilerin VUK'un 10. maddesi çerçevesindeki sorumluluğu, limited şirketlerin yalnızca vergi, resim ve harçlar ve benzeri yükümlülükler ve bunlara bağlı olan gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammından doğan borçlarına ilişkindir. Yine VUK'un 2. maddesine göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uygulanır.

Bu alacakların dışındaki -ve sosyal sigorta primlerinin dışındaki- amme alacaklarının kanuni temsilcilerinden tahsilinde, VUK'a göre genel kanun niteliğini haiz olan 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uygulanacaktır. Danıştay'ın yerleşik kararları bu doğrultudadır.<sup>47</sup>

#### **b. 6183 Sayılı Kanun'un Mükerrer 35. Maddesi Kapsamındaki Sorumluluk Hali**

6183 sayılı Kanun'a, 4108 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen mükerrer 35. maddesi şu şekildedir: *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği*

---

mükelleflere rücu edebilirler. (4)Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz. (5) (Ek fıkra: 21.03.2018-7103/9 md.) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır. (6)(Ek fıkra: 21.3.2018-7103/9 md.) Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır. Bkz. < <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> > E.T: 20.03.2024. Kazancı Mevzuat.

<sup>47</sup> Danıştay VDDGK 2001/261E, 2001/31K, 26.1.2001 ; Danıştay VDDGK 2001/79E. 2001/208K. 18.5.2001; Danıştay VDDGK 2006/27E. 2006/174K. 16.6.2006. Bkz. Ahmet Emrah Geçer, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2017, S.129, s.117.

*anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkül idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkül idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler”.*

Bunu takiben, 04.06.2008 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanan 5766 sayılı Kanun ile mezkûr madde metnine iki ek fıkra eklenmiş; amme borcunun doğduğu zaman ile tahsil edildiği zamanda görev yapan kanuni temsilcilerinin müteselsil sorumlu olacağını öngören 5. fıkra ve aynı alacak için hem 213 sayılı VUK hükümlerinin hem de 6183 sayılı Kanun'un hükümlerinin uygulanmasını öngören 6. fıkra hükmü Anayasa Mahkemesi'nin kararıyla iptal edilmiştir.<sup>48</sup>

### 3. Ara Sonuç

Şu halde, limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin amme borcundan doğan sorumluluklarını dayanak kanun bağlamında karşılaştırdığımızda, ortakların amme borcundan sorumluluğu

<sup>48</sup> “...Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır...anılan kural (5. fıkra) Anayasa'nın 2. maddesine aykırıdır. İptali gerekir... 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural (6. fıkra) hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır...” Bkz. AYM, E.2014/144, K.2015/29, 19.03.2015 <https://normkararlar-bilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/29?EsasNo=2014%2F144> E.T: 20.03.2024.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre belirlenecek; kanuni temsilcilerin sorumluluğu ise amme alacağı eğer bir vergi alacağı ve vergiye bağlı alacak niteliğini haizse -ve Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin dışında bir amme alacağıysa-VUK'un 10. maddesine göre, eğer amme alacağı vergi alacağı ve vergiye bağlı alacak ve sosyal sigorta primleri dışında bir amme alacağıysa 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre belirlenecektir.<sup>49</sup> Her ne kadar, 6183 sayılı Kanun'da kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddesi tüm amme alacaklarını ihtiva etmekte olsa da VUK'un 10. maddesi, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre özel kanun niteliğini haiz olduğundan bir vergi alacağı ve vergiye bağlı alacak söz konusu olduğunda VUK'un 10.maddesi uygulanacaktır.<sup>50</sup> Belirtmemiz gerekir ki, tahsil idaresinin kanuni temsilcinin yahut ortakların sorumluluğuna gitmekte takdir yetkisi bulunmaktadır.

#### **D. Sorumluluğun Şartları Bakımından Karşılaştırma**

Limited şirketin sorumlu olduğu amme alacakları için limited şirket kanuni temsilcilerini takip edebilmek adına VUK'un 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk rejimi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde düzenlenen sorumluluk rejimi ve ortakları takip edebilmek adına aynı kanunun 35. maddesinde düzenlenen sorumluluk rejimi birbirinden farklı şartlara tabiidir. Fakat her ihtimalde dahi, kanuni temsilcilerin ve ortakların sorumluluğunun doğabilmesi için ilk olarak amme alacağının talep edilebilir nitelikte olması gerekmektedir. Amme alacağı, takibe konu borcun hiç tahakkuk etmemiş olması, terkin veya ödeme gibi yollarla ortadan kalkmamış, hukuki imkansızlığa uğramış olmalıdır.<sup>51</sup>

<sup>49</sup> 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanun'un 88/16 maddesi, süresi içerisinde ödenmeyen prim ve diğer alacakların tahsilinde, 6183 sayılı Kanun'un-51. 102. ve 106. maddeleri hariç- uygulanacağını hüküm altına almış, aynı maddenin 20. fıkrasında ise kanuni temsilcilerinin sorumluluğunu düzenlemiştir. Dolayısıyla, 5510 sayılı Kanun'daki düzenleme diğer sorumluluk müesseselerine göre özel bir hüküm olduğundan, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin kapsamına vergi ve buna bağlı alacaklar ve sigorta primleri dışındaki tüm amme alacakları girecektir. Bkz. Karahanlı, s. 116-119.

<sup>50</sup> Geçer, s.116. Anayasa mahkemesi için ve diğer açıklamalar için bkz. Yukarı, 14-15. Sayfa ve dipnot 49.

<sup>51</sup> Gonca Özkan, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından

### 1. VUK'un 10. Maddesine Göre

VUK'un 10. maddesine göre, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmesi için vergi ve buna bağlı alacakların limited şirketten tamamen veya kısmen alınamamaması gerekmektedir. Kanunun lafzından da tespit edileceği üzere kanun "vergi alacağının tahsil edilmesinin mümkün olmamasını" ifade etmektedir.

