

AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN

KANUN NUMARASI

: 6183

KABUL TARİHİ

: 21/7/1953

YAYIMLANDIĞI RESMÎ GAZETE

: TARİH: 28/7/1953 SAYI: 8469

YAYIMLANDIĞI DÜSTUR

: TERTİP: 3 CİLT: 34



6183 SAYILI KANUN

MADDE 35

DR. ALPER TUNGA KÜÇÜK

LİMİTED ŞİRKETLERİN AMME BORÇLARI

MADDE 35 - (DEĞİŞİK: 22/7/1998 - 4369/ 21 MD.)

“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.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(Ek fıkra: 4/6/2008-5766/3 md.) 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.”

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Yayınları.

Aksu Özkan, R. (2020). Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi. Hacettepe HFD, 10(1) 2020, 226-267.

Aktaş, A. Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları, Yaklaşım Dergisi, 205, <https://portal.yaklasim.com/makale/2010-1/limited-ve-anonim-sirket-kanuni->

temsilcilerinin-donemsellik-kavrami-cercevesinde-vergisel-sorumluluklari-e-yaklasim?term=.

Akyürek, C. D. (2022). Sermaye Şirketlerinde Ortakların Ve Organların Kamu Borçlarından Sorumluluğu Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Altaş, S. (2010). Limited Şirketlerde Pay Devri ve Devrin Amme Borçlarına İlişkin Sorumluluğa Etkisi. *Terazi Hukuk Dergisi*, 41, 71-81.

Altaş, S. (2019). Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Ansay, S. Ş. (1960). *Hukuk ve İcra İflâs Usulleri*. Ankara.

Arslan, Ç. (2003). Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz. *Yargıtay Dergisi*, 4(29), 504-541.

Aşık, İ. (2014). Kamu Alacağı Sebebiyle Konulan Hacze İştirak (Edilememesi) ve Kamu Alacağının Hacze İştirak Etmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar. Prof. Dr. Ejder Yılmaz'a Armağan, C. I, Ankara: Yetkin Yayınları, 379-395.

Ayaz, E. (2015). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları (3. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Aydın, A. N, Yıldırım, S. (2015). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarından Sorumluluğu. *Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 235-259.

Bahçeci, B. (2011). Türkiye'de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi Ve Gümrük Kanunu Uygulaması. *AUHFD*, 60 (3) 2011: 423-445.

Bahçeci, B. (2019). *Kamu Alacağını Takip Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık (Takip Hukuku).

Bahtiyar, M. (2024). *Ortaklıklar Hukuku* (17. Bs.). İstanbul: Beta Yayınları.

Bakmaz, Z. (2022). Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu. Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu. *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USS-MAD)*, 2(1), 12-33.

Balcı, M. (2021). Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri (2. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık (Teminat).

Balcı, M. (2021). *Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması* (2. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık (Kamu İcra).

Başar, C. (2014, Basım Yılı: 2015). *Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, 4567-4611.

Bayraklı, H. H. (2017). *Vergi İcra Hukuku* (4. Bs.). Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık.

- Belek, M. (1998). Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarından Sorumlulukları. *Mükellefin Dergisi*, 72.
- Berkin, N. M. (1979). *İcra Hukuku Rehberi*. C. I, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Bozkurt, T. (2023). *Şirketler Hukuku* (15. Bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Budak, T. ve Selami Er (2013). Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4(2), 75-104.
- Can, M. E. (2017), Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu. *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1(7), 61-80.
- Candan, T. (2011). *Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (2. Bs.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Coşkun, M. (2013). *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (2. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çamoğlu, E. (1970). Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35. *İktisat ve Maliye Dergisi*, 16(11), 426-430 (İstisna).
- Çamoğlu, E. (1973). İsviçre, Alman Ve Türk Hukuklarında Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu İlkesinin Anlamı Ve Nitelikleri. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*. C. 38 S. 1-4, 499-519.
- Çebi, H. (2019). *Limited Şirketler Hukuku*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çelik, S. B. (2000). *Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu*. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4, 121-126 (Limited).
- Çelik, S. B. (2018). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku)*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık (Takip).
- Çiftçi, P. (2010). *İcra Hukukunda Menfaat Dengesi*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Çiftçi, P. (2010, Basım Yılı: 2012). *Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması*. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 313-379.
- Demirbaş Aksüt B. (2014, Basım Yılı: 2015). *Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi*. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, 4671-4735.
- Demirbaş Aksüt, B., Gök, Ö, Taylar, Y., Artun, E. S. (2020). *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Deynekli, A. (2010). *Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Alacaklarının Tahsilinde 6183 Sayılı Kanun'un Uygulanması*. Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan C. I, 741-761.
- Erdem, T. (2008). *Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar*, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 58.

Fındıklı, B. (2024). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğunun Karşılaştırılması. TBB Dergisi, (171), 319-354.

Gerçek, A. (1999). "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, 11, <https://portal.yaklasim.com/makale/1999-11/limited-sirketlerde-kanuni-temsilciler-ve-ortaklarin-vergi-borcundan-sorumluluğu?term=limited> (Limited).

Gerçek, A. (2020). Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku (6. Bs.). Bursa: Ekin Yayınevi (Tahsil)

Gözübüyük, A. Ş. ve Tan, T. (2019). İdare Hukuku Genel Esaslar. C. I (13. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Kabakcı, M. (2019). Sosyal Sigorta Prim Borçlarından Şahsi Sorumluluk. İstanbul: Beta Yayınları.

Kaderoğlu, M. (2017). Anonim Şirketlerin İnfisahı (Dağılması). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Karakoç, Y. (2011). Vergi Hukuku (5. Bs.). Ankara: Yetkin Yayınları.

Kaya, İ. (2020). Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme. Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (6/1), 133-157.

Koçak, M. (2018). Vergi-İcra Hukuku (2. Bs.). Ankara: Seçkin Yayınları.

Kumkale, R. (2008). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Yapılan Değişiklikler. Terazi Hukuk Dergisi, 23, 43-60.

Kumrulu, A. (1981). Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım. Prof. Dr. Akif Enginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara, 647-668.

Kuzucu Yapar, B. (2020). Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Küçük, A. T. (2022). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a Göre Hacze İştirak. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 71 (1) 65-104.

Moroğlu, E. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler, Başlangıç Hükümleri, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak ve Son Hükümler (8. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Olgun, S. (2007). Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu. Terazi Hukuk Dergisi, 11, 43-52.

Onar, S. S. (1966). İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, (3. Bs.). İstanbul: Hak Kitabevi.

Orhaner, E. (2007). Kamu Maliyesi. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Öncel M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2020). Vergi Hukuku (29. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi.

- Öncel, M. (1983). Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk. Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan (51). Ankara: AÜHF Yayınları, 39-56.
- Özay, İ. H. (2017). Günışığında Yönetim. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2007). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Özdoğan Daloğlu, T. (2020). Limited Şirketlerde Çıkma ve Çıkarılma. İstanbul, On İki Levha Yayıncılık.
- Pekcanitez, H., Atalay, Oğuz, Sungurtekin Özkan, M. ve Özekes, M. (2020). İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı (7. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Peker Kılıçer, İ. (2019). İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması ile İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Pınar, B. (2021), Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci Ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra Ve Rücû Sorunu, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 23 (1), 295-313.
- Postacıoğlu, İlhan E. (1982). İcra Hukuku Esasları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası.
- Pulaşlı H. (2022). Şirketler Hukuku Şerhi (4. Bs.). C.IV, Ankara: Adalet Yayınevi (Şerh).
- Pulaşlı, H. (2022). Şirketler Hukuku Genel Esaslar (8. Bs.). Ankara: Adalet Yayınevi (Esaslar).
- Rençber, A. (2014). Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Saraçoğlu, F. (2005). İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Sayın Önal, B. (2008). Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu (3. Bs.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Sazak, İ. (1999). Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ile Ortaklarının Amme Alacaklarının Tahsili Açısından Sorumlulukları. Vergi Sorunları Dergisi, S. 29.
- Sevinç, C. (2017). Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şahiner, H. (1999). 4369 Sayılı Kanuna Göre Limited Şirketlerin Amme Borcu Karşısındaki Durumları, Banka ve Sigorta Yorumları Dergisi. 295.
- Şener, O. H. (2017). Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2011). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Kitabevi.

Tancı, M., Vural A. ve Yalçın, P. (1975). İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar. Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık.

Taş, M. (1999). "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu". Yaklaşım Dergisi, 4, <https://portal.yaklasim.com/makale/1999-4/limited-sirket-ortaklarinin-kamu-borclarindan-sorumlulugu?term=Limited%20%C5%9Eirket>.

Tatar, G. (2017). Sosyal Güvenlik Hukukunda Müteselsil Sorumluluk. Çalışma ve Toplum. 2017/4, 2119-2156.

Tosuner, M. (1994). Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu. Yaklaşım Dergisi, 4, <https://portal.yaklasim.com/makale/1994-4/limited-sirketlerde-ortaklarin-kamu-borclarindan-sorumlulugu?term=>.

Tuncer, S. (1959). İktisadi Kalkınma ve Amme Varidatı. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 5, 175-204.

Tunç, Z. (2021). Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). Vergi Hukuku (5. Bs.). Ankara: İmaj Yayınları.

Ünlü, M. C. (1995). Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayınevi.

Üstün, Ü. S. (2013). Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı. İstanbul: Legal Yayınevi.

Yanlı, V. (1999). Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu. Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan, İstanbul: İÜHF Yayınları, 743-770 (Amme).

Yaralı, L. (2010). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası. Yaklaşım Dergisi, 216, 12 [https://portal.yaklasim.com/makale/2010-12/anonim-sirket-yonetim-kurulu-uyeleri-ve-limited-sirket-mudur-ve-ortaklarinin-sirketin-vergi-ve-diger-kamu-borclarindan-sorumlulugununun-feriligi-ve-takip-sirasi?term=\(Takip+Sirasi\)](https://portal.yaklasim.com/makale/2010-12/anonim-sirket-yonetim-kurulu-uyeleri-ve-limited-sirket-mudur-ve-ortaklarinin-sirketin-vergi-ve-diger-kamu-borclarindan-sorumlulugununun-feriligi-ve-takip-sirasi?term=(Takip+Sirasi)).

Yaralı, L. (2010). Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. (Sorumluluk)

Yerlikaya, G. K. (2012). Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.

Yılmaz, G. (2018). Pay Sahipleri Sözleşmesinden Doğan Birlikte Satma Hakkı ve Birlikte Satışa Zorlama Hakkı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık (Pay Sahipleri).

Yılmaz, K. (2015). 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği (6183).

Yüce, E., Açıkgöz, B., Kireçtepe, B. A. (2022). Kanuni Temsilcilerin Ve Şirket Ortaklarının Vergi Borçlarından Sorumluluğunda Dönemsellik İlkesi. 8. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu Tam Metin Kitabı, Elazığ: Asos Yayınevi, 33-50.

1. LİMİTED ŞİRKETLERİN KAMU BORÇLARI

1.1. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

1.1.1. Kamu Alacağı'nın Tanımı ve Kapsamı

Limited şirket ortaklarının sorumlu olduğu, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan¹ kamu alacağı'nın kapsamını belirlemek için öncelikle kamu alacağı'nın ne anlama geldiği açıklanmalıdır. Kamu alacağı, kamu hizmetlerinin² finansmanı amacıyla devletin, kamusal yükümler ya da borç ilişkisi çerçevesinde idari işlemlerle sağladığı kamu gelirleridir³. Kamu geliri ise devletin yüklediği fonksiyonları gerçek-

¹ 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle; bu maddede yer alan "şirketten tahsil imkânı bulunmayan" ifadesi, "şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir. Değişikliğe dair gerekçede, bu değişiklik bir ibare değişikliği olarak ifade edilmiş olup limited şirketten tahsil edilemeyen dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarından ikincil sorumlu olan şirket ortaklarının sorumluluklarının başlayabilmesi için açıklayıcı hüküm getirildiği ifade edilmiştir. Bkz. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri (1/514), s. 3.

² Kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından veya bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak ihtiyaçları karşılamak, kamu menfaati veya çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulan sürekli veya düzenli etkinliklerdir. Bkz. Gözübüyük, A. Ş. ve Tan, T. (2019). İdare Hukuku Genel Esaslar. C. I (13. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 552 vd.; Özay, İ. H. (2017). Günışığında Yönetim. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 223 vd.

³ Öncel M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2020). Vergi Hukuku (29. Bs.). Ankara: Turhan Kitabevi, s. 164; Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001). Vergi Hukuku (5. Bs.). Ankara: İmaj Yayınları, s. 92-93; Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2011). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Kitabevi, s. 251; Gerçek, A. (2020). Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku (6. Bs.). Bursa: Ekin Yayınevi, s. 2; Rençber, A. (2014). Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 15. Kamu alacağı'nın diğer bir tanımı için bkz. Onar, S. Ş. (1966). İdare Hukukunun Umumi Esasları, C.III, (3. Bs.). İstanbul: Hak Kitabevi, s. 1647-1648. Bu konuda ayrıca bkz. Aksu Özkan, R. (2020). Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi. Hacettepe HFD, 10(1) 2020, 226-267, s. 242 vd.; Fındıklı, B. (2024). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğunun Karşılaştırılması. TBB Dergisi, (171), 319-354, s. 320 vd.; Sayın Önal, B. (2008). Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu (3. Bs.), Ankara: Adalet Yayınevi, s. 139 vd.; Yaralı, L. (2010). Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 116 vd.

leştirmek ve dolayısıyla kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için devlet ve diğer kamu kuruluşlarının anayasal sınırlar içinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüdür⁴.

Devletin, yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek açısından önem arz eden kamu alacaklarının korunması ve hızlı bir şekilde tahsiline ilişkin yetkilere sahip olması gerektiği düşüncesinden hareketle kamu alacağının tahsili için ayrı bir kanun düzenlenmiştir⁵. Bu kanun 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dur⁶⁷. Bu Kanun'un uygulama alanı birinci ve

⁴ Akdoğan, A. (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Yayınları, s. 101; Orhaner, E. (2007). Kamu Maliyesi. Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 131; Tuncer, S. (1959). İktisadi Kalkınma ve Amme Varidatı. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 5, 175-204, s. 176.

⁵ Üstün, Ü. S. (2013). Kamu Alacaklarında Rüçhan Hakkı. İstanbul: Legal Yayınevi, s. 10; Başar, C. (2014, Basım Yılı: 2015). Kamu İcra Hukukunun Anayasal Temelleri. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 16, Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan, 4567-4611, s. 4573. Bununla birlikte kamu borçlusunun, borcun tahsilinden sonraki durumu açısından devletin anayasal düzenleme ile güvence altına almış olduğu vatandaşlık hakları ile taraf olduğu uluslararası sözleşme hükümleri uyarınca, devletin sorumluluğunun göz ardı edilmemesi gerekir. Bkz. Koçak, M. (2018). Vergi-İcra Hukuku (2. Bs.). Ankara: Seçkin Yayınları, s. 18.

⁶ RG. 28.7.1953, S. 8469.

