TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK
ANABİLİM DALI

LİMİTED ŞİRKETLERDE MÜDÜR VE ORTAKLARIN KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

Meryem CEYLAN

Ankara, 2023

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK
ANABİLİM DALI

LİMİTED ŞİRKETLERDE MÜDÜR VE ORTAKLARIN KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı :

Doç Dr. Burçak YILDIZ

Ankara, 2023

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI
TİCARET HUKUKU BİLİM DALI

LİMİTED ŞİRKETLERDE MÜDÜR VE ORTAKLARIN KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Burçak YILDIZ

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı	**İmzası**
1- Doç. Dr. Burçak YILDIZ	
2- Dr. Öğr. Üyesi Gülmisal AKKALE ÇELEBİ	
3- Dr. Öğr. Üyesi Murat GÜREL	
4-	
5-	

Tez Savunması Tarihi: 18.04.2023

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Doç Dr. Burçak YILDIZ danışmanlığında hazırladığım "Limited Şirketlerde Müdür ve Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu (Ankara 2023)" adlı yüksek lisans ☑ doktora/bütünleşik doktora ☐ tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih: 17.05.2023

Adı Soyadı: Meryem CEYLAN

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **i**
KISALTMALAR ..... **vii**
GİRİŞ **1**
I- KURAMSAL ÇERÇEVE VE KONUNUN TAKDİMİ 1
II-KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE İNCELENME YÖNTEMİ 2

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU BORCU KAVRAMI, TÜRLERİ, TARAFLARI

I-KAMU BORCU KAVRAMI 6
1-Genel Olarak 6
2-Kavram 7
3-Unsurları 9
A-Alacaklı Tarafın Devlet, İl Özel İdaresi veya Belediye Olması 9
a-Genel Olarak 9
b-Diğer Kamu İdarelerinin Alacakları 9
B-Alacak Türünün Kanun Kapsamında Sayılanlardan Biri Olması 10
a-Kamu Hukukundan Doğan Alacaklar 10
b-Limited Şirketler Bakımından Değerlendirme 10
c-Özel Hukuktan Doğan Alacaklar 11
4-Özellikleri 11
A-Kamu Hizmetlerine Finansman Sağlama 11
B-Tek Taraflı Olma 12
C-Kamu Gücüne Dayanma 12
5-Kapsamı 13
II-TÜRLERİ 14
1-Genel Olarak 14
2-Asli Kamu Alacakları 14
A-Vergi 15
B-Resim 17

C-Harç 17
D-Vergi Cezaları 18
a-Genel Olarak 18
b-Sorumluluk 20
E-Para Cezaları 21
F-Muhakeme Masrafları 21
3-Fer'i Kamu Alacakları 22
A-Genel Olarak 22
B-İptal Edilen Haksız Çıkma Zammı Uygulaması 22
C-Gecikme Zammı 23
D-Gecikme Faizi 26
E-Tecil Faizi 28
F-Pişmanlık Zammı 30
4- Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Diğer Kamu Alacakları 31
A-Genel Olarak 31
B-Şartları 31
a-Alacaklı Tarafın Devlet, İl Özel İdaresi veya Belediye Olması 32
b-Alacağın Kamu Hizmetinin Uygulanmasından Doğmuş Olması 32
c-Alacağın Sözleşme, Haksız Fiil veya Sebepsiz Zenginleşmeden Kaynaklanmamış Olması 33
5- İlgili Kanunlarda AATUHK'na Atıf Yapılan Alacaklar 34
6-Takip Masrafları 35
III-TARAFLARI 36
1-Kamu Alacaklısı 36
A-Genel Olarak 36
B-Devlet 37
C-İl Özel İdareleri 38
D-Belediyeler 39
2-Kamu Borçlusu 39
A-Genel Olarak 39
B-Kamu Alacağını Ödeme Zorunluluğu Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler 40
C-Kanuni Temsilciler 40
D-Mirasçılar 42
E-Vergi Mükellefleri 43
F-Vergi Sorumlusu 44

G-Kefiller 47
H-Yabancı Kişi ve Kurumların Temsilcileri 47

İKİNCİ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI MÜDÜRÜN SORUMLULUĞU

I-MÜDÜR/MÜDÜRLER KURULU 49
1-Genel Olarak 49
2-Müdür Olabilecekler 50
A-Gerçek Kişiler 50
a-Tam Ehliyetliler 50
i-Genel Olarak 50
ii-Evli Kimseler 50
b-Tam Ehliyetsizler 51
c-Sınırlı Ehliyetsizler 51
d-Sınırlı Ehliyetliler 52
i-Yönetim Danışmanlığı 53
ii-Oy Danışmanlığı 53
e-Sonuç 54
B-Tüzel Kişiler 54
3-Müdürlük Sıfatının Kazanılması 56
A-Genel Olarak 56
B-Kuruluş Aşamasında Şirket Sözleşmesi İle 56
C-Genel Kurul Kararı İle 57
a-Genel Olarak 57
b-Yetersayı 58
4-Müdürlük Sıfatının Kaybedilmesi 58
A-Kendiliğinden Sona Erme 58
B-İstifa ile Sona Erme 59
C-Azil ile Sona Erme 59
II-KANUNİ TEMSİL 60
1-Temsil Kavramı 60
2-Müdür/Müdürler Kurulu'nun Temsil Yetkisi 61