Gerçekten de VUK'un 10. maddesi gereği kanuni temsilcilerin tüzel kişiliğin borçları nedeniyle takip edilebilmesi için öncelikle temsilcisi olduğu tüzel kişi adına usulüne uygun tarh ve tahakkuk ederek kesinleşmiş ve vadesinde ödenmemiş bir amme alacağının bulunması gerekmektedir.<sup>52</sup> Ancak bu kesinleşmiş amme alacağına ilişkin 6183 sayılı Kanun uyarınca başlatılan cebri icra yollarının tüketilmesi ve sonuçsuz kalması halinde kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilir.<sup>53</sup>

---

Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 99. Amme alacağının zamanaşımına uğramış olması, amme alacağını eksik borç haline getirir. Zamanaşımı borcu sona erdiremez, borçluya bir def'i hakkı sağlar. Zamanaşımına uğramış bir borcun borçlusunun borcunu ifa etmesine engel olmak için sebep yoktur. Oğuzman/Öz, s.583. Dolayısıyla, zamanaşımının amme borcunu tamamıyla sona erdirdiğini söylemek doğru olmaz. Nitekim, 6183 sayılı Kanun'un 102. maddesinin 2. fıkrasına göre zamanaşımından sonra mükellefin rızaen yapacağı ödemeler kabul olunur.

<sup>52</sup> "...213 sayılı Kanun'un yukarıda kuralına yer verilen 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilcilerin tüzel kişiliğin borçları nedeniyle takip edilebilmesi için de öncelikle temsilcisi olduğu tüzel kişi adına usulüne uygun tarh ve tahakkuk ederek kesinleşmiş bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir..." Danıştay 3. Daire, E. 2019/6032 K. 2022/873 T. 3.3.2022; Danıştay 7. Daire, E. 2020/56, K. 2020/5124, T. 15.12.2020. E.T: 20/03/2024. Lexpera Mevzuat.

<sup>53</sup> "...Kamu alacağının kanuni temsilciden aranabilmesi için vergi borçlusu şirket hakkında 6183 sayılı Yasa ile belirlenen takip ve cebren tahsil yollarının tüketilmesi ve kamu alacağının şirketin mal varlığından tahsil olanağı bulunmadığının saptanması gerekmektedir... davacının kanuni temsilcisi olduğu şirkete ait borcun kesinleşmesi için, öncelikle şirketin iflası ile birlikte iflas masasına alacak kaydı yaptırılıp, kamu alacağının 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda belirtilen usullere göre tahsilinin sağlanması gerekmekte iken, bu süreç tamamlanmadan söz konusu alacağın şirketten tahsili için tüm takip yollarının tüketildiğinden, diğer bir ifade ile kamu alacağının şirketin mal varlığından tahsil olanağı kalmadığından söz edilemeyeceği için davacı adına kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri düzenlenmesinde isabet bulunmamaktadır..." Danıştay 9. Daire, E. 2020/2784 K. 2021/2502 T. 5.4.2021. E.T: 20/03/2024. Lexpera Mevzuat.

Dolayısıyla burada borcun ifası, cebri icra yolu ile limited şirketten elde edilemeyecek duruma girmektedir.<sup>54</sup> Limited şirketten amme alacağının tahsil edilememesinin ispatının, aciz vesikasıyla sağlanıp sağlanamayacağı hususunda kanunda bir açıklık bulunmamakta olup yüksek mahkemelerin de bu hususta içtihat haline gelmiş bir uygulaması bulunmamaktadır. Zira Danıştay bazı kararlarında aciz vesikasının şart olmadığı yönünde hüküm kurarken<sup>55</sup> bazı kararlarında aciz vesikasının şart olduğuna hükmetmektedir.<sup>56</sup> Kanaatimce, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek adına amme borcunun şirketten tahsil edilemediğini aciz vesikası ile ispat etmek aşırı şekilciliğe yol açıp tahsil idaresinin alacağına kavuşmasını geciktirse de, kanunun “tamamen ve kısmen alınamaması” yönündeki lafzı nazara alınmalı ve “alınamama” durumu aciz vesikasıyla belgelenmelidir.

Öte yandan, kanuni temsilcinin sorumlu tutulması için limited şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmemiş olması gerekir (VUK m.10/2). Aynı yoruma VUK m. 10/1’den varmak da mümkündür.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> Eslem Ayaz, Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Seçkin Yayınevi, 2013, s.70; Karahanlı, s. 96.

<sup>55</sup> “...Olayda, davacının yönetim kurulu üyesi bulunduğu şirkete ait hacizli malların satışı sonucunda elde edilen meblağın diğer hacizli borçlara pay edilmesi nedeniyle, vergi dairesine olan borçlarının bu satışlardan ödenmesi olanağının kalmadığı anlaşıldığından, şirketin aciz halinde olduğuna dair belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, yönetim kurulu üyeliğinden 16.10.1997 tarihinde istifa ile ayrıldığı anlaşılan davacının, şirketin bu tarihten sonraki vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeğinden söz edilemeyeceğinden; istifa tarihi dikkate alınıp, buna göre bir karar verilmesi gerekirken, aciz halinin tespit edilmediği gerekçesiyle verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 7. Daire, E. 2000/2724, K. 2000/3446, T. 23.11.2000.

<sup>56</sup> “...borçlu şirketin borcu karşılayabilecek düzeyde haczi kabil malı bulunmaması veya bulunan malların satış bedelinin borcu karşılamaması nedeniyle borcunun aciz halinde bulunduğu bir aciz fişi ile kanıtlaması gerekmektedir...” Danıştay 3. Daire, 04.06.1998, E 1997/3280, K. 1997/2148. Kararlar için bkz. ibid 96.

<sup>57</sup> “...Davacıdan ödenmesi istenilen vergi borçları her ne kadar davacının yasal temsilcilik yaptığı döneme ilişkin ise de, davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde sözkonusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra asıl borçlu şirketin 13.4.1998 tarihinde o dönemde müdür olan şahıstan istenilen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesiyle ve daha sonrasında da 4811 sayılı Yasa’dan 17.4.2003 tarihinde yararlanılarak taksitlendirilen borçların ödenmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır...”