⁷ Kamu alacaklarının özel bir kanun ile düzenlenmesi hususunda farklı görüşler söz konusudur. Bir görüşe göre, kamu alacaklarının takip ve tahsilini idari bir usüle tabi tutmanın hukukî sebebini ve esasını idare hukuku içinde aramak gerekir. İdare hukukunun, bu alandaki imtiyazların ve idari usüllerin esası; kolektif ihtiyaçların ve kamu menfaatinin karşılanması ve korunabilmesi için icra edilecek faaliyetlerde idarenin daha geniş yetki, hızlı ve imtiyazlı usüllere dayanması zorunluluğudur. Zira idare hukukunun dayandığı esas; kamusal menfaatin kişisel menfaate üstünlüğü ve kişisel menfaatin mutlaka kamusal menfaate uyması zorunluluğudur. Bkz. Onar, s. 1648; Tancı, M., Vural A. ve Yalçınar, P. (1975). İzahlı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve Tahsilatla İlgili Diğer Kanunlar. Ankara: Balkanoğlu Matbaacılık, s. 3. Kamu alacakları ile özel hukuk alacaklarının takip ve tahsilindeki farklılığın, kamu menfaatinin bireysel menfaatin önüne geçeceği ilkesinin bir yansıması olduğu yönünde bkz. Balci, M. (2021). Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması (2. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 577. Aksi yöndeki görüşe göre, alacakların kısa sürede ve az masrafla tahsili devletin görevi olup kural olarak bu konuda özel hukuk alacakları ile kamu alacakları arasında fark olmamalıdır. Bu çerçevede kamu alacaklarının tahsilinin farklı kanunda düzenlenmesine gerek olmayıp bunlara ilişkin hükümlerin de İcra ve İflâs Kanunu içerisinde düzenlenmesi gerekir. Bkz. Karakoç, Y. (2011). Vergi Hukuku (5. Bs.). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 575-576; Kumrulu, A. (1981). Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım, Prof. Dr. Akif Enginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara, 647-668, s. 652; Pekcanitez, H., Atalay, Oğuz, Sungurtekin Özkan, M. ve Özekes, M. (2020). İcra ve İflâs Hukuku Ders Kitabı (7. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 39. Bu yöndeki diğer bir görüşe göre, kamu alacaklarına tanınan imtiyazların ortaya çıkardığı sorunlar nedeniyle 6183 sayılı Kanun'un kaldırılarak kamu alacakları için de özel hukuk alacakları için geçerli olan takip usüllerinin benimsenmesi isabetli olur. Bkz. Berkin, N. M. (1979). İcra Hukuku Rehberi. C. I, İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 20; Aşık, İ. (2014). Kamu Alacağı Sebebiyle Konulan Hacze İştirak (Edilememesi) ve Kamu Alacağının Hacze İştirak Etmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar. Prof. Dr. Ejder Yılmaz'a Armağan, C. I, (379-395). Ankara: Yetkin Yayınları,

ikinci maddede düzenlenmiştir. Birinci maddeye göre, “devlete, vilâyet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i âmme alacakları ve aynı idarelerin akitten⁸, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan⁹ ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu Kanun hükümleri tatbik olunur”. İkinci maddeye göre ise, “muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu Kanun hükümleri tatbik olunur”¹⁰.

Kamu alacakları, kendi özel kanunlarında düzenlenen ödeme sürelerinde ödenir. Bu konuda düzenleme bulunmuyorsa, 6183 sayılı Kanun’un 37. maddesine göre yapılacak tebliğden itibaren bir aylık süre içinde ödenir ve ödemenin son günü vade günüdür¹¹.

s. 379- 395, s. 392. Kamu alacaklarının tahsilinin ayrı bir kanunda düzenlenmemesini savunan diğer bir görüş ise gerekçe olarak 6183 sayılı Kanun hükümlerinin birçoğunun İcra ve İflâs Kanunu’ndaki hükümlerin tekrarı olduğunu göstermiştir. Bkz. Ansay, S. Ş. (1960). Hukuk ve İcra İflâs Usulleri. Ankara, s. 16; Postacıoğlu, İlhan E. (1982). İcra Hukuku Esasları. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Fakülteler Matbaası, s. 21. Nihayet bizim de katıldığımız diğer bir görüşe göre, kamu alacaklarına yönelik düzenlemeler, bazı imtiyazlar tanınarak İcra ve İflâs Kanunu’nda yer almalıdır. Bkz. Çiftçi, P. (2010). İcra Hukukunda Menfaat Dengesi. Ankara: Adalet Yayınevi, s. 186; Çiftçi, P. (2010, Basım Yılı: 2012). Menfaat Dengesi Çerçevesinde Genel İcra Hukuku ile Kamu İcra Hukukunun Karşılaştırılması. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, 313-379, s. 329.

⁸ Sözleşme kavramı, özel hukuk sözleşmelerini kapsamakta olup idari sözleşmelere teşmil edilemez. Çünkü idari sözleşmelerin esası, karakteri ve en önemli ölçütü bunlardan idare lehine doğacak alacakların icrai karara ve re’sen hareket yetkisine dayanan idari usullerle tahsil edilebilmeleridir. Bkz. Onar, s. 1650; Arslan, Ç. (2003). Kamu Alacaklarında Gecikme Zammı ve Faiz. Yargıtay Dergisi, 4(29), 504-541, s. 506.

⁹ Keza İİK m. 47’ye göre, “Devletin bir akitten veya haksız bir fiilden doğan alacakları hakkında bu Kanunun hükümleri cereyan eder”. Sözleşmeden, haksız fiil ve haksız kazanımdan doğan alacakların 6183 sayılı Kanun’a göre takip edilemeyeceğine dair karar için bkz. Dan. 9. D. E. 1990/1412, K. 1990/1412, T. 14.05.1991, Yerlikaya, s. 20.

¹⁰ 6183 sayılı Kanun’un kapsamı dışında kalan kamu alacakları için bkz. Çelik, S. B. (2018). Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 14-16. Ayrıca bkz. Küçük, A. T. (2022). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’a Göre Hacze İştirak, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 71 (1) 65-104, s. 67-70; Kaya, İ. (2020). Limited Şirket Ortağının Kamu Borçlarından Sorumluluğu ve Danıştayın 2013/1 E. ve 2018/1 K. Sayılı İBK Üzerine Kısa Bir Değerlendirme, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (6/1), 133-157, s. 140. Kamu alacaklarının kapsamına dair ayrıca bkz. Can, M. E. (2017). Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların Ve Yöneticilerin Sorumluluğu, Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7 (1), s. 61-80, 66 vd.

¹¹ Bu konuda bkz. Balcı, Kamu İcra s. 654.

1.1.2. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğunun 4369 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki ve Sonraki Hâlinin Karşılaştırılması

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde limited şirketlerin kamu borçları düzenlenmiştir¹². Söz konusu hükmün birinci fıkrası, 4369 sayılı Kanun'un¹³ 21. maddesi ile değişikliğe uğramıştır. Değişiklikten önce birinci fıkra şu şekildeydi: “*Limitet ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan âmm borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar*”. Maddenin değişiklik sonrası şu an yürürlükte olan hâli incelendiğinde, bu değişikliğin önemli bir değişiklik olduğu ifade edilmelidir. Değişiklik yapılmadan önce şirket ortakları, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları nedeniyle şirkete koydukları sermayeyle sorumluyken¹⁴, yapılan değişiklikle birlikte limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacağından dolayı doğrudan¹⁵ sorumlu tutulmuş olup; bu sorumluluk şirket sermayesi payına bağlanmıştır¹⁶. Bir diğer deyişle, kamu

¹² Bu madde başlığı, 22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değiştirilmiş ve metne işlenmiştir. Önceki madde başlığı “Limitet ortaklıkların âmm borçları” şeklindeydi.

¹³ RG. 29.7.1998, S. 23417 (Mükerrer).

¹⁴ Dolayısıyla ortağın şahsi malvarlığına başvurulması durumunda, kamu alacağının miktarı bir önem arz etmemekteydi. Ortaklar açısından getirilmiş olan sınırı aşan bir alacağın tamamının talep edilebilmesi mümkün değildi. Bkz. Yanlı, V. (1999). Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu. Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na Armağan, İstanbul: İÜHF Yayınları, 743-770, s. 744; Pulaşlı H. (2022). Şirketler Hukuku Şerhi (4. Bs.). C.IV, Ankara: Adalet Yayınevi (Şerh), s. 3205. Ayrıca bkz. Kaya, s. 139 dn. 28.

¹⁵ Vergi hukukunda medeni hukukta olduğu gibi sınırlı sınırsız sorumluluk ayrımı söz konusu olmayıp vergi sorumlusu tüm malvarlığı ile sorumluluktan doğan borcun edimini yerine getirmelidir. AATUHK m. 35 hükmü, bu durumun istisnasını teşkil eder. Bkz. Öncel, M. (1983). Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk. Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara: AÜHF Yayınları, 39-56, s. 51. Ayrıca bkz. Kaya, s. 141 dn. 34.

¹⁶ Çelik, S. B. (2000). Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 4, 121-126, s. 124; Budak, T. ve Selami Er (2013). Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 4(2), 75-104, s. 80; Balcı, Kamu İcra, s. 638; Deyneki, A. (2010). Sosyal Güvenlik Kurumu'nun Alacaklarının Tahsilinde 6183 Sayılı Kanun'un Uygulanması. Prof. Dr. Fırat Öztan'a Armağan C. I, 741-761, s. 753. Benzer bir düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin dokuzuncu fıkrasında da yer almaktaydı: “*Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise 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.*” Ancak bu düzenleme 7103 sayılı Kanun'la yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca bkz. Kaya, s. 139 dn. 29.

alacaklarının tamamı için, ortakların şahsi malvarlığına başvurulabilecektir. Ancak her ortağın sorumluluğu bakımından bir sınır bulunmakla birlikte, bu sınır değişiklikten önce olduğu gibi sabit değildir¹⁷. Görüldüğü üzere, 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten önce şirket ortakları taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sorumluyken¹⁸, değişiklik sonrası sermaye hissesi oranında sorumluluk düzenlenmiştir¹⁹. Dolayısıyla ortağın şahsi malvarlığına sermaye payı oranında başvurulabilecek bu miktar her alacağın tutarına göre farklılık arz eder²⁰.

Sermaye hissesi oranında sorumluluk kuralı, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce tahakkuk eden kamu alacaklarının takibinde sermaye payının değil, şirket sermayesine konması taahhüt edilen sermaye miktarının esas alınması gerekir²¹.

1.1.3. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğunda Değişiklik Yapılmasının Gerekçeleri

Limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçları nedeniyle sorumluluğunda değişikliğe gidilmesinin sebeplerine 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un Kanun gerekçesinde yer verilmiştir. Buna göre, limited şirketler Türk Ticaret Kanunu²² gereğince en az 2 en fazla 50 ortakla ve 500 milyon lira gibi (1998 yılı) küçük sayılabilecek bir sermaye ile kurulabilmektedir. Limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen kamu alacağı için şirketin ortaklarına başvurulduğunda, ortaklar koydukları sermaye miktarı kadarından sorumlu tutulabildiğinden, şirket sermayesinin üzerinde olan kamu alacağının tahsili yapılamamaktadır. Kanun koyucu, bu nedenle mev-

¹⁷ Yanlı, Amme, s. 744; Pulaşlı, Şerh, s. 3206. Ayrıca bkz. Kaya, s. 139 dn. 28.

¹⁸ 4369 sayılı Kanun'dan önceki durum için bkz. Ünlü, M. C. (1995). Açıklamalı-İçtihatlı 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun. Ankara: Seçkin Yayınevi, s. 305.

¹⁹ Bu açıdan da limited şirket ortaklarının kamu borcundan sorumluluklarının genişletildiği yönünde bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 632. Ayrıca bkz. Kabakcı, M. (2019). Sosyal Sigorta Prim Borçlarından Şahsi Sorumluluk, İstanbul: Beta Yayınları, s. 163-164; Fındıklı, s. 345.

²⁰ Yanlı, Amme, s. 744; Pulaşlı, Şerh, s. 3206. Ayrıca bkz. Kaya, s. 139 dn. 28; Aksu Özkan, s. 255. Bu durumun sebebinin 1990'lı yıllarda daha da belirgin hale gelen enflasyonist ekonomik yapıda paranın hızla değer kaybetmesi olduğu yönünde bkz. Kabakcı, s. 164. "[...] Eldeki davada ise davacının 29.03.2011 tarihinde şirkete %49,95 oranında ortak olduğu, yukarıda yazılı yasa hükümlerine göre sorumluluğunun bulunup bulunmadığı, borcun şirketten tahsilinin edilemeyen ve edilemeyeceği tartışılmaksızın, sadece müdür ve ortak olduğu dönemler bakımından irdeleme yapılarak karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup, bozma nedenidir. [...]", Y. 10. HD, E. 2022/7254, K. 2022/10253, T. 12.9.2022 (Kazancı).

²¹ Dan. 7. D., E. 2016/4736, K. 4141, T. 21.10.2020, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 633 dn. 1552. Bu konuda ayrıca bkz. Yerlikaya, G. K. (2012). Açıklamalı ve İçtihatlı 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Şerhi. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 209-210; Y. HGK, E. 21-589, K. 603, T. 27.09.2006, bkz. Can, s. 70.

²² RG. 14.2.2011, S. 27846.

cut hükmün koruma işlevini yerine getirmediği görüşündeydi. Limited şirketin kanunî temsilcileri de mal varlığı olmayan kişilerden seçilebilmekte ve bu durum da kanunî temsilcilerin sorumluluğundan hareketle yapılan takiplerin sonuçsuz kalmasına neden olmaktadır²³. Kanun koyucuya göre ayrıca bu tür şirketler, kuruluşundaki kolaylık nedeniyle vergi sisteminde yer alan bazı kurumlardan haksız kazanç elde 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. Bu şekilde vergi sisteminden haksız yararlanma amacına karşı caydırıcı bir hüküm de getirilmiş olmaktadır²⁴.

Anonim şirket ortakları için böyle bir sorumluluk bulunmazken, limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumlu tutulmalarının sebebinin, limited şirket ortaklarının ortaklığa giriş çıkış tarihlerinin ve kimliklerinin, anonim şirket ortaklarının aksine alenen belirlenebilmesi olduğu düşünülmektedir²⁵. Hukukumuzda yalnızca limited şirket ortakları için kamu alacaklarından sorumluluk öngörülmüştür²⁶.

²³ Kanun koyucu bu durumu bir örnekle açıklamıştır: 500 milyon lira sermaye ve 10 ortakla kurulmuş olan bir limited şirketin 20 milyar lira borcunun tahsili için takip yoluna başvurulduğunda, 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 kamu alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirilmekte ve kamu alacağının tamamı güvence altına alınmaktadır. Değişiklikle birlikte, mevcut düzenlemeye göre tahsil edilemeyen 18,5 milyarın ortaklardan sermayeleri oranında tahsili imkânı doğacaktır. 4369 sayılı Kanun Gereğesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s. 21. Bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf

²⁴ 4369 sayılı Kanun Gereğesi Kanun Tasarısı ve Komisyon Raporları, s. 21. Bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf. Nitekim 1998 yılı ve izleyen yıllarda kapanan limited ortaklık sayısında hızla artış olmuştur. Limited ortaklıkların ortakların sorumluluğunu düzenleyen, 4369 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yapılan değişiklik, bu tür ortaklıkların kapanmasında oldukça etkili olmuştur. Bkz. Saraçoğlu, F. (2005). İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 155; Peker Kılıçer, İ. (2019). İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması ile İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 27. Ayrıca bkz. Yılmaz, 6183, s. 352.

²⁵ Limited şirket Bahçeci, B. (2019). Kamu Alacağını Takip Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 150-151. Bu konuda ayrıca bkz. Kuzucu Yapar, B. (2020). Türk Hukukunda Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Önlemler. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 223.