Zira anılan fıkraya göre tüzel kişilerin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olması halinde, bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilecektir. Belirtmek gerekir ki, amme alacağının kanuni temsilciden tahsili yoluna gidilebilmesi için vergi borcunu doğuran eylem ile kanuni temsilci arasında nedensellik ilişkisi bulunması gerekir.<sup>58</sup>

## 2. 6183 sayılı Kanun'un 35. ve Mükerrer 35. Maddesi

Limited şirket ortaklarının amme borçlarından sorumluluğu düzenleyen 35. madde ve kanuni temsilcilerinin amme borçlarından<sup>59</sup> sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. madde, sorumluluğun şartı bakımından aynı mahiyette düzenlemeleri içermektedir. Hem 35. madde hem de mükerrer 35. madde muvacehesinde ortakların ve kanuni temsilcilerin sorumluluğunun doğması için amme alacağının limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilmemesi ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Dikkat edilirse burada VUK'un 10. maddesinden farklı olarak bir de "tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması" koşulu bulunmaktadır.

Tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının tanımı mezkûr kanunun 3. maddesinde açıklanmıştır. Maddeye göre, tahsil edilemeyen amme alacağı *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, tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı ise borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenler-*

Danıştay Kararı - 9. D., E. 2010/2642 K. 2013/4854 T. 20.5.2013. E.T: 20.03.2024. Lexpera Mevzuat.

<sup>58</sup> Ömer Alper Köroğlu, Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019, s. 74.

<sup>59</sup> Özel-genel kanun ayrımı gereği, vergi ve bağlı alacaklarda 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uygulanmayacak, VUK'un 10. maddesi uygulanacaktır. Bkz. Dipnot 49.

*le tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifa etmektedir. Söz konusu haller sınırlı olarak olarak sayılmamış olup örnek kabilinden sayılmıştır.<sup>60</sup>*

İfade etmek gerekir ki, idarenin tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağını belirlerken takdir hakkının çerçevesiz ve ölçüsüz olduğu söylenemez, tahsil idaresi takdir yetkisini kullanırken güçlü delillere dayanmalıdır.<sup>61</sup> Mal varlığı araştırması sonucunda şirketin uhdesinde yer alan malın borcu karşılamayacağı açıksa kanuni temsilcinin/ ortağın sorumluluğuna gidilebilir.<sup>62</sup>

<sup>60</sup> Karahanlı, s.125.

<sup>61</sup> Aynı yönde Çelik, s.26.

<sup>62</sup> "...Vergi Dava Dairesince, şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasının yeterli olmadığından bahisle şirket hakkında tüm takip yollarının tüketildiğinden söz edilemeyeceği gerekçesiyle dava konusu ödeme emri iptal edilmiş ise de uyuşmazlık konusu ödeme emrinin toplam 20.496.135,10 TL tutarında kamu alacağının tahsili amacıyla düzenlendiği olayda, 09/02/2018 tarihi itibarıyla 43.237.543,52 TL vergi borcu bulunan şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında saptanan dört araçtan, üçünün üzerinde 2.080.000 TL'lik borç nedeniyle ... Bankası lehine rehin bulunduğu, diğer araç satılsa dahi bedelinin borcu karşılamayacağı açık olduğundan ve şirket hakkında bankalar nezdinde şirket yetkilisinin talebi doğrultusunda e haciz uygulanmadığından davacının asıl borçlu şirket borçları nedeniyle kanuni temsilci sıfatıyla takibi için gereken koşulların oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır..." Danıştay 3. Dairesi, E. 2020/1639 K. 2022/837 T. 1.3.2022 ; "...Vergi Mahkemesince, dava konusu ödeme emrinin 2010 yılının Mart ila Haziran dönemine ilişkin kamu alacakları yönünden, şirket hakkında mal varlığı araştırmasının yapıldığı tarih itibarıyla söz konusu rehin ve hacizlere ilişkin son borç durumlarının araştırılmadığı, kıymet takdirlerinin yapılmadığı dolayısıyla kamu alacağının şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğinin somut bir biçimde ortaya konulmadığı gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin değinilen kısmı iptal edilmiş ve bu karara karşı yöneltilen davalı idare istinaf başvurusu da reddedilmiş ise de asıl borçlu şirketin takibe alınan vergi borcunun 1.657.977,19 TL olduğu, asıl borçlu şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında saptanan 1 adet gayrimenkul ve ... plakalı araç üzerinde Kuveyt Türk lehine ipotek, ... plakalı araç üzerinde İskenderun 1.Noterliğince konulan rehin ve davalı idarece uygulanan hacizden önce konulmuş hacizler bulunduğu dikkate alındığında sözü edilen varlıklar satılsalar dahi bedelinin borcu karşılamayacağı açık olduğundan davacının asıl borçlu şirket borçları nedeniyle ortak sıfatıyla takibi için gereken koşulların oluştuğu sonucuna varılmıştır..." Danıştay 3. Dairesi, E. 2019/2376 K. 2022/901 T. 3.3.2022. E.T:26.03.2024. Lexpera Mevzuat.

### 3. Ara Sonuç

Sonuç itibarıyla, VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcinin amme alacağından doğan sorumluluğuna gitmek, 6183 sayılı Kanun'daki kanuni temsilcinin vergi ve vergiye bağlı alacaklar ve sigorta primleri dışındaki sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddesine ve ortakların amme alacağından doğan sorumluluğunu düzenleyen 35. maddesine göre daha zor usullere tabidir. Zira, VUK m.10 *"tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen"* amme alacaklarının bulunması halinde gidilebilecek bir sorumluluk rejimi iken, 6183 sayılı Kanun *"tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* amme alacaklarını konu alarak tahsil idaresinin tahsil kabiliyetini bir nevi hızlandırmaktadır.

### E. Sorumluluğun Niteliği Açısından Karşılaştırma

Limited şirketler kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının amme alacaklarından doğan sorumluluğunun niteliği, kusur sorumluluğu-kusursuz sorumluluğu, sorumluluğun fer'iliği, sorumluluğun zaman ve mal varlığı bağlamında sınırı açısından farklı usule tabi olduklarından, bu yönden karşılaştırma yapmamız yararlı olacaktır.