²⁶ Bahçeci, Takip Hukuku, s. 150-151; Kuzucu Yapar, s. 223. Limited şirketin kamu borçlarından dolayı ortakların ve kanunî temsilcilerinin sorumlu tutulma nedenlerine

1.1.4. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğundaki Değişikliğe Dair Öğretideki Görüşler

Limited şirket ortaklarının sorumluluğunda 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik üzerine çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Özellikle limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından doğrudan sorumlu tutulmaları hususunda farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, şirkete sermaye koymuş olan yönetim dışındaki ortağa kusursuz sorumluluk getirilmesi adil olmayıp piyasanın mali kanunlar yerine Türk Ticaret Kanunu ve Türk Borçlar Kanunu²⁷ ile düzenlenmesi gerekir²⁸. Diğer bir görüşe göre bu düzenleme, kişileri diğer şirket türlerine yöneltecektir²⁹. Bir diğer görüş ise AATUHK m. 35'in TTK m. 602 ile uyumsuzluğuna dikkat çekmiştir. Bu hükme göre "Şirket borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumludur". Bu görüşe göre, TTK m. 602'nin bu şekilde kanunlaşması 6183 sayılı Kanun'un yürürlüğünü önceki kanun olarak tartışmalı hâle getirmiştir³⁰. Dolayısıyla Türk Ticaret Kanunu'nun kaldırılan hükümler başlıklı 1533. maddesine 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin yürürlükten kaldırıldığı yönünde bir hüküm konulması³¹ veya 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin saklı tutulduğu yönünde bir fıkra eklenmesi gerekmektedir³². Düzenlemeyi eleştiren bir diğer görüşe göre, Türk Ticaret Kanunu'nda limited şirketleri bakımından gözetilen temel politika ile kamu alacakları bakımından mevzuatta yapılan değişiklikler arasında bir uyum yoktur³³. Kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasındaki menfaat dengesi dikkate alınmadan kamu alacaklısı lehine ortak ve müdürlerin sorumluluklarının devamlı olarak ağırlaştırılması, kamu gelirleri ve alacakların önemli kaynaklarından biri olan limited şirketin girişimcilerce terk edilmesine yol açabilir³⁴. Bu görüşe göre yapılacak bir kanunî düzenleme ile limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğunun kaldırılması gerekir³⁵.

dair ayrıca bkz. Ayaz, E. (2015). Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları (3. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 50-51.

²⁷ RG. 4.2.2011, S. 27836.

²⁸ Belek, M. (1998). Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacaklarından Sorumlulukları. Mükellefin Dergisi, 72, s. 71. Ayrıca bkz. Çelik, Limited, s. 125.

²⁹ Kuzucu Yapar, s. 225. AATUHK m. 35'in Anayasa'nın çeşitli maddelerine aykırı olduğuna dair detaylı değerlendirmeler içeren görüş için bkz. Yılmaz, s. 362 vd.

³⁰ Moroğlu, E. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirme ve Öneriler, Başlangıç Hükümleri, Ticari İşletme, Ticaret Şirketleri, Kıymetli Evrak ve Son Hükümler (8. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 381.

³¹ Ortaklığın sorumluluk sistemine ters olan bu hükmün kaldırılması ve diğer şirketlerde olduğu gibi ödenmemiş kamu borçlarından da ortaklığın kanunî temsilcilerinin sorumlu tutulması gerektiği yönünde bkz. Bahtiyar, M. (2024). Ortaklıklar Hukuku (17. Bs.). İstanbul: Beta Yayınları, s. 427;

³² Moroğlu, s. 381. Ayrıca bkz. Kaya, s. 139.

³³ Yaralı, Sorumluluk, s. 269.

³⁴ Yaralı, Sorumluluk, s. 270.

³⁵ Yaralı, Sorumluluk, s. 270.

Öğretide düzenlemenin yerinde olduğunu savunan görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşlerden birine göre, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu tutulmaları sermaye şirketi kurulma mantığı ile çelişse de ülkemizin içinde bulunduğu ekonomik ve etik koşullar göz önünde bulundurulduğunda düzenleme yerindedir³⁶. Diğer bir görüşe göre ise bu düzenleme tahsil edilemeyen kamu alacakları için vergi daireleri bakımından ümit vericidir³⁷ ve kötü niyetle şirket kurulmasını engelleyici niteliktedir³⁸. Nihayet düzenlemeyi yerinde bulan bir diğer görüşe göre, limited şirket ortağına şirketin kamu borçlarından dolayı kusursuz sorumluluk yüklenmesi kamu alacağının korunması bakımından yerindedir³⁹. Öyle ki yalnızca limited şirket ortağının değil, kanunî temsilcinin sorumluluğu da kusursuz sorumluluk olarak düzenlenmiştir⁴⁰. Bu görüşe göre 6183 sayılı Kanun kamu alacaklarının korunmasına ve tahsiline yönelik bir kanun olduğundan, böyle bir düzenleme yadırganmamalıdır. Bu sebeple kamu alacakları bakımından Türk Ticaret Kanunu'ndaki ilkelerden farklı düzenlemelere yer verilebilir⁴¹.

1.1.5. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluk Esasları

6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde, kamu borçlusu tanımlanmıştır. Kamu borçlusu, "amme alacağımı ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini" ifade eder. Öğretideki bir görüş bu düzenlemeyi dayanak göstererek limited şirketin ortaklarının kamu borçlusu olarak bu Kanun'a göre takip edileceğini ileri sürmüştür⁴². Diğer bir görüşe göre ise 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde limited şirketlerinin ortaklarının kamu borçlusu olup olmadığı konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu görüş limited şirket ortaklarının 35.

³⁶ Taş, M. (1999). "Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğu". Yaklaşım Dergisi, 4, <https://portal.yaklasim.com/makale/1999-4/limited-sirket-ortaklarinin-kamu-borclarindan-sorumlulugu?term=Limited%20%C5%9Eirket>. Ayrıca bkz. Çelik, Limited, s. 125.

³⁷ Şahiner, H. (1999). 4369 Sayılı Kanuna Göre Limited Şirketlerin Amme Borcu Karşısındaki Durumları, Banka ve Sigorta Yorumları Dergisi. 295, s. 21. Ayrıca bkz. Çelik, Limited, s. 125.

³⁸ Sazak, İ. (1999). Limited Şirket Kanuni Temsilcileri ile Ortaklarının Amme Alacaklarının Tahsili Açısından Sorumlulukları. Vergi Sorunları Dergisi, S. 29, s. 39. Ayrıca bkz. Çelik, Limited, s. 125.

³⁹ Çelik, Limited, s. 126.

⁴⁰ Çelik, Limited, s. 126.

⁴¹ Bu düzenleme anonim şirket kurulmasını daha cazip hâle getireceğinden uygulamada sahte ve yanıltıcı belgeler düzenlemek için anonim şirket kurulması gündeme gelirse, 35. madde hükmüne anonim şirketler de dâhil edilebilir. Bu konuda bkz. Çelik, Limited, s. 126.

⁴² Yerlikaya, s. 207.

madde nedeniyle kamu borçlusunu olarak yargı kararlarında ve öğretide kabul edildiğini belirtmiştir⁴³.

Limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumlulukları esas sermayeye katılım oranına göre değişecek biçimde müşterek sorumluluktur⁴⁴. Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi, kamu idaresine, tahsil edemediği alacağının tamamını, herhangi bir ortaktan isteyebilme konusunda bir yetki vermez⁴⁵. Kamu idaresi, ortakların paylarını tespit etmeli, her bir ortağa bu oranda başvurabilmelidir. Ortakların sorumluluğunun kapsamı, bütün kamu idarelerine karşı toplam esas sermaye oranı kadardır⁴⁶. Yoksa ortaklar her bir kamu borcu için, her bir kamu idaresine esas sermaye oranında sorumlu değildir⁴⁷. Uygulamada ise bazen alacaklı idarenin ortakların sermaye paylarına ilişkin gerekli araştırmaları yapmadan tüm kamu alacağı için ortaklardan birini veya tamamını sorumlu tuttuğu görülmektedir⁴⁸.

Öte yandan sorumluluğun sermayenin ödenmiş olup olmaması ile ilgisi kurulmamıştır⁴⁹. Diğer bir deyişle, limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidildiğinde, sermaye borcunu ödemiş ve ödememiş ortak arasında bir ayırım yapılmaz⁵⁰. Yargıtay'ın kararları da ortağın limited şirketin kamu borcundan sorumluluğunun, limited şirkete karşı taahhüt ettiği veya ödediği sermaye borcundan ayrı, bağımsız bir borç niteliğinde olduğuna yöneliktir⁵¹. Öğre-

⁴³ Balcı, Kamu İcra, s. 628; Balcı, M. (2021). Güncel Yargı Kararları Işığında (6183 Sayılı Kanun Kapsamında) Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri (2. Bs.). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 45.

⁴⁴ Alacaklının her bir borçludan, borcun sadece bir kısmını talep edebildiği durumlarda müşterek borçluluk söz konusudur. Bkz. Yanlı, Amme, s. 752; Yaralı, Sorumluluk, s. 256. Ayrıca bkz. Özbalcı, Y. (2007). Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık, s. 356; Yerlikaya, s. 209; Kaya, s. 141; Aksu Özkan, s. 258; Olgun, S. (2007). Limited Şirket Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu. Terazi Hukuk Dergisi, 11, 43-52, s. 47; Can, s. 71; Bakmaz, Z. (2022). Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu, Limited Şirket Vergi Borçlarının Ödenmesinde Ortakların Sorumluluğu, Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi (USSMAD), 2(1), 12-33, s. 13 ve 22; Fındıklı, s. 349; Sayın Önal, s. 165.

⁴⁵ Kaya, s. 141.

⁴⁶ Kaya, s. 141; Bayraklı, s. 90; Bozkurt, T. (2023). Şirketler Hukuku (15. Bs.). Ankara: Yetkin Yayınları, s. 613; Çebi, s. 290; Sayın Önal, s. 160.

⁴⁷ Pulaşlı, H. (2022). Şirketler Hukuku Genel Esaslar (8. Bs.). Ankara: Adalet Yayınevi, s. 802; Kuzucu Yapar, s. 225; Kaya, s. 141.

⁴⁸ Kuzucu Yapar, s. 225.

⁴⁹ Budak, Er, s. 80.

⁵⁰ Çelik, Limited, s. 141; Çamoğlu, E. (1970). Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUK. M. 35. İktisat ve Maliye Dergisi, 16(11), 426-430, s. 428; Yanlı, Amme, s. 747; Can, s. 63; Aksu Özkan, s. 256.

⁵¹ Y. 11. HD, E. 2016/4740, K. 2017/6593, T. 27.11.2017; Y. 11. HD, E. 2016/6154, K. 2017/6477, T. 23.11.2017. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> ve Aksu Özkan, s. 257. Sorumluluk sermaye borcu tamamen ödense dahi devanı eder. Bkz. Sayın

tide ise bu duruma dair farklı görüşler ileri sürülmüştür⁵². Bir görüşe göre, sermayesini ödeyen ortaklar ile ödemeyen ortaklar arasında bir sıra olmaması eşitsizliğe neden olur⁵³. Aksi yöndeki görüşe göre, sermaye borcunu ödemiş ve ödemiş ortaklar arasında, kamu borcundan sorumluluk bakımından herhangi bir fark gözetilmemesi eşitsizliğe yol açmaz⁵⁴. Türk Ticaret Kanunu'nda (m. 573) limited şirket ortaklarının sorumluluğu belirlenirken de ortakların koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı esas alınmıştır⁵⁵. Bu nedenle 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin getirdiği sorumluluk anlayışı bu esasa uygundur⁵⁶. Üçüncü bir görüşe göre ise sermaye koyma borcu muaccel olduğu hâlde yerine getirmemiş ortağın borcu, şirket tüzel kişiliğinin alacağı hükmünde olup şirketin malvarlığına dâhildir⁵⁷. Dolayısıyla kamu idaresi bu durumda öncelikle 6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca şirketten tahsil edebileceği malları tahsil etmekle yükümlü olduğundan, bu borcun yerine getirilmesini talep ederek öncelikle sermaye borcunu yerine getirmemiş ortağa başvurmalıdır⁵⁸.

Limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından olan sorumluluklarına dair düzenlemenin, yalnızca şirkete karşı sorumlu olmalarının önemli bir istisnası olduğunu söylemek mümkündür⁵⁹. Nitekim Türk Ticaret

Önal, s. 160. Hatta payın devri hâlinde de bu sorumluluk sürer. Böyle bir sorumluluğun öngörülmüş olmasının limited şirket ortaklarının sorumluluk sistemine uygun olmadığı yönünde bkz. Can, s. 63.

⁵² Bu konuda bkz. Aksu Özkan, s. 257.

⁵³ Çamoğlu, İstisna, s. 428. Bu durumun bir eşitsizlik oluşturmadığı yönünde bkz. Yanlı, Amme, s. 747.

⁵⁴ Tosuner, M. (1994). Limited Şirketlerde Ortakların Kamu Borçlarından Sorumluluğu. *Yaklaşım Dergisi*, 4, <https://portal.yaklasim.com/makale/1994-4/limited-sirketlerde-ortaklarin-kamu-borclarindan-sorumlulugu?term=>.

⁵⁵ Tosuner, II.

⁵⁶ Tosuner, II.

⁵⁷ Bkz. Sevinç, C. (2017). *Ticaret Şirketlerinde Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 93.

⁵⁸ Aksi takdirde ortaklar, şirketin takip edilmediği def'ini vergi idaresine karşı ileri sürebilecektir. Bkz. Sevinç, s. 93.

⁵⁹ Çamoğlu, E. (1973). *İsviçre, Alman Ve Türk Hukuklarında Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu İlkesinin Anlamı Ve Nitelikleri*. İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası. C. 38 S. 1-4, 499-519, s. 511 dn. 50; Çamoğlu, İstisna, s. 426-430; Yılmaz, G. (2018). *Pay Sahipleri Sözleşmesinden Doğan Birlikte Satma Hakkı ve Birlikte Satışa Zorlama Hakkı*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 272; Kaya, s. 139. Ayrıca bkz. Kaderoğlu, M. (2017). *Anonim Şirketlerin İnfisalı (Dağılması)*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 70 dn. 309; Özdoğan Daloğlu, T. (2020). *Limited Şirketlerde Çıkma ve Çıkarılma*. İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, s. 135; Aydın, A. N, Yıldırım, S. (2015). *Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin Amme Alacaklarından Sorumluluğu*, *Melikşah Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 235-259, s. 239. şirketin normal alacaklıları hiçbir şekilde ortakları takip edemezken, kamu kurumları kamu alacaklarından dolayı ortaklara başvurabilir. Bu durumun kamu kurumlarına tanınan bir ayrıcalık olduğu

Kanunu'nda limited şirket ortağının şirket borçlarından sorumlu olmaya-
cağı ve yalnızca taahhüt ettiği esas sermaye miktarını ödemekle yükümlü
olduğu düzenlenmişken (TTK m. 573), 6183 sayılı Kanun'da şirketin öden-
meyen kamu borçlarından şirketteki hisse payı oranında sorumlu olacağı
düzenlenmiştir⁶⁰. Bununla birlikte zaman içinde ortaklık pay oranında bir
değişiklik olursa, ödenmeyen kamu borçlarının şahsen sorumlu olunan oranı
da değişir⁶¹. Bunula birlikte ortaklıktan ayrılmanın etkisi ileriye dönük olup
ayrılma tarihinden sonra doğan kamu borçları için hissesini devredip ayrılan
kişiye sorumluluk yüklenemez⁶². Öte yandan şirket ortağı, ortaklık sıfatını
kaybettikten sonra da ortak olunan döneme ilişkin kamu borçlarından şahsi

yönünde bkz. Şener, O. H. (2017). Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku.
Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 867; Bakmaz, s. 13; Fındıklı, s. 324.

"[...] Bir sermaye şirketi türü olan limited şirketlerde ortaklar açısından sınırlı sorumluluk
ilkesi geçerlidir. Ortağın asıl borcu, taahhüt ettiği sermayeyi ödemektir. Sermaye borcunu tam
olarak yerine getiren ortağın sorumluluğu sona ermektedir. Türk Hukukunda ortaklar, limited
şirketin borçlarından şahsen sorumlu değildirler. Başka bir ifade ile, limited şirket, iki veya
daha fazla gerçek ve tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup, iktisadi konularda
faaliyet gösteren, ortaklık borçlarından sadece ortaklığın malvarlığı ile sınırlı olarak sorumlu
bulunduğu, esas sermayesi muayyen ve bu sermaye ortakların sermaye paylarının toplamına
eşit olan ortaklıktır. Ortakların sorumluluğu sadece ortaklığa karşındır ve esas sermaye payı ile
sınırlıdır. İlke olarak kanun, ortaklarla limited şirket alacaklıları arasında bir ilişki kurmamış,
alacaklılara gereğinde ortaklara başvurma imkanını tanımamıştır. Bu ilkenin üç istisnası
vardır. Birincisi, TTK'nun 532/f.3 maddesindeki açığı kapama yükümü, ikincisi selef sıfatıyla
sorumluluk (TTK.529, 530 ve 531 maddeleri) ve üçüncüsü ise kamu borçlarından ortakların
sorumluluğudur. Burada yeri gelmişken müteselsil sorumluluk kavramı üzerinde durmakta
yarar vardır. [...]", Y. 21. HD, E. 2016/2476, K. 2016/8306, T. 10.5.2016 (Kazancı). Aynı
yönde diğer bir karar için bkz. Y. 10. HD, E. 2017/2903, K. 2019/7403, T. 14.10.2019
(Kazancı).