#### 1. Kusur Sorumluluğu Açısından

VUK'un 10. maddesi gereği kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergi ödevlerini yerine getirmemeleri zaruri olup buradaki sorumluluğun kusur sorumluluğu mu yoksa kusursuz sorumluluk mu olduğu hususunda doktrinde iki farklı görüş bulunmaktadır. Bazı yazarlara göre, kanuni temsilcinin sorumlu tutulabilmesi için kusurlu olması şart değildir. Kanunda yer alan ödev ve sorumlulukların yerine getirilmemiş olması sorumluluğun doğması için yeterlidir. Bu yazarlara göre, 10/12/1988 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle *"bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle"* ifadesinin kanun metninden çıkartılması kanuni temsilcilerin kusursuz sorumluluğunu ortaya koymaktadır.<sup>63</sup>

<sup>63</sup> Reha Poroy/Reha Tekinalp/Çamoğlu, Ortaklıklar Hukuku, 14.Baskı, Vedat Kitapçılık, 2021, s.354. Hasan Pulaşlı, Şirketler Hukuku Şerhi Cilt: I-II, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.1874. Aktaran, Özkan, s.89.

Doktrindeki baskın olan diğer bir görüş ise VUK'un 10. maddesinde yer alan sorumluluğun kusur esasına dayalı olduğunu savunmaktadır. Bu görüşün dayanağı, yine mezkur 3505 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle maddenin ikinci fıkrasında yer alan *"Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır"* ifadesinde herhangi bir değişiklik yapılmamasıdır.<sup>64</sup>

Kanaatimce, VUK'un 10. maddesinde yer alan kanuni temsilcinin sorumluluğunu kusursuz sorumluluk olarak kabul etmek gerekir. Nitekim 3505 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle *bu ödevleri kasık ve ihmalleriyle* ifadesi kanun metninden çıkartılmış olup bu ifadenin çıkartılması kanun koyucunun bilinçli bir tercihi olmalıdır. Gerçekten de maddede yapılan değişikliğin gerekçesinde temsilcilerin kasıt ve ihmalinin aranmaksızın sorumlu tutulmalarının amaçlandığı yer almaktadır.<sup>65</sup>

Kanuni temsilcilerin vergi ve vergiye bağlı alacaklar ve sosyal sigorta primleri dışındaki amme alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine yer alan sorumluluk rejimine göre aranan şart ise amme alacağının limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilememiş ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olmasıdır.<sup>66</sup> Dolayısıyla buradaki sorumluluk doktrindeki bas-

<sup>64</sup> Turgut Özşüt, "3505 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, 1989, S.90, s. 37-38. Aktaran: İbid, s.89.

<sup>65</sup> "... Anılan fıkra yapılmış olan değişiklikle kasıt ve ihmalleri ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. Bu suretle tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması ve vergi alacağını bu mükellef veya sorumluların varlığından tamamen veya kısmen alınamaması halinde, tüzel kişilerin, küçük ve kısıtlıların kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin varsa bunların temsilcilerinin kasıt ve ihmali aranmaksızın vergi ve vergiye bağlı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı ile tecil faizi, gecikme faizi gibi fer'i amme alacaklarının ödenmesi bakımından sorumlu tutulmaları amaçlanmıştır..." Osman Selim Kocahanoğlu, *Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları*, 13. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1998, s.299.

<sup>66</sup> Hatta bir Danıştay kararında idarenin kusurlu davranışının bile kanuni temsilcinin kusursuz sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı ifade edilmiştir. "...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 kanuni temsilcilerin sorumluluğunu da kanunun

kın görüşe göre kusursuz sorumluluktur.<sup>67</sup> Nitekim kanunun lazında anılan durumlardan birinin gerçekleşmesi halinde başkaca bir koşul aranmaksızın, kanuni temsilcinin sorumluluğu doğmaktadır.<sup>68</sup>

Kanun koyucunun buradaki sorumluluğu kusursuz sorumluluk olarak düzenlemesinin hukuk devleti ilkesine uygun olup olmadığı doktrinde tartışma konusu olmuştur. Zira, Türk Hukukunda kural olarak sorumluluk müessesesinde kusur ilkesi benimsenmiş olup kusursuz sorumluluk istisna olarak düzenlenmiştir.<sup>69</sup> Kusursuz sorumluluğu öngören hükümlerde ise ortak olan bir özellik vardır ki, o da kanunun kusursuz sorumluluk yüklediği tüm kişiler sorumluluğun doğumuna kaynaklık eden faaliyetin bizzat sahibi ya da yararlanıcısıdır.<sup>70</sup> Fakat, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35.maddesinde yer alan bu sorumluluk türünde kanun temsilci kamu hukuku ilişkisinin tarafı olmayıp teşekkülün ya da faaliyetin yararlananı da değildir. Yine Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan kusursuz sorumluluk türlerinde kusursuz sorumlu olduğu iddia edilen kişi savunma hakkını haiz olup kişinin sorumlu olup olmadığına yapılan yargılama sonucunda ulaşılmaktadır.<sup>71</sup> Ayrıca bu kusursuz sorumluluk türlerinde borçlu kurtuluş karinesi getirerek sorumluluktan kurtulabilmektedir. Bu kusursuz sorumluluk türleriyle 6183 sayılı Kanun'un getirdiği kusursuz sorumluluk türü arasında oldukça fark olduğu açıktır.<sup>72</sup>

---

aradığı diğer koşulların gerçekleşmesi şartıyla ortadan kaldırmayacaktır..." Danıştay 4. Daire, 08/12/2020, E. 2016/13177, 2020/5316K. Aktaran: Karahanlı, s. 113.

<sup>67</sup> Çelik, s.30. Bu sorumluluk türünün bir tür kanuni kefalet olduğu, kanuni temsilcinin olağanüstü ekonomik kriz, doğal afet vb. gibi olağanüstü durumlarda da sorumluluğunun doğacağı görüşü hakkında bkz. Turgut Candan, Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2016, s.8.

<sup>68</sup> Raziye Aksu Özkan, "Danıştay İctihatlari Birleştirme Kurulunun 26.06.2019 tarihli ve E: 2013/1, K: 2018/1 Sayılı Kararı Işığında Limited Şirketlerde Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğun İncelenmesi", 2020, *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, C.6, S.1, s.14.

<sup>69</sup> Safa Reisoglu, Türk Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 24. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2013, s.179. Aktaran: Geçer, s.120.

<sup>70</sup> İbid, s.120.

<sup>71</sup> İbid, s.121. Osman Saraç, "Amme Alacağının Korunması ve Vergisel Sorumluluk", *Yaklaşım Dergisi*, 2020, S.89, s.197. Aktaran: Özkan s.90.

<sup>72</sup> Geçer, 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin getirdiği kusursuz sorumluluk müessesesini hukuk devleti, ölçülülük ilkesi ve idarenin genel esasları bağ-

Limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ise farklı bir düzenleme getirmemekte olup burada düzenlenen sorumluluk türü de kusursuz sorumluluktur.<sup>73</sup>

## 2. Sorumluluğun Fer'iliği Açısından

Sorumluluğun fer'iliği açısından karşılaştırma yaptığımızda VUK'un 10. maddesinde, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde ve mükerrer 35. maddesinde de amme alacağının şirket tüzel kişiliği tarafından ödenmesi esastır. VUK'un 10. maddesi kapsamında amme alacağı (vergi alacağı ve buna benzer alacaklar) şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemezse; 6185 sayılı Kanun kapsamında ise amme alacağı şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemez ve tahsil edilemeyeceği anlaşılrsa ancak kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğuna gidilebilir.<sup>74</sup> Fakat 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88/20. maddesinde kanuni temsilcilerin direkt takip edilebileceğine yönelik düzenleme bulunduğunu belirtmek gerekir.

## 3. Sorumlulukta Sınır

Kanuni temsilcilerin ve ortakların limited şirketlerden tahsil edilemeyen amme borcundan doğan sorumluluklarının sınırını mal varlığı ve zaman bakımından ikiye ayırmak mümkündür.

---

lamında değerlendirmiş ve mezkûr maddeyle VUK'un 10. maddesinin tam bir paralellik arz etmesi gerektiğini, maddenin bu halinin hukuka aykırı olduğunu ifade etmiştir. Açıklamalar için bkz. İbid, 120-123.

<sup>73</sup> Limited şirket ortaklarına yüklenen bu sorumluluk, sermaye şirketi kurulma mantığı ile çelişmektedir. 6185 sayılı Kanun'un 35. maddesiyle birlikte limited şirketlerde tüzel kişilik perdesi sermaye hissesi oranında kaldırılmıştır. Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2020, S.4, Ankara, s.125. <[https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287976#:~:text=Maddenin%20yeni%20metninden%20anlaşıldığı%20üzere,sermayenin%20ödenmiş%20olup%20olmamasına%20bağlanmamıştır.#301510\]-287976.pdf](https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/287976#:~:text=Maddenin%20yeni%20metninden%20anlaşıldığı%20üzere,sermayenin%20ödenmiş%20olup%20olmamasına%20bağlanmamıştır.#301510]-287976.pdf)> E.T: 20/03/2024

<sup>74</sup> Silahşör, s.51. "...Dolayısıyla limited şirket kanuni temsilci ve ortaklarının takibinde, vergi borcunun öncelikle şirket tüzel kişiliğinden tahsili yoluna gidilmesi her iki Kanunun birbirine benzer hükümleri olup, borcun tahsilinin mümkün olmaması halinde ise kanuni temsilci veya ortağın takibi bakımından bir öncelik sırası öngörülmemiştir..." (Danıştay Kararı- 4. D., E. 2016/18865 K. 2021/3021 T. 7.6.2021) Lexpera Mevzuat. E.T: 20.03.2024.

### a. Mal Varlığı Bakımından

Limited şirket kanuni temsilcileri, hem VUK m. 10 hem de 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi çerçevesinde limited şirketten tahsil edilemeyen amme alacağından tüm malvarlığıyla sınırsız sorumludur.<sup>75</sup>

Limited şirket ortakları ise amme alacağından sermaye payları oranında malvarlığıyla sorumludur. Limited şirket ortaklarının bu sorumluluğu sermaye payının, toplam amme alacağına oranına göre hesaplanır. Örnek olarak, şirkette %20'lik paya sahip bir ortak 100.000-TL'lik amme borcunun 20.000-TL'sinden sorumlu olacaktır. Ortakların sermaye borcu tutarında sorumlu olacağına ilişkin düzenleme 29/07/1998 tarihli Resmî Gazete'de 4369 sayılı Kanun'la değişmiştir.<sup>76</sup> Dolayısıyla, ortağın kamu idaresine karşı sorumluluğunun tutarı onun şirkete taahhüt etmiş sermaye tutarı ile sınırlı değildir.<sup>77</sup>

Limited şirket ortağının aynı zamanda müdür olması halinde aynı zamanda ortak olan şirket müdürü (kanuni temsilcisi) amme borcunun tamamından, müteselsilen tüm mal varlığıyla sorumlu hale gelir.<sup>78</sup> Limited şirketin ortakları arasında başka bir limited şirketin bulunması halinde ise ortak olan limited şirketin ortaklarının sorumluluğuna gidilmez. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi, mükerrer 35. maddesindeki ve VUK'un 10. maddesindeki düzenlemeler "borçluluk" düzenlemeleri olmayıp "borçtan sorumluluk/tahsilat muhataplığı sorumluluğu" düzenlemeleridir.<sup>79</sup>

### b. Zaman bakımından

Kanuni temsilcilerinin ve ortakların sorumluluklarının zaman bakımından sınırlandırılmasında, VUK'un 10. maddesi ve 6183 sayılı

<sup>75</sup> Karahanlı, s.102.

<sup>76</sup> 4369 sayılı Kanun için bkz. <<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4369.pdf>> E.T: 20/03/2024.

<sup>77</sup> Raziye Aksu Özkan, "Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, C.10, S.1, s.257. < <https://dergipark.org.tr/tr/pub/hacettepehdf/issue/52790/712765>> E.T: 20/03/2024

<sup>78</sup> Silahşör, s.51.

<sup>79</sup> Şükrü Kızılot/Doğan Şenyüz/Metin Taş/Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, 85. Aktaran: Zübeyir Bakmaz, "Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu", *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD)*, 2022, C.2, S.1, s.6.

Kanun'un 35. ve mükerrer 35. maddeleri farklı düzenlemeler getirmektedir.