⁶⁰ Balcı, Kamu İcra, s. 630.

⁶¹ Kabakçı, s. 164.

⁶² Yanlı, Amme, s. 755; Kabakçı, s. 164.

olarak sorumludur⁶³. Buna göre ortaklık sıfatı şahsi sorumluluk hükmünün fiilen işletilebilmesi açısından değil doğması açısından⁶⁴.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde düzenlenen limited ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu, kusursuz sorumluluktur. Yani şirket ortağının borcun doğumunda kusurunun bulunup bulunmamasının sorumluluğa bir etkisi yoktur⁶⁵. Nitekim Danıştay'ın da bu hususu belirttiği kararları bulunmaktadır⁶⁶. Kusursuz sorumluluğun bir sınırının olup olmadığı; varsa bu sınırın nasıl çizileceği hususu, özellikle illiyet bağı çerçevesinde yargı kararlarına ve öğretide tartışmalara konu olmuştur.

Danıştay 4. Dairesi 2018 yılında verdiği bir kararında, limited şirket ortağının kamu alacaklarından sorumluluğunun kendi dönemine dair beyanname verilmemesi, beyan edilen borcun ödenmemesi hâlinde söz konusu olabileceğine, ortaklık sıfatının sona ermesinden sonra görev yapan kanunî temsilci veya ortakların defter ve belge ibraz etmeme fiilinden kendisine atfedilecek bir kusur bulunmadığından sorumlu tutulamayacağına hükmetmiştir⁶⁷.

Danıştay 4. Dairesi daha sonra vermiş olduğu bir kararında ise söz konusu görüşünü değiştirmiştir. Buna göre, davacının hisselerini devretmiş olmasının, devir tarihinden önceki döneme ait şirket tüzel kişiliğinden tahsil

⁶³ “[...] Kamu alacağının gerçek borçlusunu limited şirketteki ortağı 20.08.2003 tarihinde başlayan ve ... Noterliğinin 07.10.2003 tarih ve ... sayılı hisse devir sözleşmesi ile ortaklıktan ayrıldığı hususunda taraflar arasında ihtilaf bulunmayan davacının ancak ortaklığın başlayarak sona erdiği tarihler arasındaki şirket tüzel kişiliğine ait ve şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağından hissesi oranında sorumlu tutulacağı açıktır [...]”, Dan. 3.D., E. 2012/4863, K. 2015/4670, T. 10.06.2015, bkz. Kabakçı, s. 164 dn 117. “[...] Somut olayda, davacının dava dışı borçlu limited şirkette... Noterliğinin 06.02.2009 tarih ve 1217 yevmiye numaralı hisse devir sözleşmesiyle şirket hissedarı olduğu ve Karasu Noterliğinin 11.05.2009 tarih ve 3355 yevmiye numaralı hisse devir sözleşmesiyle şirket hisselerinin tamamını şirket dışından ...'na devrettiği, anlaşılmaktadır. Davacı, şirket ortağı olma dışında üst düzey yönetici veya şirketi temsil ve ilzama yetkili olmadığından, kamu alacağından sorumluluğu 6183 Sayılı Kanun'un limited şirket ortağının amme borçlarından sorumluluğuna dair 35. maddesidir. Bu sebeple davacının dava dışı borçlu şirkette hisse sahibi olduğu dönemler yönünden 6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesi gereğince sermaye hissesi oranında sorumluluğu bulunmaktadır. [...]” Y. 21. HD, E. 2017/850 K. 2017/2428 T. 27.3.2017 (Kazanca).

⁶⁴ Dolayısıyla bir kere doğan sorumluluk, sonradan ortaklık sıfatının kaybedilmesi ile ortadan kalkmaz. Bkz. Kabakçı, s. 165. Ayrıca bkz. aşa. 1.2.

⁶⁵ Balcı, Kamu İcra, s. 638. Ayrıca bkz. Kuzucu Yapar, s. 225; Aksu Özkan, s. 254; Yılmaz, 6183, s. 362; Yüce, E., Açıköz, B., Kireçtepe, B. A. (2022). Kanuni Temsilcilerin Ve Şirket Ortaklarının Vergi Borçlarından Sorumluluğunda Dönemsellik İlkesi. 8. Uluslararası Asos Congress Hukuk Sempozyumu Tam Metin Kitabı, Elazığ: Asos Yayınevi, 33-50, s. 41. Bir diğer deyişle, sorumluluğun doğması bakımından ortaklık sıfatı gerekli ve yeterlidir. Şirket ortağının ayrıca kusurlu olması gerekmez. Bkz. Kabakçı, s. 163.

⁶⁶ Dan. 9. D, E. 2018/6570, K. 2021/3135, T. 20.05.2021, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 638 dn. 1161.

⁶⁷ Dan. 4. D, E. 2016/17185, K. 2018/4503, T. 14.05.2018, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 638 dn. 1162.

olunamayan kamu alacağının ödenmesine ilişkin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz⁶⁸. Öğretide dairenin bu görüş değişikliği eleştirilmiştir. Buna göre, limited şirket ortaklarının sorumluluğunun hisseye bağlı ve kusursuz sorumluluk olduğu açık olmakla birlikte, kamu alacağının doğumu ile şirket ortağının sorumluluk dönemi arasındaki illiyet bağının kesildiği durumlarda dahi limited şirket ortaklarının kusursuz sorumluluk gereği kamu alacağından sorumlu tutulmaları hakkaniyetli değildir⁶⁹. Ayrıca bu durum şirket ortağının mülkiyet hakkına ölçsüz bir müdahale niteliği de taşır. Nitekim bu husus, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun verdiği bir kararda Danıştay Tetkik Hâkiminin Düşüncesi kısmında ölçülülük ilkesi kapsamında ele alınmıştır⁷⁰. Buna göre, yasal defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi suretiyle gerçekleşen re'sen tarh nedeni, ortaklığın sona ermesinden sonra ortaya çıkmıştır. Ortağın bu durumu öngörmesi ve engelleme olanağının bulunmaması ve re'sen tarh nedeni ile hisse sahibi olma gereği arasında bağlantı olmaması gibi hususlar, kamu alacağının tahsili doğrultusunda ulaşılmak istenen amaç karşısında mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin ölçsüz olduğunu göstermektedir⁷¹.

Limited şirket ortaklarının, şirketin kamu borçlarından doğan sorumluluğu, ikinci derece (ferî) sorumluluktur⁷². Buna göre, kamu alacaklısı kurum, öncelikle limited şirketin malvarlığına başvurmalıdır. Şirketin malvarlığından kamu alacağının tahsil edilemeyen miktarı bakımından ise ortakların şahsi malvarlığına başvurulabilir⁷³. Dolayısıyla limited şirketin sorumluluğuna gi-

⁶⁸ Dan. 4. D. E. 2016/8320, K. 2021/1546, T. 10.03.2021, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 640 dn. 1163.

⁶⁹ Balcı, Kamu İcra, s. 641. Öğretide bir görüşe göre, olması gereken hukuk bakımından ortakların ve kanunî temsilcilerin şirketin kamu borçlarından doğrudan sorumlu olması yerine bu kişilerin kamu alacağının ödenmemesi ile kendi fiilleri aralarında illiyet bağı olmadığını ispatına izin veren bir yaklaşım isabetli olur. Vergi güvenliği için kusursuz olanların değil, belirli kurallar çerçevesinde o sınırın içinde kalan tüzel kişilerin sorumlu kabul edilmesi hem uluslararası uygulamalarla uyumlu olur hem de mevcut uygulamalarda hakkaniyet ve belirlilik ilkeleri bakımından yöneltilen eleştirileri önler. Bkz. Tunç, Z. (2021). Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 422.

⁷⁰ Dan. VDDK, E. 2019/1559, K. 2020/1250, T. 08.11.2020, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 643 dn. 1164.

⁷¹ Karar ve detaylar için bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 643-644.

⁷² Pulaşlı, Şerh, s. 3206; Şener, s. 867-868; Çebi, H. (2019). Limited Şirketler Hukuku. Ankara: Adalet Yayınevi, s. 292; Yaralı, L. (2010). Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyeleri ve Limited Şirket Müdür ve Ortaklarının Şirketin Vergi ve Diğer Kamu Borçlarından Sorumluluğunun Fer'iliği ve Takip Sırası. Yaklaşım Dergisi, 216, 12, II, <https://portal.yaklasim.com/makale/2010-12/anonim-sirket-yonetim-kurulu-uyeleri-ve-limited-sirket-mudur-ve-ortaklarinin-sirketin-vergi-ve-diger-kamu-borclarindan-sorumlulugunun-feriligi-ve-takip-sirasi?term=>; Kara, s. 143; Can, s. 71; Balcı, Kamu İcra, s. 621; Kabakçı, s. 166; Bakmaz, s. 15-16; Bozkurt, s. 612.

⁷³ Kaya, s. 143. "[...] Bu tarihten sonraki dönem yönünden ise Limited Şirket Ortağı olması sebebiyle muhtelif Kurum borçlarının 6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesi gereğince dava dışı Kurum borçlusuz Limited Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilip edilemeyeceğine dair

dilebilmesi için öncelikle usulüne uygun şekilde tahakkuk etmiş bir kamu alacağının bulunması ve asıl borçlu şirkete karşı takibin sonuçsuz kalmış olması gerekir⁷⁴. Asıl borçlu şirkete karşı takip sonuçsuz kalmadan şirket ortağı aleyhine takibe girilirse bunun, ödeme emrinin geçerliliği bakımından sonuçları olur⁷⁵.

Limited şirket ortağı için düzenlenen bu sorumluluk ile kamu alacaklısı için bir ayrıcalık tanınmaktadır⁷⁶. Ancak ortağın şirketin diğer alacaklılarına karşı sorumlu olmaması esası devam etmektedir. Görüldüğü üzere, ortağın, şirketin özel hukuk kişilerine olan borcundan sorumluluğu bulunmazken, şirketin kamu borçlarından dolayı 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereğince, sermaye payı oranında ve doğrudan doğruya sorumluluğu bulunmaktadır⁷⁷.

Limited şirketlerle ilgili şahsi sorumluluk yalnızca ortaklık sıfatına bağlıdır. Yoksa şirket yönetiminde görevli ve yetkili olup olmama ya da başkaca bir durumun esasa etkisi yoktur⁷⁸. Dolayısıyla şirkette herhangi bir icra yetkisi bulunmayan ortak hakkında da şahsi sorumluluk gündeme gelebilecektir⁷⁹.

Söz konusu düzenleme yalnızca limited şirketler için geçerli olup örneğin, anonim şirket ortağı hakkında, anonim şirketin ödenmeyen kamu borcu nedeniyle ödeme emri düzenlenmesi hukuka aykırılık teşkil eder⁸⁰. Böyle bir düzenlemenin yalnızca limited şirket için kabul edilip anonim şirket için ka-

yapılacak araştırma sonucuna göre, Kurum borçlarının dava dışı Limited Şirketi'nden tahsil edilmediği, tahsil edilemeyeceğinin de tespit edilmesi halinde davacı hakkında dava dışı şirket borçları ilgili takip başlatılması ve ödeme emri tebliğ edilmesinin mümkün olduğu, bu durumda davacının şirketteki hissesi ile sınırlı olarak şahsen sorumlu olabileceği, prim borcu ile ilgili olarak doğrudan limited şirket ortağına takip başlatılmasının mümkün olmadığı açıktır. [...]", Y. 21. HD, E. 2016/13318, K. 2016/14850, T. 8.12.2016 (Kazancı). Aynı yönde bkz. Y. 21. HD, E. 2016/3967, K. 2016/7908, T. 3.5.2016 (Kazancı). Ayrıca bkz. aşa. AATUHK m. 35, 1.1.6.

⁷⁴ Balcı, Kamu İcra, s. 662.

⁷⁵ Balcı, Kamu İcra, s. 662.

⁷⁶ Kaya, s. 134.

⁷⁷ Kaya, s. 134; Pınar, B. (2021), Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanunî Temsilci Ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkinde Ortaya Çıkan Sıra Ve Rücü Sorunu, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 23 (1), 295-313, s. 299; Özbalcı, s. 355 vd.

⁷⁸ Kabakçı, s. 163.

⁷⁹ Kabakçı, s. 163.

⁸⁰ Dan. 3. HD, E. 2017/2334, K. 2020/990, T. 15.02.2020, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 631 dn. 1150. Ticaret hukukunda kolektif şirket gibi şahıs şirketi olarak nitelendirilen şirket türlerinde ticari veya kamu borçları bakımından şahsi sorumluluk konusunda özel bir düzenleme gerekmez. Zira bu tür şirketlerde şirket tüzel kişiliği ile ortaklar da şahsen sorumludur. Bkz. Kabakçı, s. 161-162.

bul edilmemesi her iki şirket türünün ortaklık ve yönetim yapılanmasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır⁸¹.

1.1.6. Tahsil Edilemeyen ve Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı Kavramları

Tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimlerinden ne anlaşılması gerektiği 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde düzenlenmiştir. 5766 sayılı Kanun⁸²'la eklenen bu hükme 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" ifade eder. Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise "amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını" kapsar⁸³.

⁸¹ Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tek ortaklı anonim ve limited şirket kurmak mümkün ise de 6183 sayılı Kanun'un kabul edildiği dönemdeki mevzuata göre anonim şirketler en az beş ve limited şirketler de en az iki ortak ile kurulabiliyordu. Yönetim yapısı itibariyle de anonim şirketlerin yönetim organı bir kurul iken limited şirketlerde ise özden yönetim denilen bir ya da daha fazla ortağın şirket müdürlüğü söz konusuydu. Limited şirketlerde aksine kararlaşırma olmadıkça ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkili olması (eski TTK m. 540), yirmiden az ortaklı limited şirketlerde bir denetim organının olmayıp adi şirketlerdeki gibi yönetici olmayan ortakların denetim yetkisi (m. 548), yönetici ortakların azli hakkında kolektif şirket hükümlerinin uygulanması (m. 543), her ortağın haklı nedenlerle dayanarak şirketten çıkmasına izin verilmesini veya şirketin feshini mahkmeden talep edebilmesi (m. 551), ortak sayısı beşi geçmeyen şirketlerde ana sözleşmenin oybirliği ile değiştirilebilmesi (m. 513) ve yirmiden az ortaklı şirketlerde genel kurul toplantıları hakkında anonim şirket hükümlerinin uygulanmaması (m. 536) düzenlemeleri, limited şirketlere şahıs şirketi karakteri verdiğinden ortakların kamu borçlarından ortaklık paylan oranında şahsi sorumluluklarının kabulü isabetlidir. Bkz. Kabakçı, s. 162. Diğer bir görüşe göre ise, Türk Ticaret Kanunu ile bir yandan limited şirketin ortaklarının sınırlı sorumluluğu ilkesi korunurken bir yandan da ana sözleşmeyle müdürlerin seçilmesi zorunluluğu getirilerek, "özden yönetim ilkesinden", "seçilmiş yönetim ilkesine" geçildiği görülmektedir. Esasen bu düzenleme, limited şirketi bir diğer sermaye şirketi olan anonim şirkete daha da yaklaştırarak, sermaye şirketi olması özelliğini güçlendirmektedir. Buna rağmen Türk Ticaret Kanunu sistemi içerisinde ortaklarının sınırlı sorumluluğu bulunan iki şirket türünden birisi için kamu borçlarından sorumluluk öngörülmezken, bir diğeri için söz konusu sorumluluğun öngörülmesi uygun değildir. Bkz. Kaya, s. 152.

⁸² RG. 4.6.2008, S. 26898 (Mükerrer).

⁸³ Ayrıca bkz. Yerlikaya, s. 208; Kaya, s. 140-141. Bu kavramın tartışmalı olduğu yönünde bkz. Yılmaz, 6183, s. 353.

Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda şirket ortaklarının kimler olduğu ve bu ortakların sermaye hisseleri, şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir⁸⁴.

Kanun koyucu, limited şirket ortağının ödeme emri ile takibini bazı şartlara bağlamış olup tahsil dairesi hem asıl borçlu limited şirket hem de limited şirket ortağı aleyhine aynı anda ödeme emri düzenleyemez⁸⁵. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre, limited şirket ortaklarının hisseleri oranında ödeme emri ile takip edilebilmesi için kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması yeterli görüldüğünden, şirketin haczedilen malvarlığının satış aşamasının beklenmesine kural olarak gerek yoktur⁸⁶. Bu bağlamda şirketin malvarlığına birçok alacaklının haciz koyması kamu alacağının şirketten tahsil edilmeyeceğinin anlaşılmasına neden olur⁸⁷. Kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için asıl borçlu limited şirketin malvarlığı araştırmasının tam ve doğru bir şekilde yapılmış olması ve varsa haczedilecek malları üzerinde değer tespitinin yapılmış olması gerekir⁸⁸. Araştırmanın yapıldığına dair ispat yükü ise şüphesiz

⁸⁴ Yerlikaya, s. 209.

⁸⁵ Dan. 9. D, E. 2019/7014, K. 2021/2259, T. 25.03.2021, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 664 dn. 1179. Ayrıca bkz. Candan, T. (2011). Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (2. Bs.). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 197 vd., Kuzucu Yapar, s. 224.

⁸⁶ Balcı, Kamu İcra, s. 664.

⁸⁷ Dan. 4. D, E. 2016/10011, K. 2021/3776, T. 21.04.2021, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 664 dn. 1180.

⁸⁸ Balcı, Kamu İcra, s. 666. "[...] Dairemiz bozması sonrası tahsil imkanına ilişkin araştırma yapılsa da 6183 Sayılı yasanın 3. maddesindeki açıklamalar gereği tahsil imkanı araştırması yapılmadığı ve kurumun yazı cevabında da ödemelerden bahsedildiği ancak dava konusu ödeme emirleri borcunun ödenip ödenmediği hususunun da araştırılmadığı anlaşılmaktadır. Yapılacak iş; ödeme emirlerindeki işyeri sicil numaralarını tespit ederek Belek şubeye ait olan ödeme emirlerinden davacının müdürlük dönemleri yönünden imza yetkisi gereği sorumlu olacağına karar vermek. Belek şube işyerine ait olmayan ödeme emirleri yönünden ise şimdiki gibi tahsil imkanını 6183 Sayılı yasa 3. maddesi gereği araştırmak tahsil imkansızlıkları araştırıldıktan sonra dava konusu borçların ödenip ödenmediğini de tespit ederek davacının sorumluluğunu belirlemekten ibarettir.[...]" Y. 21. HD, E. 2019/1014 K. 2019/7572 T. 9.12.2019 (Kazancı). "[...] Somut olayda; kurum tahsil imkanının olmadığını belirtmekte olup, kurumun dava dışı borçlu şirkette araç hacizlerinde ilk sırada olmadığı da dikkate alınarak ve şirketin diğer malvarlıkları araştırılarak, iflasın ertelenmesi davasında, şirket borçları ve ödemeye yetecek kaynaklarına ilişkin çıkarılan rapor da değerlendirilerek gerçekten tahsil imkanının olup olmadığı mahkemece ortaya konulmadan tahsil imkanı araştırılmadığı gerekçesiyle davanın kabulü isabetsizdir. Yapılacak iş; dava dışı borçlu şirketin malvarlığını araştırmak, şirketin borca batıklıktan çıktığının tespitinin yapıldığı iflas erteleme davasında şirketin borçları ve borçlara yetecek kaynaklarına ilişkin tespit yapıldığı raporları değerlendirmek ve gerçekten şirket malvarlıklarının borca karşılamaya yetecek durumda olup olmadığını gerekirse bilirkişi marifetiyle hesaplatılmak tahsil imkanı var ise şimdiki gibi, olmadığını takdirde ise davacının

ödeme emri tanzim ve tebliğ eden kurumun üzerindedir. Limited şirket hakkında yapılan takipte hiç mal bulunamaması, bulunan malların kamu borcunu karşılamaya yetmemesi, limited şirketin iflasına karar verilmiş olması ve kamu borcunun iflas masasındaki mallardan karşılanamayacağına anlaşılması veya borçlu limited şirketin ticareti terk etmesi nedeniyle adresinin bulunmaması gibi sebepler kamu borcunun limited şirketten karşılanamayacağını göstermektedir⁸⁹. Keza limited şirketten kamu borcu için teminat gösterilmesi istenmesine rağmen göstermemesi durumunda da kamu borcunun limited şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması olur⁹⁰.

Yargı kararları incelendiğinde, banka hesapları, motorlu araç sicil kayıtları ve tapu kayıtları gibi malvarlığı unsurları bakımından araştırmaların eksik yapılmış olması durumunda, kamu alacağının limited şirketin malvarlığından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartı gerçekleşmediği için ödeme emrinin iptali gerektiği yönünde kararlar verildiği görülmektedir⁹¹.

Öğretideki bir görüşe göre, kamu alacağının limited şirket malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi durumunun aciz fişi veya aciz vesihası ile tespit edilmesi gerekir⁹². Diğer bir görüşe göre ise limited şirket ortağını kamu borcu nedeniyle takip edilebilmek için, şirketin kamu borcunun tahsil imkânsızlığının sabit olması ve bu imkânsızlığın tespitinin de kesin hukukî esaslara dayanması gerekir⁹³.

sorumluluğunu belirleyerek sonuca gitmekten ibarettir [...] Y. 21. HD, E. 2018/684, K. 2019/654, T. 6.2.2019 (Kazancı). “[...] Mahkemece yapılacak iş; sözkonusu borcun tahsili için davacıya ödeme emri tebliğinden önce şirket hakkında takip yapıp yapılmadığı ve borcun şirketten tamamen veya kısmen tahsil imkanı bulunup bulunmadığı araştırılarak ve 506 Sayılı Kanun’un 80, 5510 Sayılı Kanun’un 88, 6183 Sayılı Kanun’un 35 ve mükerrer 35. maddeleri de göz önüne alınarak varılacak sonuca göre karar vermekten ibarettir. [...]” Y. 21. HD, E. 2017/879, K. 2017/8880, T. 6.11.2017 (Kazancı). Bu konuya dair ayrıca bkz. Ayaz, s. 107 vd.

⁸⁹ Coşkun, M. (2013). Açıklamalı İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (2. Bs.). Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 310; Kumkale, R. (2008). 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da Yapılan Değişiklikler. Terazi Hukuk Dergisi, 23, 43-60, s. 47; Kuzucu Yapar, s. 224.

⁹⁰ Bayraklı, H. H. (2017). Vergi İcra Hukuku (4. Bs.). Afyonkarahisar: Celepler Matbaacılık, s. 89; Kuzucu Yapar, s. 224-225. Bu konuda ayrıca bkz. Aksu Özkan, s. 246.

⁹¹ Dan. 4. D, E. 2009/7894, K. 2010/879, T. 24.02.2010; Dan. 3. D, E. 2016/8701, K. 2020/1410, T. 11.03.2020. Söz konusu kararlar ve bu konuda detaylı bilgi için bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 666 dn. 1183. Yargıtay da önüne gelen uyumsuzlukta limited şirketten tahsil edilememe veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması hâlinin tespiti için bu konuda yapılmış bir araştırmamanın bulunması gerektiğine karar vermiştir. Bkz. Y. 10. HD, E. 2015/9937, K. 2017/7477, T. 31.10.2017, bkz. karararama.yargitay.gov.tr ve Aksu Özkan, s. 247.

⁹² Şener, s. 867; Kuzucu Yapar, s. 224. Ayrıca bkz. Aksu Özkan, s. 246.

⁹³ Pulaşlı, Şerh, s. 3207; Kaya, s. 143.

Kamu alacağının limited şirketten kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğini tespit edecek olan alacaklı kamu idaresidir⁹⁴. Ancak bu durumun tespiti için alacaklı tahsil dairesine verilen takdir yetkisi, ortakların takibinin daha kolay olması sebebiyle kötüye kullanılmalıdır⁹⁵. İdare, mükellefe karşı başlatılan takibin herhangi bir aşamasında subjektif bir yaklaşımla kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğini düşünebilir⁹⁶. Bu noktada birtakım objektif ölçütler getirilmesi gerekmektedir⁹⁷. Kanunî düzenlemede böyle bir ölçütün olmaması, mülkiyet hakkının kamu idaresinin subjektif değerlendirilmesi ile sınırlandırılması anlamına gelmektedir⁹⁸.

Öte yandan malvarlığı araştırması üzerine kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması konusunda, ödeme emrinin düzenlenme tarihinin değil, şirket ortağına tebliğ edildiği tarihin esas alınması gerekir⁹⁹.

Görüldüğü üzere, kanun koyucu limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğu bakımından tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları bakımından bir fark gözetmemiştir¹⁰⁰.

1.1.7. Limited Şirketin Tüzel Kişiliğinin Sona Ermesi Hâlinde Ortakların Sorumluluğu

Asıl borçlu limited şirketin tüzel kişiliği sona ermiş ve tüzel kişilik sona ermeden önceki dönemde ortada tahakkuk etmiş bir kamu alacağı bulunmuyorsa, bu durumda ödeme emri düzenlenebilmesi için gerekli olan kamu alacağının tahakkuk etmesi ve vadesinde ödenmemesi şartlarının sağlanması gerekir¹⁰¹. Bunun için vergilendirme dönemi şirketin tasfiyeye girdiği döneme ilişkin ise tasfiye memuru, vergilendirme dönemi tasfiye öncesi döneme ilişkin ise kanunî temsilci hakkında tarhiyat yapılması ve kamu alacağının tahakkuku

⁹⁴ Çelik, Takip, s. 126; Kuzucu Yapar, s. 224.

⁹⁵ Çelik, Takip, s. 126; Kuzucu Yapar, s. 224. Ayrıca bkz. Fındıklı, s. 340.

⁹⁶ Demirbaş Aksüt B. (2014, Basım Yılı: 2015). Kamu İcra Hukukunda Menfaat Dengesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 16, 4671-4735 Prof. Dr. Hakan Pekcantez'e Armağan, s. 4696.

⁹⁷ Demirbaş Aksüt, s. 4696. Söz konusu takdir yetkisi kullanılırken objektif olunmalıdır. Ortak, şirketten tahsil edilebilecek borç için mağdur edilmemeli, değerlendirmenin yargı denetimine tabi olduğu unutulmamalıdır. Bkz. Yılmaz, 6183, s. 354.

⁹⁸ Bu durumun menfaat dengesine aykırı olduğu yönünde bkz. Demirbaş Aksüt, s. 4696.

⁹⁹ Dan. 3. D, E. 2016/11960, K. 2020/123, T. 20.01.2020, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 669 dn. 1189.

¹⁰⁰ Yanlı, Amme, s. 759; Can, s. 73.

¹⁰¹ Bu konuda bkz. Dan. 4. D, E. 2016/4579, K. 2019/3830, T. 21.05.2019, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 676 dn. 1199.

sağlandıktan sonra vadesinde ödenmeyen kamu alacağı için kanunî temsilci veya limited şirket ortağı hakkında ödeme emri düzenlenmesi gerekir¹⁰².

1.2. Limited Şirket Ortağının Sermaye Payını Devretmesi Hâlinde Sorumluluk

1.2.1. Genel Olarak

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin ikinci fıkrasında, limited şirket ortağının payını devretmesi hâlinde şirketin kamu borçlarından eski ve yeni ortakların ne şekilde sorumlu olacakları hususu düzenlenmektedir. Bu düzenleme Kanun'a 5766 sayılı Kanun ile eklenmiştir¹⁰³. Buna göre, sermaye payını devreden ve devralan ortaklar, devir öncesine ait kamu borçlarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuştur¹⁰⁴. Dolayısıyla alacaklı kamu idaresi, limited şirket hisse devri öncesine ait kamu alacaklarından hissesini devreden ve devralan ortaklardan herhangi bir sıra söz konusu olmaksızın istediği ortağı takip edebilecektir¹⁰⁵. Kamu idaresi, ortakların hisselerini tespit ederek her birine hisseleri oranında da başvurabilir¹⁰⁶. Devir öncesine ait kamu alacakları ifadesinden ise, hisse devir tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ve ödenmemiş kamu alacakları kastedilmektedir¹⁰⁷.

Madde gerekçesine göre, müteselsil sorumluluk esası, hem hisse devri yapan ortakların borcunu ödemesini sağlar hem de devralan şahısların limited şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkân verir¹⁰⁸. Böylelikle şirketten çok uzun zaman önce ayrılmış olan ortaklar da şirketin ödenmeyen kamu borcundan dolayı sorumlu olur. Örneğin şirket tasfiye durumuna girdiğinde, gerek tasfiyeye girdiği tarihte ortak olanlar gerekse daha önce payını devretmiş ortaklar, şirketin kamu borcunu ödemekle yükümlüdür¹⁰⁹. Bu durumda şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağından sermayesi oranında sorumlu tutulması gereken ortağın hissesini devredip devretmediğinin araştırılması gerekir¹¹⁰. Hisse devri söz konusuysa, devralan şah-

¹⁰² Görüldüğü üzere tüzel kişiliği sona eren şirket hakkında tarhiyat yapılması mümkün değildir. Bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 677.

¹⁰³ 5766 sayılı Kanun değişikliği hakkında bkz. Kumkale, s. 43-60.

¹⁰⁴ Bu konuda bkz. Kaya, s. 141; Şener, s. 867 vd. Limited şirket hisse devri hakkında detaylı bilgi için bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 633 vd.

¹⁰⁵ Balcı, Kamu İcra, s. 647.

¹⁰⁶ Kuzucu Yapar, s. 225.

¹⁰⁷ Balcı, Kamu İcra, s. 654.

¹⁰⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri (1/514), s. 3. Bu konuda ayrıca bkz. Budak, Er, s. 80-81; Bakmaz, s. 21.

¹⁰⁹ Candan, s. 178. Ayrıca bkz. Kara, s. 141.

¹¹⁰ Yerlikaya, s. 209.

sın devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği hâlde ödenmemiş şirket borçlarından sorumlu tutulacağı tutar tespit edilecektir¹¹¹.

Limited şirketteki payını devreden ortağın devirden önceki döneme ait kamu borçlarından sorumluluğunun devam etmesine ilişkin düzenlemenin gerekçesi, hileli hisse devri yapılarak kamu alacağının tahsilinin kısmen ya da tamamen tehlikeye düşürülmesine engel olmaktır¹¹². Kamu alacağını ödemek için limited şirket hisselerinin paravan şirketlere ya da mal varlığı olmayan kişilere devredilmesi uygulamada sıklıkla görülmektedir¹¹³. Türkiye’de kurumlar vergisi mükelleflerinin önemli bir bölümünün limited şirket olması, bu şirketlerin kamu alacaklarının tahsilini ve şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunu daha da önemli hâle getirmektedir¹¹⁴.