VUK'un 10. maddesi, kanuni temsilcilerin vergi ödevini yerine getirmemesi halinde uygulama bulacağı için, kanuni temsilciler ancak kendi dönemleri içinde yerine getirilmeyen vergi ödevi nedeniyle doğan vergi ve vergiye bağlı alacağa dayanan amme borcundan sorumludur. Başka bir ifadeyle, kanuni temsilci olunan dönemde şirketin hangi vergi ödevinin, ne suretle yerine getirilmediğinin tespiti zorunludur.<sup>80</sup>

Görev süresi sona eren kanuni temsilcinin, görev yaptığı döneme ilişkin bile olsa, yeni kanuni temsilcinin vergi ödevlerini yerine getirmemesinden dolayı sorumluluğu doğmayacaktır.<sup>81</sup> Kanuni temsilcinin göreve başlama ve sona erme tarihi Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayınlanan ilana göre tespit edilir.<sup>82</sup>

<sup>80</sup> "...Davacının borçlu şirketteki ortaklığı ve şirket müdürlüğü 26/02/2013 tarihli ortaklar kurulu kararının 4 Mart 2013 tarihli ve 8270 sayılı Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edilmekle sona ermiş, aynı tarihte şirket müdürlüğüne on yıl süre ile U.U. atanmıştır. Dava konusu ödeme emri ile istenen Ocak-Mart 2013 dönemine ilişkin gelir (stopaj) vergisi ve fer'ilerinden oluşan kamu alacağının yeni kanuni temsilci tarafından verilen 19/04/2013 tarihli beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergi ve fer'ilerinin ödenmemesinden kaynaklandığı anlaşıldığından, bu tarih itibarıyla beyanname verilmesi ve beyan üzerine tahakkuk ettirilen verginin ödenmesiyle ilgili yerine getirmesi gereken bir kanuni ödevi bulunmayan davacının, ödenmeyen kamu alacağından sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığından, vergi mahkemesince değinilen döneme isabet eden kamu alacağı yönünden davanın reddi yolunda hüküm kurulması hukuka uygun görülmemiştir..." (Danıştay 4. Daire Kararı, E. 2021/226 K. 2021/3207, T. 15.6.2021) Kazancı Mevzuat. E.T: 20.03.2024

<sup>81</sup> "...davacının sorumluluğu, yöneticiliği döneminde defter ve belge ibraz edilmemesi, beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra asıl borçlu şirketin 13.04.1998 tarihinde o dönemde müdür olan şahıstan istenilen defter ve belgelerinin ibraz edilmemesiyle ve daha sonrasında da 4811 Yasa'dan 17.4.2003 tarihinde yararlanılarak taksitlendirilen borçların ödenmemesi eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunmaktadır..." (Danıştay 9. Daire Kararı, E. 2010/2642, K. 2013/4854, T. 20.05.2013) Diğer Danıştay kararları için bkz. Karahanlı, s.104.

<sup>82</sup> "...Olayda, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiğinden bahisle 2006 ve 2007 yıllarının muhtelif dönemlerine ait vergi borçlarının tahsili amacıyla kanuni temsilci sıfatıyla davacı adına ödeme emri düzenlenmiş ise de; 21/04/2010 tarih ve 7548 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanan ila-

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre, kanuni temsilciler yalnızca görev yaptıkları dönemlerde yapılan iş ve işlemlerden sorumlu olur. Dolayısıyla bu madde uyarınca kanuni temsilci yalnızca görevde bulunduğu dönemden sorumlu olacaktır.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre ise, limited şirket ortaklarının şirket amme borcundan sorumlu tutulması için ortak olunan döneme ait amme borcu bulunması yeterli olup ortaklıktan ayrılmış olunması bu durumu etkilemez.<sup>83</sup> Tahsili gereken amme alacağının ait olduğu dönemde şirketin paylarına sahip ortakların, bu dönemden sonra paylarını devretmiş olsalar da ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin amme borçlarından kaynaklanan sorumluluklarının kalkacağından söz edilemez.<sup>84</sup> Maddenin 2. fıkrasına göre ortağın

---

na göre 14/04/2010 tarihinde şirket müdürü olarak atanan ve şirket ortağı olmadığı anlaşılan davacının asıl borçlu şirketin müdürü olarak atandığı tarihten önceki dönemlerine ait vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi mümkün olmadığından şirket borçlarının vadesinde ödenmemesi nedeniyle adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uyarlık görülmemiştir..." (Danıştay 7. Daire Kararı, E. 2016/3760, K. 2021/2160, T. 19.4.2021) Kazancı Mevzuat. E.T: 28.11.2022

<sup>83</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, E. 2021/100, K. 2022/1145, T. 5.10.2022. E.T: 20/03/2024. Kazancı Mevzuat. Danıştay bir kararında, 213 sayılı VUK'un mükellef ve vergi sorumlusu başlıklı 8. maddesinin 3. fıkrasında, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı kuralına yer verildiğini, dolayısıyla limited şirketteki ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine ilişkin bir özel hukuk sözleşmesi mahiyetinde olan sözleşmelerin kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluğu ortadan kaldıramayacağına karar vermiştir. Ortağın ortaklık sıfatının sürdüğü dönemlere ilişkin şirketin kamu borçlarından sorumluluğu devam eder. Danıştay, 3.Daire, E. 2007/1961, K. 2011/6446, T. 02.11.2011. Aktaran: Tamer Budak/Selami Er, "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, C.4, S.2, 2013, s.82.

<sup>84</sup> "...Söz konusu ödeme emrinin, asıl borçlu şirket adına düzenlenen ... tarih ve ... takip numaralı ödeme emri içeriğinde yer alan 2010 yılının Ocak ilâ Ekim aylarına ilişkin amme alacaklarından kaynaklandığı, davacının 12/11/2010 ilâ 17/01/2012 tarihleri arasında şirket ortağı olduğu anlaşılmış olup, her ne kadar Bölge İdare Mahkemesince, davacının hisselerini devir aldığı tarihten önceki tarihlerde doğan amme alacaklarına ilişkin sorumluluğu bulunmadığı gerekçesiyle ödeme emrinin dava konusu edilen kısmının iptaline karar verilmiş ise de, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi gereğince limited şirket payını devralan ortağın, devir öncesine ait şirket borçlarından devredenle birlikte müteselsilen sorumlu olduğu açıktır..." Danıştay 7. Daire, E. 2020/3441, K. 2023/1218, T. 2.3.2023. Benzerleri için bkz. Danıştay 7. Daire, E. 2020/1243

şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarından müteselsilen sorumlu olur. Yine anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre, amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olması ihtimalinde, bu şahıslar amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaktır. Kanunun lafzında yer alan “farklı şahıslar olması” ifadesi açık olmayıp bu terimin “sermaye payının kısmen veya tamamen devredilmesi”, “ölüm”, “ortaklıktan çıkma ya da çıkarılma gibi çeşitli nedenlerle ortaklık ilişkisinin sona ermesi” durumunun kastedildiği sonucuna varılmaktadır.<sup>85</sup>

#### 4. Sorumlulukta Rücu

Kanuni temsilcilerin vergi ve vergiye bağlı borçlardan doğan sorumluluğuna ilişkin ödedikleri miktarları limited şirkete rücu edebileceği, VUK’un 10. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Madde metnine göre temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. Müdürlerin veya diğer kanuni temsilcilerin kusurlu olması ödedikleri miktarı rücu etmelerine engel teşkil etmezse de verginin zamanında ödenmemesine bağlı olarak ortaya çıkan gecikme zammı, gecikme faizi gibi vergiye bağlı alacaklar için şirkete rücu edilemeyecektir.<sup>86</sup>

Kanuni temsilcilerin 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinden doğan sorumluluğunda ise, rücu mekanizması aynı maddenin 4. fıkrasında düzenlenmiş olup madde metnine göre temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebileceklerdir.

6183 sayılı Kanun’un 35. maddesinde ise ortakların ödedikleri amme borcunu rücu edebileceklerine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Öğretide, ortakların ödedikleri tüm amme borcu için şirkete rücu imkanlarının bulunduğu kabul edilmektedir.<sup>87</sup>

---

K. 2023/1701, T. 22.3.2023: Danıştay 4. Daire, E. 2018/3910, K. 2022/723, T. 14.2.2022: Danıştay 3. Daire, E. 2022/2074, K. 2022/3168, T. 15.9.2022. E.T: 20/03/2024. Kazancı mevzuat.

<sup>85</sup> Bakmaz, 26.

<sup>86</sup> Candan, s.182.

<sup>87</sup> Fakat, ortaklar ödedikleri amme borcundan dolayı diğer ortaklara ve kanuni temsilcilere rücu edemezler. Ayaz, s.90.

## 5. Müşterek – Müteselsil Sorumluluk

Kanuni temsilcilerinin VUK'un 10. maddesinden kaynaklanan sorumluluğuna göre, birden fazla kanuni temsilci olması halinde, kanuni temsilciler vergi ve vergiye bağlı borçlardan müteselsilen sorumlu olur.

6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre olan sorumluluk rejiminde de kanuni temsilciler limited şirketlerden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından müteselsil sorumludurlar.<sup>88</sup>

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre ise limited şirketin her ortağı, ödenmeyen amme borçlarından dolayı kendi hissesi oranında sorumlu olup ortaklar ödenmemiş amme borçlarını, hisseleri oranında, kendi şahsi malvarlıklarından ödeyeceklerdir. Bu yönde sorumluluk müteselsil değil, müşterek sorumluluktur. Zira limited şirketin hâlihazırdaki ortakları arasında bir teselsül ilişkisi öngörülmemiştir.<sup>89</sup> Dolayısıyla, hâlihazırdaki ortaklardan birisi tarafından sorumlu sıfatıyla yapılmış olan amme borcu ödemesi, diğer mevcut ortağın kendi sermaye payı itibarıyla hissesine düşen borcunu azaltmaz. Alacaklı, mezkûr 35. maddenin 2. ve 3. fıkralarındaki (müteselsil sorumluluk) gibi alacağın tamamını bir ortaktan talep edemez.<sup>90</sup> Hatta doktrinde bir görüş, bir ortak hakkında ödemededen aciz vesikası düzenlendiğinde kamu alacağının bu tutar kadar karşılıksız kalacağını savunmaktadır.<sup>91</sup>

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Limited şirketlerin amme borçlarından şirket kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının sorumluluklarının karşılaştırılmasını konu alan çalışmamızda, ilk olarak amme alacağı, amme alacaklısı ve amme borç-

<sup>88</sup> ibid 115.

<sup>89</sup> Kendisinden ödeme talep edilen ortak, payına düşenden fazlasını ödemeye zorlanamaz. Aksu Özkan, Yargıtay kararları ışığında... s.258.

<sup>90</sup> Bakmaz, 23.

<sup>91</sup> Mustafa Erdem Can, "Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu" *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2017, C. 7, S.1, s. 71. Jurix.com. E.T: 20/03/2024. Aksu Özkan'a göre bu durum ancak kanuni temsilcilerin de takip edilip amme alacağının tahsil edilemediği durumlarda gerçekleşir Aksu Özkan, Danıştay... s.17

lusu kavramlarına, limited şirket kanuni temsilcilerinin ve ortaklarının tanımına yer verilmiş, müteakiben bu limited şirket ortaklarının ve kanuni temsilcilerinin amme borcundan doğan sorumlulukları yalnızca 213 sayılı VUK'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. ve mükerrer 35. maddesi çerçevesinde karşılaştırılmıştır.

Bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan; esas sermayesi belirli olan ve bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşan şirket olarak tanımlanan limited şirketin, amme borçlarından sorumlu tutulan ve kendi borcundan dolayı amme borçlusu sıfatını kazananlardan ikisi kanuni temsilciler ve şirket ortaklarıdır. Kanuni temsilcilerin ve ortakların bu amme borcundan sorumlu tutulabilmesi için hiç kuşkusuz amme alacağının hukuka uygun olarak doğmuş ve terkin ve ön ödeme gibi yöntemlerden biriyle (zamanaşımı halinde borçlu tarafından zamanaşımı def'i kullanılması suretiyle) ortadan kalkmamış olması gerekmektedir.