Söz konusu değişiklikten önce, limited şirket hissesini devreden ortağın devir tarihi itibarıyla sorumluluğunun sona ermesiyle birlikte¹¹⁵, ortaklık hissesini devrettiği tarihe kadar ortak olarak sorumluluğunun devam edeceği yönünde yargı kararları bulunduğu gibi, limited şirket ortağının sorumluluğunun hisseye bağlı bir sorumluluk olduğu ve hissenin devri ile birlikte sorumluluğun da tamamen sona ereceği ve hisse devir tarihi öncesine ait dönemlerden de sorumlu tutulmayacağı yönünde kararlar da mevcuttu¹¹⁶. 5766 sayılı Kanun değişikliği ile hissesini devreden ve devralan limited şirket ortağının, devir öncesine ait kamu alacaklarından müteselsil sorumlu olduğu hükme bağlanarak bu hukukî tartışma sonlandırılmıştır¹¹⁷. Nitekim değişiklik sonrası Danıştay, Kanun’un lafzı ile uyumlu şekilde yeni ortağın hisse devir tarihi

¹¹¹ Yerlikaya, s. 209. “[...] Yukarıdaki açıklamalara göre yapılacak araştırma sonucu davacının şirketten tahsili mümkün olmayacağı anlaşılan Kurum alacakları bakımından ortak olduğu dönemde ilgili olarak, sorumlu olması doğal ve yasal gerekliliktir. Dosyada bulunan 27.04.2005 tarihli ticaret sicil gazetesinde 19.04.2005 tarihinde dava dışı şirket ortağının hissesinin tamamını davacı ...’a devrettiği görülmüştür. Yukarıda açıklanan hukuki ve maddi olgular ışığında dosya kapsamına göre; mahkemece 06.07.2004 tarihinden öncesi prim borçlarının 5 yıllık zamanaşımına uğradığı, anılan tarihten sonrasında ise zamanaşımı süresinin 10 yıl olduğu, 2006/2 tarihine kadar olan prim borçlarının da 10 yıllık zamanaşımına uğradığı, zamanaşımına uğramayan 2006/2 döneminden sonraki dönem prim borçlarından, 6183 Sayılı Yasa’nın 35. maddesi kapsamında davacının şirkette üst düzey yönetici olmasa da limited şirket ortaklığı nedeniyle payı oranında sorumlu olduğu gözetilerek, bu kapsamda araştırma yapılarak sonucuna göre karar verilmelidir. [...]”, Y. 10. HD, E. 2020/2426, K. 2020/5627, T. 7.10.2020 (Kazancı). Payın birden fazla kez devri hâlinde sorumluluk için bkz. Aksu Özkan, s. 254; Bakmaz, s. 25.

¹¹² Bahçeci, B. (2011). Türkiye’de Kamu Alacaklarının Müteselsil Sorumluluk Yoluyla Tahsili Eğilimi Ve Gümrük Kanunu Uygulaması, AUHFD, 60 (3) 2011: 423-445, s. 426.

¹¹³ Budak, Er, s. 84; Kuzucu Yapar, s. 226.

¹¹⁴ Budak, Er, s. 84; Kuzucu Yapar, s. 226.

¹¹⁵ Şirketteki payını devreden ortağın devir sonrası dönemlere ilişkin şirket borçlarından sorumluluğu olmadığı yönünde bkz. Kuzucu Yapar, s. 226.

¹¹⁶ Kararlar için bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 645 vd.

¹¹⁷ Balcı, Kamu İcra, s. 647.

öncesine ait kamu alacaklarından da sorumlu olduğuna hükmetmiştir¹¹⁸. Bununla birlikte 5766 sayılı Kanun ile eklenen “*Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.*” şeklindeki AATUHK Geçici m. 1 ise, Anayasa Mahkemesi’nin 28.04.2011 tarihli ve 2009/39 E., 2011/68 K. sayılı kararı ile iptal edilmiştir. Karara göre, 5766 sayılı Kanun’da bir kamu alacağı ile ilgili bireylerin sorumluluklarını arttıran ve müteselsil sorumluluk getiren düzenlemelerin, Kanun’un geçici 1. maddesi ile yürürlük tarihi itibarı ile tahsil edilmemiş alacaklara da uygulanacağı belirtilmesi, hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına gelmekte olup Anayasa’da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Söz konusu karar dikkate alındığında, AATUHK m. 35’in 5766 sayılı Kanun ile eklenen 2 ve 3. fıkralarındaki hükümlerin yürürlük tarihinden önceki dönem kamu alacakları bakımından uygulanması mümkün değildir¹¹⁹.

1.2.2. Sermaye Payını Devreden ve Devralan Ortakların Anlaşması

Payı devredenle devralanın aralarında yaptıkları bir sözleşme ile kamu borçlarından sorumlu olmayacaklarını kararlaştırmalarının geçerli olup olmaya çağının üzerinde durmak gerekir. Öğretide böyle bir koşulun kamu alacıklısına karşı payı devreden ve devralanın sorumluluğunu kaldırmayacağı ifade edilmiştir¹²⁰. Zira 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesinin ikinci fıkrasında, pay devri hâlinde hem devreden hem devralanın sorumlu olacağı açıkça düzenlenmiştir¹²¹. Bir diğer deyişle, limited şirket ortaklık payının kısmen veya tamamen bir üçüncü kişiye devrine dair sözleşmeler, özel hukuk sözleşmesi olduklarından kamu alacağının tahsilinden doğan sorumluluk, pay devri sözleşmeleriyle ortadan kaldırılamaz¹²². Ayrıca devreden ve devralan arasında yapılan hisse devri sözleşmesine devredeni devir öncesi kamu borçlarının sorumluluğunu ortadan kaldıran bir hüküm konulması alacaklı kamu idaresini bakımından bağlayıcı değildir¹²³.

Öte yandan bu kayıt, devredenle devralan arasında geçerli olacağından kamu borcunu ödeyen kişinin diğerine rücu etmesinde önem arz eder¹²⁴.

¹¹⁸ Dan. 3. D, E. 2015/4026, K. 2019/4524, T. 25.06.2019; Dan. 3. D, E. 2016/7060, K. 2020/961, T. 24.02.2020; Dan. 9. D, E. 2017/1210, K. 2020/421, T. 05.02.2020, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 647 dn. 1168.

¹¹⁹ Y. HGK, E. 2021/10-448, K. 2022/1417, T. 2.11.2022 (Kazancı).

¹²⁰ Balcı, Kamu İcra, s. 661.

¹²¹ Vergiler yönünden ayrıca VUK m. 8/3’te “*vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müttaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamayacağı*” şeklinde hüküm olduğuna dair bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 661.

¹²² Dan. 3. D. E. 2010/5534, K. 2012/1268, T. 16.04.2012. bkz. Kazancı ve Kuzucu Yapar, s. 225.

¹²³ Coşkun, s. 311; Kuzucu Yapar, s. 225-226; Aksu Özkan, s. 259.

¹²⁴ Aksu Özkan, s.232; Balcı, Kamu İcra, s. 661.

1.3. Kamu Alacağı'nın Doğduğu ve Ödenmesi Gerektiği Zamanlarda Pay Sahiplerinin Farklı Şahıslar Olmaları Hâlinde Sorumluluk

1.3.1. Genel Olarak

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin üçüncü fıkrasında, kamu alacağı'nın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları hâlinde sorumluluk düzenlenmiştir. Bu hüküm de ikinci fıkra gibi 5766 sayılı Kanun değişikliği ile eklenmiştir. Hükme göre, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacağı'nın doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı kişilerin şirket ortağı olması durumunda, bu kişilerin bu kamu alacağı'ndan sorumlu tutularak 35. maddenin birinci fıkrası uyarınca sermaye hisseleri oranında takip edilmesi gerekir¹²⁵. Bu şekilde, hisse devir tarihinden önceki zaman doğmuş olmakla birlikte devir tarihi itibarıyla henüz ödenecek aşamaya gelmemiş ya da normal veya özel ödeme süresi devir tarihinden sonraya tekabül eden (müeccel) vergi borçlarından hissesini devreden ortağın da (payı devralan ortakla birlikte) devre konu sermaye payı oranında müteselsilen sorumlu olması sağlanmıştır¹²⁶. Dolayısıyla payı devreden veya devralan, kamu borcunun kendi dönemlerinde doğmadığı gerekçesiyle sorumluluktan kurtulması mümkün değildir¹²⁷.

Kanun koyucu madde gerekçesinde, limited şirket ortakların sorumluluğuna esas alınan kamu alacaklarının doğduğu zamanlar, dönemleri ve ödeme zamanları ölçütlerinin yargı kararlarında da benimsendiğini, ancak bu zamanlarda farklı şahısların ortak olması durumunda kimin sorumlu olacağı'nın belirlenmesinde görüş birliğine varılamadığını belirtmiştir¹²⁸. Bu düzenleme ile yargı kararları ile içtihat oluşturulamamış bu konulara açıklık getirerek uyumsuzlukları azaltmak hedeflenmiştir¹²⁹. Söz konusu hüküm özellikle limited şirketin yaptığı veya yapmadığı bir işlem nedeniyle haksız yere vergi

¹²⁵ Yerlikaya, s. 209; Kaya, s. 142.

¹²⁶ Bakmaz, s. 26.

¹²⁷ Aksu Özkan, s. 251.

¹²⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri (1/514), s. 4.

¹²⁹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri (1/514), s. 4. Bir görüşe göre, limited şirket ortaklarının pay devri hâlinde sorumluluğu ile ilgili AATUHK m. 35/2 ve 3 anlam karışıklığına neden olmaktadır. Söz konusu iki fıkra hükmü birleştirilerek, kamu alacağı'nı doğuran olaydan başlayarak bu alacağı'nın sona ermesi anına kadar gerçekleşen pay devirlerinden payı devreden ve devralan ortağın, devre konu sermaye payı oranında müteselsilen sorumlu olacağı'na yönelik bir hüküm sevk edilmesi gerekir. Bkz. Akyürek, s. 241.

dışı kazanç elde ettiği, dolayısıyla Devlete gitmesi gereken bir verginin ziyaa uğratıldığı hâllerde önemli bir koruma sağlamaktadır¹³⁰.

5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine eklenen fıkralar dikkate alındığında, limited şirket ortaklarının sorumluluklarının daha da genişletilmiş olduğunu söylemek yanlış olmaz¹³¹.

1.3.2. Kamu Alacağı'nın Doğduğu Tarih

Kamu alacağı'nın doğduğu tarih hususunda öğretide bu konuda farklı görüşler ileri sürülmüştür¹³². Bir görüşe göre, vergiyi doğuran olay vergi borcunun doğumu ile sonuçlanmayacağından, verginin tahakkuk ettiği dönemin esas alınması gerekir¹³³. Diğer görüş bir görüşe göre, Vergi Usul Kanunu¹³⁴ m. 19 uyarınca vergi alacağı, vergiyi doğuran olay ile doğacağından vergiyi doğuran olayın esas alınması gerekir¹³⁵. Nihayet bir diğer görüşe göre, kamu alacağı'nın doğduğu tarihin tespitinde tahakkuk tarihi veya tahakkuk etmesi gereken tarih; vergi alacakları için ise Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı¹³⁶ gereği vergilendirme dönemi esas alınır¹³⁷. Vergilendirme döneminden ne anlaşılması gerektiği konusunda ise Danıştay'ın farklı kararları bulunmaktadır¹³⁸. Danıştay vergiyi doğuran olayın¹³⁹ meydana geldiği tarih ve vergilendirme dönemi esas almakla birlikte bazı kararlarında hesap döneminin kapanma tarihi olan 31 Aralık tarihini¹⁴⁰ bazı kararlarında ise takvim yılının tamamı olarak belirlemiştir¹⁴¹.

¹³⁰ Konya BİM, 1. VDD, E. 2020/512 K. 2020/964 T. 2.10.2020, Bkz. Bakmaz, s. 26 ve Lexpera.

¹³¹ Balcı, Kamu İcra, s. 641.

¹³² Görüşler için bkz. Aksu Özkan, s. 251.

¹³³ Aktaş, A. Limited ve Anonim Şirket Kanuni Temsilcilerinin, Dönemsellik Kavramı Çerçevesinde Vergisel Sorumlulukları, Yaklaşım Dergisi, 205, <https://portal.yaklasim.com/makale/2010-1/limited-ve-anonim-sirket-kanuni-temsilcilerinin-donemsellik-kavrami-ercevesinde-vergisel-sorumluluklari-e-yaklasim?term=>.

¹³⁴ RG. 10.1.1961, S. 10703.

¹³⁵ Erdem, T. (2008). Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 58 (Aksu Özkan, s. 251'den naklen).

¹³⁶ Dan. İBK, E. 1988/5, K. 1989/3, T. 03.07.1989, bkz. RG 27.10.1989, S. 2035 ve Balcı, Kamu İcra, s. 652 dn. 1170.

¹³⁷ Candan, s. 177; Balcı, Kamu İcra, s. 652.

¹³⁸ Balcı, Kamu İcra, s. 652 vd.

¹³⁹ Vergiyi doğuran olay, VUK m. 19'da "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durum" olarak tanımlanmıştır. Bu konuda bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 654.

¹⁴⁰ Dan. 3. D, E. 2011/2300, K. 2014/1084, T. 12.03.2014; Dan. 3. D, E. 2013/6434, K. 2015/7504, T. 21.10.2015, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 653 dn. 1172.

¹⁴¹ Dan. 4. D, E. 2015/7801, K. 2015/5569, T. 16.11.2015, bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 653 dn. 1173. Öğretide ise vergiler bakımından hesap döneminin son günü veya takvim yılının tamamının vergilendirme dönemi olarak kabul edilmesi hakkaniyetle aykırı olduğu ifade edilmiştir. Bu görüşe göre, bu nedenle vergilendirme dönemi olarak vergiyi doğuran

Öğretide ise 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan "doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanda" ifadesiyle hisse devir tarihi itibarıyla ortada tahakkuk etmiş bir kamu alacağı bulunmamakla birlikte, hisse devir tarihi sonrasında tahakkuk eden ancak doğduğu yani ait olduğu dönem itibarıyla devir tarihi öncesine ait olan kamu alacaklarının kastedildiği ifade edilmiştir¹⁴².

1.3.3. AATUHK m. 35/3'ün Anayasa'ya Aykırı Olup Olmadığı Hususu

Samsun Vergi Mahkemesi, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin üçüncü fıkrasının Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle iptali için Anayasa Mahkemesi'ne itiraz yoluyla başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi, 5766 sayılı Kanun ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kanunî temsilcilerin sorumluluğu başlıklı ve aynı sorumluluk kuralını getiren mükerrer 35. maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarını iptal etmişken¹⁴³, 35. maddenin üçüncü fıkrasını iptal etmemiştir¹⁴⁴. Anayasa Mahkemesi'ne göre, "kanuni temsilciler ile limitet şirket ortaklarının sorumluluk hukuku bakımından aynı kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira bu iki sıfatın üstlendiği yetki ve sorumlulukların kapsam ve nitelikleri birbirinden farklıdır. Limitet şirkette kanuni temsilci, şirket ortaklarından biri olabildiği gibi dışarıdan seçilen üçüncü bir şahıs da olabilmektedir. Bu kişi her türlü sıfatından bağımsız olarak kendisine verilen yetkiler çerçevesinde şirketi temsil görevini yerine getirmekle yükümlüdür. Kanuni temsilcinin sorumluluğu, görevini yerine getirirken işlediği eylemlerinden kaynaklanmaktadır. Sorumluluğunun temelinde eylemleri olduğundan bu eylemler nedeniyle sorumluluğuna gidilirken kusur ilkesine dayanılması olağandır. Ortağın sorumluluğu ise eylemlerinden değil şirketin mal varlığına sermayesi ile katkı sağlamasından ve şirket yönetimine ilişkin faaliyetler üzerinde gözetim ve denetim imkânına sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle Anayasa Mahkemesinin söz konusu kararındaki koşullarla itiraz konusu kuraldaki koşullar aynı olmadığından kanuni temsilcilere ilişkin benzer içerikli düzenlemenin iptal edilmiş olmasının limitet şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen itiraz konusu kuralın da iptalini gerektirdiği söylenemez"¹⁴⁵.

Bu karar hakkında öğretilerde farklı görüşler söz konusudur. Bir görüşe göre, Anayasa Mahkemesi'nin birbiriyle büyük oranda benzerlik taşıyan kanunî

olayın meydana geldiği tarih veya dönem dikkate alınarak kamu alacağının doğduğu tarih belirlenmelidir. Bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 655.