Hukuka uygun olarak doğmuş bir amme alacağı varsa eğer, yapılması gereken amme alacağının niteliğini tespit etmektir. Kanuni temsilcilerinin sorumluluğu adına, Amme alacağı eğer vergi ve bunlara bağlı olan gecikme faizi, tecil faizi ve gecikme zammından doğan borçlarına ilişkin ise -ve Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlere ilişkin değilse- özel *kanun* niteliğini haiz olduğundan VUK'un 10. maddesi uygulanacak; amme alacağı bu alacakların ve sosyal sigorta primleri dışında bir amme alacağıysa *genel kanun* olan 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uygulama alanı bulacaktır. Limited şirket ortaklarının amme alacaklarından doğan sorumluluğunda ise 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uygulanır.

VUK'un 10. maddesi, kanuni temsilcilerinin ancak vergi ödevlerini yerine getirmediği durumda uygulama alanı bulabilir. Bu yönde VUK'un 10. maddesindeki sorumluluk rejimi doktrindeki bazı görüşlere göre kusurlu, bazı görüşlere göre ise kusursuz sorumluluk ön-görmektedir. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesindeki ve mükerrer 35. maddesindeki sorumluluk türü ise kusursuz sorumluluk olup burada amme alacağının limited şirketten tahsil edilememiş olması yeterlidir.

Her üç kanun düzenlemesindeki sorumluluk rejimi de fer'i sorumluluk biçimidir. Fakat VUK'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidebilmek adına vergi ve buna bağlı ala-

cağın şirketten tamamen veya kısmen alınamaması, dolayısıyla bir “imkânsızlık” hali söz konusuyken; 6183 sayılı Kanun’un 35. ve mükerrer 35. maddeleri gereği amme alacağının şirketten “tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması” da yeterlidir. Şu hâlde, VUK’un 10. maddesi kanuni temsilciler adına daha lehe bir düzenlemedir.

Kanuni temsilciler amme alacağından tüm malvarlığıyla sınırsız sorumluyken, limited şirket ortakları amme alacağından ancak sermaye payları oranında, tüm malvarlığıyla sınırsız sorumludur. Yine her üç sorumluluk rejiminde de kanuni temsilciler veya ortaklar ödedikleri amme borcunu şirkete rücu edebilirler.

Kanuni temsilciler, VUK’un 10. maddesi gereği yalnızca kendi dönemleri içinde yerine getirilmeyen vergi ödevi nedeniyle doğan vergi ve vergiye bağlı alacağa dayanan amme borcundan; 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesine göre ise yalnızca görev yaptıkları dönemlerde yapılan iş ve işlemlerden sorumludur. 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesine göre ise limited şirket ortakları yalnızca pay sahibi oldukları dönemden sorumlu olsalar da, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarından müteselsil sorumlu olurlar. Belirtmemiz gerekir ki, 11.12.2018 tarih, E.2013/1, K.2018/1 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme kararıyla tahsil idaresinin kanuni temsilciye veya şirket ortağının sorumluluğuna gitmekte takdir hakkı bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere, mer’i mevzuatta bulunan düzenlemeler oldukça farklılık arz etmekte olup vergi mükellefleri ve sorumlulukları fer’i olan kanuni temsilciler ve şirket ortakları, tafisi mümkün olmayan hak kayıplarına uğramamak adına öncelikle amme borcunun niteliğini doğru tespit etmeli, amme borcundan dolayı önce limited şirkete gidilmesi sağlanmalı, amme borcunun limited şirketten tahsil edilemeyeceği açıkça ortaya koyulmalı, kusurlu-kusursuz ve müşterek-müteselsil sorumluluk ve rücu mekanizmaları kullanılmalıdır.

## Kaynakça

### Kitaplar

Ayaz Eslem, Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, Seçkin Yayınevi, 2013.

Çakır Erdem Utku, Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu, Doktora Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2021.

- Candan Turgut, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun, Mali Akademi, 2007.
- Çelik Binnur, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, On İki Levha, 2018.
- Özkan Gonca, Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- Güngör Mert, Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcinin Vergi Hukukundaki Sorumluluğunun 5766 sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.
- Karahanlı Melike, Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, 2022.
- Kocahanoğlu Osman Selim, Gerekçeli Açıklamalı Türk Vergi Kanunları, 13. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1998.
- Kozanoğlu Gonca, Türk İdare Hukukunda Doğal Afetler Nedeniyle İdarenin Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Birinci baskı, 2020.
- Köroğlu Ömer Alper, Yargı Kararları Işığında Anonim ve Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019.
- Kemal Oğuzman/Turgut Öz, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C.1, 13. Baskı, 2015.
- Pulaşlı Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, Adalet Yayınevi, 2017.
- Silahşör Mert, Sermaye Şirket Yönetici ve Ortaklarının Kamu Alacağından Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014.
- Şener Oruç Hami, Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, 2017.
- Tekinalp Ünal, Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku, 4. Baskı, Vedat Kitapçılık, 2020.
- Yılmaz Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 7. Baskı, 2022.

## **Makaleler**

- 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.
- Budak Tamer/Er Selami, "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2013, C.4, S.2, s.75-104.
- Can Erdem Mustafa, "Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu" *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2017, C. 7, S.1, s.61-80. Jurix.com.
- Çelik Binnur, "Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2000, S.4, 121-126.
- Geçer Ahmet Emrah, "Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2017, s.129, s.107-135.

- 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 Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, C.5,S.1, s.133-152.
- Organ İbrahim/Ceyhan Cansu Sevinç, "Anonim ve Limited Şirketler Özelinde Ortaklar ile Kanuni Temsilcilerin Vergi Borçlarından Doğan Sorumlulukları", *Maliye Dergisi*, Temmuz-Ağustos 2019, S.177, s. 402-421.
- Özkan Aksu Raziye, "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.
- Özkan Aksu Raziye, "Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2020, C.10, S.1, s.226-267.
- Yanlı Veliye, "Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu", *Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan*, İstanbul, İÜHF Yayınları, 1999
- Yerlikaya Gökhan Kürşat, "Türk Vergi İcra Hukukunda Devlet Kavramının Niteliği ve İşlevi", *İstanbul Kadir Has Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2018, C. 6, S.2,243-252.

## İnternet Kaynakları

- AYM Kararları Bilgi Bankası <https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>
- Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, <https://www.mevzuat.gov.tr/>
- Kazancı Mevzuat, <http://kazanci.com.tr>
- Lexpera Mevzuat, <https://www.lexpera.com.tr>
- YÖKTEZ, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>
- DergiPark, <https://dergipark.org.tr/>