¹⁴² Kanun koyucu hisseyi devralan ortak bakımından, devir öncesi borçlardan her durumda sorumlu tutmak istemiştir. Hisseyi devreden ortak açısından da hisseye sahip olduğu dönem ile sınırlı olmak kaydıyla sorumluluk belirlemiştir. Bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 655.

¹⁴³ AYM, E. 2014/144, K. 2015/29, T. 19.03.2015. Karar için bkz., RG. 03.04.2015, S. 29315. Ayrıca bkz. Kaya, s.142. Detaylar için bkz. aşağıda. AATUHK mük. m. 35, 1.5.

¹⁴⁴ AYM, E. 2016/14, K. 2017/170, T. 13.12.2017. Karar için bkz., RG. 24.01.2018, S. 30311. Ayrıca bkz. Demirbaş Aksüt, B., Gök, Ö., Taylar, Y., Artun, E. S. (2020). Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 131.

¹⁴⁵ Ayrıca bkz. Kaya, s. 142; Balcı, Kamu İcra, s. 648 vd.; Aksu Özkan, s. 252-253.

düzenlemelere rağmen 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarının iptali kararından farklı karar vermesini eleştirmiştir. Bu görüşe göre, limited şirket ortaklarının gözetim ve denetime ilişkin haklarını ve kamu alacaklısının alacağını güvence altına almak için, sorumluluğu yaygınlaştırma yetkisine sahip olduğu gerekçesiyle vermiş olduğu ret kararı isabetli değildir¹⁴⁶. Zira limited şirket ortaklarına tanınan gözetim ve denetim yetkisi ile anonim şirket pay sahiplerinin hakları arasında bir farklılık vardır. Öte yandan kamu alacaklısı da hukukî düzenlemelerde kendisine tanınan takdir yetkisini, anayasal sınırlar içinde adalete ve hakkaniyete uygun olarak kullanmalıdır¹⁴⁷.

Diğer bir görüşe göre ise Anayasa Mahkemesi'nin aynı ifadeleri içeren fıkra hükmünün kanunî temsilciler bakımından iptal edilip, limited şirket ortakları bakımından iptal edilmemesinin gerekçesi, limited şirket ortaklarının kusursuz sorumluluk anlayışına kanunî temsilcilerin ise Vergi Usul Kanunu kapsamındaki alacaklar yönünden kusur sorumluluğuna sahip olmasıdır¹⁴⁸.

1.3.4. Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğunda Rücu Durumu

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde ise ortakların ödedikleri kamu borcunu rücu edebileceklerine ilişkin bir açık bir düzenleme mevcut değildir¹⁴⁹. Öğretide şirketin kamu borcunu ödeyen ortağın borcun tamamı için şirkete başvurabileceği zira kamu alacağının asıl borçlusunun limited şirket olduğu kabul edilmektedir¹⁵⁰. Ayrıca pay devri durumunda, devreden ortak sıfatını kaybetmesi, onun şirkete rücu imkânını ortadan kaldırmaz; çünkü payı devreden ortak şirketin borcunu ödemiştir¹⁵¹.

¹⁴⁶ Kaya, s. 142-143. Bu konuda ayrıca bkz. Bozkurt, s. 613.

¹⁴⁷ Altaş, S. (2019). Sermaye Şirketlerinin Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu. Ankara: Seçkin Yayıncılık, s. 226-227; Kara, s. 143. Kararın yerinde olmadığına dair ayrıca bkz. Kabakcı, s. 165-166.

¹⁴⁸ Balcı, Kamu İcra, s. 651.

¹⁴⁹ Kaya, s. 143; Aksu Özkan, s. 258; Fındıklı, s. 348.

¹⁵⁰ Gerçek, A. (1999). "Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", Yaklaşım Dergisi, 11, <https://portal.yaklasim.com/makale/1999-11/limited-sirketlerde-kanuni-temsilciler-ve-ortakların-vergi-borcundan-sorumluluğu?term=limited>; Can, s. 72; Aksu Özkan, s. 258; Fındıklı, s. 348. Limited şirket ortağının sermaye payı oranındaki sorumluluğu kapsamında bu miktara karşılık gelen kamu borcunu ödemesi hâlinde, asıl borçlu şirkete rücu edebileceğine şüphe yoktur. Bununla birlikte bu oranı aşan bir miktarda ödeme yapılması durumunda, bu miktar için gerçek vekaletsiz iş görme hükümleri uyarınca asıl borçlu şirkete rücu edebilir. Bkz. Akyürek, s. 243.

¹⁵¹ Bununla birlikte ortakların sorumluluğu sermaye payı oranında olduğu için eğer bu orandan fazla ödemişse, ödemiş olduğu fazla kısım için diğer ortaklara rücu edebilecektir. Bu yönde bkz. Y. 11. HD, E. 2006/13745, K. 2008/3433, T. 18.03.2008, bkz. Lexpera ve Aksu Özkan, s. 258 dn. 111; Y. 11. HD, E. 2012/3649, K. 2013/3267, T. 25.02.2013, bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> ve Aksu Özkan, s. 258 dn. 111.

Öte yandan kamu borcunu ödeyen ortağın ödediği tutarı, diğer sorumlu ortaklardan talep etmesinin mümkün olup olmadığı konusunda öğretide farklı görüşler bulunmakla birlikte ağırlıklı görüş, kamu alacağını ödeyen ortağın, ödediği tutarın kendi payı haricindeki kısmı için diğer ortaklara rücu edebileceği yönündedir¹⁵².

Belirtmek gerekir ki kamu borcunu ödeyip rücu etmek isteyen ortak, kamu borcunun takip koşulları oluşup oluşmadığını incelemekle yükümlüdür. Zira müteselsil borçlulardan biri ortak def'i ve itirazları ileri sürmezse, diğerlerine karşı sorumlu olur (TBK m. 164/2)¹⁵³.

Bu başlık altında değinilecek diğer bir husus, payı devralan yeni ortağın, ödemiş olduğu kamu borcunu payı devreden ortaktan talep hakkına sahip olup olmadığıdır. Yargıtay, kamu kurumuna ödemedede bulunan payı devralan ortağın, ödediği vergi borcundan dolayı payı devreden ortağa rücu davası açtığı davanın reddine karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle kararın bozulmasına karar vermiştir¹⁵⁴. Yargıtay'a göre, devir sözleşmesinde davalı tüm hakları ve borçlarıyla birlikte payını davacıya ve dava dışı üçüncü kişiye devretmiştir. Devir sözleşmesinde davalı ortak, devir tarihine kadar doğabilecek kamu borçlarından dolayı, herhangi bir sorumluluk üstlenmemiştir¹⁵⁵. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin ikinci fıkrasına göre, payı devreden ortağın, kamu borçlarından dolayı idareye karşı sorumluluğu devam etse de devir sözleşmesinin diğer tarafı olan davacıya karşı bir sorumluluk üstlenmediğinden, borcu ödeyen davacının payı devreden eski ortağa karşı herhangi bir rücu hakkı bulunmamaktadır¹⁵⁶. Bu nedenle öğretide bizim de katıldığımız görüşe göre, limited ortaklık pay devir sözleşmeleri düzenlenirken dikkatli olmak ve payı devreden ile devralan arasındaki rücu ilişkilerini doğru düzenlemek gerekmektedir¹⁵⁷.

¹⁵² Bu konuda bkz. Pulaşlı, Esaslar, s. 803. Kaya, s. 143-144. Kamu borcunun tamamı herhangi bir ortak tarafından ödenmişse, ödeme yapan ortak, diğer ortaklarla aralarında bir sözleşme ilişkisinin bulunduğu hâllerde bu sözleşmeye dayanarak, sözleşme bulunmadığı hâllerde ise (gerçek) vekaletsiz iş görme hükümlerine dayanarak rücu edebilir. Bkz. Akyürek, s. 244. Diğer bir görüş ise her ortağın şirket borcundan dolayı yalnızca sermaye payı oranında takip edilebilmesini gerekçe göstererek ödeme yapan ortağın diğer ortaklara rücu hakkı olmadığını belirtmiştir. Bkz. Ayaz, s. 90. Ayrıca bkz. Fındıklı, s. 348 dn. 97.

¹⁵³ Y. 11. HD, E. 2016/4910, K. 2017/6614, T. 27.11.2017; Y. 11. HD, E. 2014/3559, K. 2014/12685, T. 02.07.2014; Y. 23. HD, E. 2013/6790, K. 2013/7999, T. 12.12.2013. Kararlar için bkz. <https://karararama.yargitay.gov.tr/> ve Aksu Özkan, s. 261 dn.115.

¹⁵⁴ Y. 11. HD, E. 2011/9722, K. 2013/12168, T. 11.06. 2013, bkz. Kazancı ve Kaya, s. 144.

¹⁵⁵ Pay devri sözleşmesinde, "devir öncesi kamu borçlarından devralan sorumludur" şeklinde bir hüküm alacaklı kamu idaresine karşı geçerli değildir. Bkz. Coşkun, s. 311; Kaya, s. 144. Ayrıca bkz. yuk. AATUHK m. 35, 1.1.2.

¹⁵⁶ Kaya, s. 144. Tarafların arasındaki sözleşmede bir hüküm bulunmuyorsa, Türk Borçlar Kanunu'ndaki hükümlere başvurulması gerektiği şeklindeki görüşler için bkz. Akyürek, s. 230 vd.

¹⁵⁷ Şener, s. 868.

Öğretideki bir görüşe göre ise payı devreden ile devralan arasında kamu borcundan doğan sorumluluğa ilişkin bir sözleşme yapılmamış ise, rücu durumu, müteselsil borçluluk esaslarına göre çözülecektir. Zira payı devreden ve devralan kişiler devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumludur (AATUHK m. 35/2)¹⁵⁸.

2. LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ SORUMLULUĞUNUN SOSYAL GÜVENLİK KURUMU ALACAKLARI HAKKINDA UYGULANIŞI

2.1. Genel Olarak

Sosyal sigorta borçlarından şahsi sorumluluk 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine dayanabilir¹⁵⁹. Söz konusu hükmün birinci fıkrasında yer alan “*bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*” ifadesi gereği asıl borçlu işverenle birlikte sorumlu olanlardan süresinde ödenmeyen alacağın tahsili 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu¹⁶⁰'na göre değil¹⁶¹ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yapılır¹⁶².

¹⁵⁸ Aksu Özkan, s. 260.

¹⁵⁹ “[...] 5510 Sayılı Kanun'un 88. maddesinde de tüzel kişi işverenlerin ortak ve yetkililerinin kamu alacaklarından sorumluluğuna ilişkin bir düzenlemeye gidilmiş ve tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dâhil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu kabul edilerek, primlerin tahsilinin güvence altına alınması ve prim ödeme işinin özendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Diğer yandan tüzel kişi işverenlerin ortak ve yetkililerinin kamu alacaklarından sorumluluğu mülga 506 Sayılı Kanun'un 80, 5510 Sayılı Kanun'un 88. maddelerinin yanı sıra 6183 Sayılı Kanun'un 35 ve mükerrer 35. maddesinde de düzenlenmiştir. [...] Sonuç itibarıyla kanun koyucu belirtilen yasal düzenlemeler ile Kurumun prim alacağını tahsilinde Kurum lehine düzenlemeler getirmiş ve işverenler ile birlikte özel hukuk tüzel kişilerinin şirket yönetim kurulu üyeleri de dâhil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumluluğu esasını benimsemiştir. [...]” Y. HGK, E. 2016/10-1364 K. 2019/1100 T. 22.10.2019 (Kazancı). Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait prim ve diğer alacakların 6183 sayılı Kanun'un uygulamasında önemli bir yere sahip olduğuna dair bkz. Akyürek, C. D. (2022). Sermaye Şirketlerinin Ortakların Ve Organların Kamu Borçlarından Sorumluluğu Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, s. 145. Ayrıca bkz. Deyneki, s. 753.

¹⁶⁰ RG. 19.6.1932, S. 2128.

¹⁶¹ “[...] 6183 Sayılı Kanun, İcra ve İflas Kanunu'ndaki (İİK) belli özellik ve teknikleri bünyesinde toplamış ise de; bir hukuk dalı olarak kamu hukuku ve mali hukuk kapsamında olup, kamu hukuku ve mali hukukunun temel ilkelerine ve dolayısıyla “kıyas yasağı”na tabi bulunmaktadır. 6183 Sayılı Kanun'da boşluk bulunması durumunda İİK hükümleri kendiliğinden uygulanmaz; açık atıf yapılması hâlinde İİK hükümlerine gidilebilir. Açık atıf yoksa, 6183 Sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasını içtihat geliştirecektir (Öncel, M./Kumrulu, A./ Çağan, N.: Vergi Hukuku, Ankara 2019, 19. Baskı, s. 159). Bu nedenle; açıkça atıf yapılan durumlar dışında (Örneğin; 6183 SK. m; 21, 100) İcra ve İflas Kanunu hükümleri uygulanamaz. [...]” Y. HGK, E. 2017/21-2514, K. 2020/36, T. 21.1.2020 (Kazancı).

¹⁶² Kabakçı, s. 171.

2.2. 5510 Sayılı K. m. 88/20 ile AATUHK m. 35 Arasındaki İlişki

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu¹⁶³'nün primlerin ödenmesi başlıklı 88. maddesinin 20. fıkrasında sigorta primleri ve diğer alacaklardan sorumluluk düzenlenmiştir. Bu hükme göre, “*Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın¹⁶⁴ bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri, tüzel kişiliği haiz diğer işverenlerin şirket yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri ile kanuni temsilcileri Kuruma karşı işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur*”.

5510 sayılı K. m. 88/20 kapsamındaki şahsi sorumluluk, AATUHK m. 35 ile mükerrer m. 35'e göre özel düzenleme olduğundan hukuken uygulanma önceliği söz konusudur¹⁶⁵. Ayrıca 5510 sayılı K. m. 88/20, şartları itibarıyla uygulanabildiği olaylarda AATUHK m. 35 ile mükerrer 35'e kıyasla Sosyal Güvenlik Kurumu lehine çok daha avantajlı bir hukukî durum sağlaması yönüyle de uygulanma önceliği vardır¹⁶⁶. Şöyle ki AATUHK m. 35 ile mükerrer 35'te düzenlenen her iki şahsi sorumluluğun ikincil nitelikte olması ve m. 35'te sorumluluğun da miktar açısından ortaklık pay oranı ile sınırlı olması, 5510 sayılı K. m. 88/20'in Kurum açısından daha avantajlı olduğunu göstermektedir¹⁶⁷.

Bununla birlikte somut olayda 5510 sayılı K. m. 88/20'deki şartlar mevcut değilse, AATUHK mükerrer m. 35'in uygulanması söz konusu olur. Söz konusu düzenleme, limited şirketlerle sınırlı olmadığı gibi, m. 35'ten farklı olarak şahsi sorumluluk miktar açısından sınırlandırılmamıştır¹⁶⁸. Dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu, süresinde ödenmeyen bir alacağı için önce 5510 sayılı K. m. 88/20 çerçevesinde bir değerlendirmede bulunmalı, somut olayın şartlarına göre bu maddeye başvurulamadığı takdirde, borçlu bir limited şirket de olsa 6183 sayılı Kanun'un mükerrer m. 35 ve bu da uygulanamazsa m. 35'e göre bir şahsi sorumluluk söz konusu olmalıdır¹⁶⁹.

¹⁶³ RG. 16.6.2006, S. 26200.

¹⁶⁴ “[...] *Hakkı nedenlerin neler olduğu konusunda 5510 Sayılı Kanun'da bir açıklık bulunmamaktadır. Hangi hâllerin haklı sebep teşkil ettiği, her olaydaki özel koşullar ile hukukî ve maddî olgulara göre değerlendirilmelidir. Bu değerlendirme yapılırken diğer kanunlardaki düzenlemelerden yararlanılmalı ve özellikle sosyal güvenlik ilkeleri göz önünde tutulmalıdır.* [...] Y. HGK, E. 2021/10-17, K. 2022/1671, T. 6.12.2022 (Kazancı). Aynı yönde diğer bir karar için bkz. Y. 10. HD, E. 2016/9692, K. 2019/1346, T. 19.2.2019 (Kazancı).

¹⁶⁵ Kabakcı, s. 167.

¹⁶⁶ Kabakcı, s. 167.

¹⁶⁷ Kabakcı, s. 167. Ayrıca bkz. Fındıklı, s. 344.

¹⁶⁸ Kabakcı, s. 167.

¹⁶⁹ Kabakcı, s. 167. Ayrıca bkz. Deyneki, s. 754-755. AATUHK m. 35 ile mük. m. 35 arasındaki ilişki için bkz. aşağıda. AATUHK mük. m. 35, 1.6.

Kurum alacaklarının tahsili bakımından AATUHK m. 35'in uygulandığı durumda¹⁷⁰, eğer hisse devri söz konusu ise davacının hisse devrinin üçüncü kişi durumundaki Sosyal Güvenlik Kurumu bakımından hüküm ifade edebilmesi için bu hususun ticaret siciline tescili gerekmez¹⁷¹.

Öte yandan aynı kişi hakkında kamu borçlarının ilgili olduğu dönemler itibarıyla farklı zaman dilimlerinde farklı hükümlere göre şahsi sorumluluk doğduğu durumda artık bir uygulama önceliğinden bahsedilemeyecek olup her bir dönem için ayrı ayrı değerlendirme ile sonuca gidilmelidir¹⁷². Nitekim Yargıtay da bir kararında bu hususu belirtmiştir¹⁷³.

2.3. Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Yeniden Yapılandırılması Hâlinde Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu

Limited şirket ortaklarının şahsi sorumluluğunun sosyal sigorta alacakları bakımından özellik arz eden bir husus borç yapılandırma kanunları ile alakalıdır¹⁷⁴. Bu noktada cevaplanması gereken soru, asıl borçlu şirketin Kuruma yapılandırma başvurusunda bulunduğu alacakların tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan alacaklar olarak kabul edilip edilemeyeceğidir. Öğretideki bu konuda ileri sürülen bir görüşe göre, Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları hakkında borç yapılandırma imkânı getiren kanunların ortak yönü, bundan yararlanan kişiler hakkında yapılandırma çerçevesinde öde-

¹⁷⁰ Bu konuda ayrıca bkz. Tatar, G. (2017). Sosyal Güvenlik Hukukunda Mütessesil Sorumluluk. Çalışma ve Toplum, 2017/4, 2119-2156, s. 2137.

¹⁷¹ “[...] Öte yandan, limited şirket pay devrinin geçerli olabilmesi için TTK 520.maddesine göre, limited şirket pay devrinin yazılı şekilde yapılması ve imzaların noterce tasdik edilmesinden sonra, pay devrinin limited şirkete bildirilerek, ana sözleşmede aksine hüküm yoksa ortakların en az dörtte üçünün devre muvafakat etmesi ve bunların esas sermayenin dörtte üçüne sahip olması, ayrıca devrin pay defterine kaydedilmesi gerekir. Bu devrin ticaret siciline tescili ise, pay devrinin gerçekleşmesi için zorunlu bir şekil şartı değildir. [...] Yukarıda yapılan açıklamaların ışığında, davacının dava dışı şirketteki temsil yetkisinin sona ermesi ve yerine yeni temsilci atanmasının sicil gazetesinde ilanının, işlemin hukuken varlık kazanmasına değil, bu hususun üçüncü kişilere açıklanması amacına yönelik olduğu, dolayısıyla inşai değil bildirici bir işlem olduğu açıktır. [...]” Y. HGK, E. 2012/21-734, K. 2013/152, T. 30.1.2013 (Kazancı). Aynı yönde bkz. Y. 21. HD, E. 2014/13783, K. 2014/18239, T. 22.9.2014 (Kazancı). Altaş, S. (2010). Limited Şirketlerde Pay Devri ve Devrin Amme Borçlarına İlişkin Sorumluluğa Etkisi. Terazi Hukuk Dergisi, 41, 71-81, s. 77. Ayrıca bkz. a.ş.a. AATUHK mük. m. 35, 1.5.

¹⁷² Kabakçı, s. 167.

¹⁷³ “[...] Yapılacak iş, 6183 sayılı Kanun’un 35/J maddesi hükmünde öngörülen sorumluluk koşullarının davacı bakımından gerçekleşip gerçekleşmediğini irdelemek, bu koşulların varlığı halinde, davacının amme borcundan dolayı 31112/2011 tarihine kadar Şirket Müdürü olduğu dönemde sınırlı olarak 506 Sayılı Kanun’un 80.maddesi ve 5510 sayılı Kanun’un 88. maddesi kapsamında Kurum borçlusu şirket ile birlikte müştereken ve mütessesilen borcun tamamından; ödeme emrine konu olup bu dönem dışında kalan Kurum’un muhtelif borçlarına ilişkin olarak da Limited Şirket ortağı olması nedeniyle şirketteki hissesi ile sınırlı olarak şahsen sorumlu olacağını kabul ederek Mahkemece sonucuna göre bir karar vermekten ibarettir. [...]” Y. 21.HD, E. 2016/13318, K. 2016/14850, 08.12.2016, bkz. Kabakçı, s. 167-168.

¹⁷⁴ Kabakçı, s. 166.

me süresinin devam ettiği sürece yeni bir icra takibi başlatılamaması, devam eden takiplerin de durmasıdır¹⁷⁵. Bu durumda hakkında takip yapılamayan şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu borcundan bahsedilemez¹⁷⁶. Nitekim Yargıtay'ın da kararı bu yöndedir¹⁷⁷.

2.4. Limited Şirketin Sosyal Güvenlik Kurumu Borçlarında Zamanaşımı

Limited şirketin kamu borçlarından sorumluluğu hâlinde zamanaşımının üzerinde durmak gerekir. Buradaki soru AATUHK m. 35'e göre sorumlulukta zamanaşımının başlangıcı ne zaman olacaktır¹⁷⁸. Yargıtay'ın bu konuda farklı kararları söz konusudur. Yargıtay'ın bu konuya dair vermiş olduğu bir kararına göre¹⁷⁹, asıl borçlu şirketin malvarlığının borcu karşılamayacağını anlaşılmaması durumunda Kurum alacağı muaccel olacaktır. Kurum alacağı, haczedilecek bir malın bulunmadığının anlaşılmasıyla aciz vesikasının verildiği an veya bir haciz sırasında şirketin borcu karşılayacak oranda malvarlığının bulunmadığının anlaşıldığı an muaccel olur. TBK m. 149'a göre, zamanaşımı süresi alacağın muaccel olmasıyla işlemeye başlar. Somut olayda miras

¹⁷⁵ Kabakçı, s. 166. “[...] Somut olayda, davacının iptalini istediği ödeme emrine konu borcun 2003 / 9. ayına ilişkin olduğu; Dairemizce verilen geri çevirme kararı üzerine gelen kurum yazısında, davacının 6736 Sayılı ve de 7143 Sayılı Kanun'lar kapsamında yapılandırma talebinde bulunarak mevcut borcunu ödediğine ilişkin belirtmede bulunulduğu anlaşılma, bazı hallerde dava devam ederken, dava açılmasından sonra meydana gelen bir nedenle dava konusu ortadan kalkabilir. Davanın konusuz kalması halinde, artık dava hakkında yargılama yapılmasına ve hüküm verilmesine gerek kalmaz. Başka bir deyişle, her iki tarafın da davanın esası hakkında karar verilmesinde hukuki yararı kalmamış demektir. Bu halde, mahkemece, davanın konusunun kalmaması nedeniyle karar verilmesine yer olmadığına karar verilir. [...]” Y. 10. HD, E. 2022/14518, K. 2023/1174, T. 14.2.2023 (Kazancı).

¹⁷⁶ Kabakçı, s. 166.

¹⁷⁷ “[...] Mahkemece yapılacak iş, öncelikle davacıya yapılan takiplerin devam edip etmediği Kurum'dan sorulmalı, takiplerin kaldırılmış olması halinde şimdiki gibi karar verilmeli, takipler kalkmamış ise, yapılandırma gereği borcun düzenli olarak ödenip ödenmediğinin, yapılandırmanın bozulup bozulmadığı araştırılmalı, şayet yapılandırma bozuldu ise esasa girilerek bir karar verilmeli, yapılandırma bozulmadıysa davacı da sorumluluktan kurtulacağı için ödeme emirlerinin iptaline karar verilmelidir [...]” Y. 10.HD, E. 2017/1564 K. 2017/3304, T. 17.04.2017. Bkz. Kabakçı, s. 166. “[...] Somut olayda, iptali istenen ödeme emrinin içeriğini teşkil eden 2019/2. ve 3. aylarına ilişkin prim borçlusu olan davacı vekilinin, söz konusu prim borçlarına ilişkin dava dışı Klübü Derneği tarafından yapılandırma yoluna gidildiğinin öğrenildiği yönündeki beyanları karşısında, Mahkemece, dava konusu borca ilişkin dava dışı spor klübü tarafından yapılandırma başvurusunun olup olmadığı, borcun ödenip ödenmediği, buna göre davanın konusuz kalıp kalmadığı araştırılmalıdır. [...]”, Y. 10. HD, E. 2022/7642, K. 2022/11893, T. 5.10.2022 (Kazancı). Yapılandırma sonrası ortakların ve kanunî temsilcilerin sorumlu olup olmayacaklarına dair bkz. Balcı, Kamu İcra, s. 687 vd.

¹⁷⁸ Kabakçı, s. 206.

¹⁷⁹ Y. 21. HD, E. 2016/8633, K. 2016/14753, T. 6.12.2016. Bkz. Lexpera ve Kabakçı, s. 206-207.

hissesi yoluyla şirket ortağı olan davacının borcu, ancak dava dışı şirketin malvarlığının borcu karşılamadığının anlaşıldığı anda muaccel olmuştur ve zamanaşımı süresi bu andan itibaren işlemeye başlayacaktır. Söz konusu kararın karşı oy yazısında ise prim borçlarının tüm borçlular için aynı tarihte başladığı belirtilmiştir. Buna göre, aksinin kabulü durumunda ikincil borçlunun durumu, alacaklının keyfine ve inisiyatifine bırakılmış olur ki bu durum hukukî güvenlik ilkesine aykırıdır¹⁸⁰. Nitekim Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin bozma kararına ilk derece mahkemesi direnmiş ve direnme kararının temyizi üzerine Yargıtay Hukuk Genel Kurulu anılan karşı oy yönünde onama kararı vermiştir¹⁸¹.

Öğretide bu konuda ileri sürülen ve bizim de katıldığımız görüşe göre, zamanaşımına dair hiçbir düzenlemede aynı borçtan birlikte sorumlu birden fazla borçlu hakkında farklı zamanaşımı başlangıç sürelerine yer verilmemiştir. Aksine Yargıtay 21. Hukuk Dairesi'nin ilgili kararında da yer verildiği üzere 6183 sayılı Kanun'dan doğan sorumluluk ile kefalet sözleşmesinden doğan sorumluluğun aynı hukukî temellere dayanması karşısında, TBK m. 155'te yer alan “*zamanaşımı asıl borçluya karşı kesilince, kefile karşı da kesilmiş olur. Zamanaşımı kefile karşı kesilince, asıl borçluya karşı kesilmiş olmaz*” düzenlemesi bütün birlikte borçlular hakkında tek bir zamanaşımı başlangıcının esas alınması gerektiğini gösterir¹⁸². Zamanaşımı süresinin farklı zamanlarda başladığının kabulü, zamanaşımı kurumunun kabulü amacı ile bağdaşmaz biçimde ikincil derecede sorumlu olanların hukukî durumlarında alacaklının takdirine bırakılan keyfi bir alan anlamına gelir¹⁸³. Nitekim bu durum Yargıtay'ın bu konuda anılan ilk kararına konu olayda 1997 yılına ait borç için şahsi sorumlu hakkında 17 yıl sonra 2014'te ödeme emri tebliğ edilmiş olmasından anlaşılır. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereği, asıl borçlu hakkında takibin devam ettiği süreçte belli bir ana kadar şahsen sorumlu olanlar hakkında takibe geçilememekteyse de bu alacaklının hukukî alanını ilgilendirir¹⁸⁴. Şahsi sorumluluğun kanundan doğması ve ikincil nitelikte

¹⁸⁰ Kabakçı, s. 207.

¹⁸¹ “[...] Davacı limited şirket ortağı ikincil borçlu olup asıl borçlunun tabi olduğu hükümlere tabidir. Prim borçlarında zamanaşımı süresi tüm borçlular için aynı tarihte başlar. Aksinin kabulü her borçlu için ayrı bir zamanaşımı uygulamasına sebebiyet verecek olup, ikincil borçlunun durumunun alacaklının keyfine ve inisiyatifine bırakılması gibi bir sonuç da doğuracağından bu durum hukuki güvenlik ilkesi ile de bağdaşmaz. Bu nedenle limited şirket ortağının 6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesinin 1. fıkrasına göre şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hissesi oranında sorumlu olduğundan yola çıkılarak, davacı şirket ortağı yönünden Kurum alacağının muaccel olduğu anın limited şirketin haczedilecek bir malının bulunmadığının anlaşıldığı an olarak tespiti ile zamanaşımının bu tarihte yürürlükte olan mevzuata göre belirlenmesi mümkün değildir. Aksinin kabulüyle her borçlu için ayrı bir zaman aşımı uygulamasına sebebiyet verebilecektir. [...]” Y. HGK, E. 2017/21-3027, K. 2020/256, T. 5.3.2020 (Kazancı).

¹⁸² Kabakçı, s. 208.

¹⁸³ Kabakçı, s. 208.

¹⁸⁴ Kabakçı, s. 208.

olması karşısında, asıl borçlu hakkındaki takipte geçen sürenin alacaklının riziko alanında olduğu söylenebilir. Ancak genel esaslar bakımından bu durum alacaklının hukuki durumunda bir olumsuzluğa neden olmaz¹⁸⁵. Bu görüşe göre, sosyal sigorta borçlarından doğan şahsi sorumluluğun 6183 sayılı Kanun'un 35 ve mük. 35. maddesinden kaynaklandığı durumlarda bile zamanaşımı başlangıcı asıl borçlu işveren ve şahsi sorumluluğu bulunanlar açısından tektir¹⁸⁶. Bu çerçevede asıl borçludan alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı tarihe kadar onun hakkındaki zamanaşımını kesen işlemler ferî sorumlu olanlar için de zamanaşımını keser¹⁸⁷. Dolayısıyla asıl borçlu hakkındaki zamanaşımını kesen son işlemde, kendisinden alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine şahsi sorumlu hakkında ödeme emri düzenlenene kadar geçen sürede zamanaşımı süresi dolmamışsa, artık alacağın zamanaşımına uğradığından bahsedilemeyecektir¹⁸⁸.

KISALTMALAR

5510 Sayılı K.: 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
AATUHK: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
aşa.: aşağı

AYM: Anayasa Mahkemesi

Bkz.: Bakınız

BİM: Bölge İdare Mahkemesi

Bs.: Bası/Baskı

C.: Cilt

D.: Daire

Dan.: Danıştay

dn.: dipnot

E.: Esas

HD: Hukuk Dairesi

HGK: Hukuk Genel Kurulu

İBK: İçtihatları Birleştirme Kurulu

İİK: 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu

K.: Karar

m.: madde

Mük.: mükerrer

RG: Resmî Gazete

¹⁸⁵ Kabakçı, s. 208.

¹⁸⁶ Kabakçı, s. 208-209.

¹⁸⁷ Kabakçı, s. 209.

¹⁸⁸ Kabakçı, s. 209.

s.: sayfa

S.: Sayı

TBK: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

TTK: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

vd.: ve devamı

VDD: Vergi Dava Dairesi

VDDK: Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

Y.: Yargıtay

yuk.: yukarı

ASGP
AKADEMİK SOSYAL GÜVENLİK PLATFORMU