3-Murahhas Üyenin Sorumluluğu 63
III- İLGİLİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME 65
1-AATUHK Mükerrer m. 35 Çerçevesinde Sorumluluk 66
A-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler 66
B-Sorumluluğun Niteliği 70
a-Kusursuz Sorumluluk 70
b- Fer'i Sorumluluk 71
c-Müteselsil Sorumluluk 71
d-Sınırsız Sorumluluk 72
C-Sorumluluğun Kapsamı 73
D-Sorumluluğun Şartları 75
a-Talep Edilebilir Kamu Alacağı Bulunması 75
b-Kamu Alacağının Şirketten Tahsil Edilememesi veya Edilemeyeceğinin Anlaşılması 76
i-Genel Olarak 76
ii-Tüzel Kişiliğin Sona Ermiş Olması Durumu 80
2-VUK m. 10 Çerçevesinde Sorumluluk 82
A-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler 82
B-Sorumluluğun Niteliği 85
a-Kusurlu Sorumluluk 85
b-Fer'i Sorumluluk 87
c-Müteselsil Sorumluluk 87
d-Sınırsız Sorumluluk 88
C-Sorumluluğun Kapsamı 88
D-Sorumluluğun Şartları 90
a-Talep Edilebilir Vergi ve Buna Bağlı Alacak Bulunması 90
b-Vergi ve Buna Bağlı Alacağın Şirketten Tahsil Edilememesi 91
c-Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması 94
i-Genel Olarak 94
ii-Müdürler Arasında Görev Dağılımı Yapılmış Olması Durumu 96
3- SSGSSK m. 88 Çerçevesinde Sorumluluk 100
A-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler 100
B-Sorumluluğun Niteliği 102
a-Kusurlu Sorumluluk 102
b-Doğrudan Sorumluluk 103

c-Müteselsil Sorumluluk 106
d-Sınırsız Sorumluluk 106
C-Sorumluluğun Kapsamı 106
D-Sorumluluğun Şartları 107

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

I-ORTAKLAR 110
1-Genel Olarak 110
2-Kazanılması 110
3-Kaybedilmesi 112
A-Çıkma 112
B-Çıkarılma 112
II-SORUMLULUK ESASLARI 113
1-Sorumluluk Kavramı ve Hukuki Sorumluluk 113
2-Limited Şirketlerde Sorumluluk 114
3-Kamu Borçlarından Sorumluluk 116
III-İLGİLİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME 117
1-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler 118
2-Sorumluluğun Niteliği 119
A-Kusursuz Sorumluluk 119
B-Fer'i Sorumluluk 120
C-Müşterek Sorumluluk 121
D-Sınırlı Sorumluluk 122
3-Sorumluluğun Kapsamı 122
4-Sorumluluğun Şartları 124

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLULUĞUN TESPİTİNDE ÖZEL DURUMLAR VE RÜCU HAKKI

I-DİĞER KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU 126
1-Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu 126
2-Ticari Temsilcinin Sorumluluğu 128
3-Kayyımın Sorumluluğu 129
4-Tüzel Kişi Müdür Adına Toplantılara Katılan Gerçek Kişinin Sorumluluğu 130
II- SORUMLULUĞUN ZAMAN BAKIMINDAN SINIRLARI 132
1-Genel Olarak 132
2-İleri Sürülen Görüşler 134
A-Ticaret Siciline Tescil ve İlan Şartına Dayalı Görüş 134
B-Göreve İlişkin Yetkileri Kullanamama Durumuna Dayalı Görüş 135
C-İstifa veya Azil İşlem Tarihine Dayalı Görüş 137
III-MÜDÜRLER VE ORTAKLAR ARASINDAKİ TAKİP SIRASI 138
IV- RÜCU HAKKI 143
1-Müdürler Bakımından 143
A-Müdürün Şirkete Rücu Hakkı 143
B-Vergi Cezaları Bakımından Rücu 144
C-Görevli Mahkeme ve İspat Sorunu 145
D-Müdürler Arası Rücu 145
2-Ortaklar Bakımından 146
A-Ortağın Şirkete Rücu Hakkı 146
B-Ortaklar Arası Rücu 147
SONUÇ 148
KAYNAKÇA 155
ÖZET 169
ABSTRACT 171

KISALTMALAR

AATUHK	**:**	6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AHBVÜHFD	**:**	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AKDÜHFD	**:**	Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Art.	**:**	Article
aşa.	**:**	Aşağı
AÜHFD	**:**	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY	**:**	2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
BATİDER	**:**	Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi
BERJ	**:**	Business and Economics Research Journal
bkz.	**:**	Bakınız
C.	**:**	Cilt
DEÜHFD	**:**	Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
dn.	**:**	Dipnot
E.	**:**	Esas
eTTK	**:**	6762 sayılı Mülga Türk Ticaret Kanunu
GÜHFD	**:**	Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
GÜİİBFD	**:**	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
HD	**:**	Hukuk Dairesi
HGK	**:**	Hukuk Genel Kurulu
HHFD	**:**	Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi
İKÜHFD	**:**	İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İMD	**:**	İktisat ve Maliye Dergisi
İTÜSBD	**:**	İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi
İÜFD	**:**	İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi

K.	**:**	Karar
KDV	**:**	Katma Değer Vergisi
m.	**:**	Madde
MÇD	**:**	Mali Çözüm Dergisi
MÜİİBD	**:**	Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Dergisi
PPILB	**:**	Public and Private International Law Bulletin
RG	**:**	Resmî Gazete
s.	**:**	Sayfa
S.	**:**	Sayı
SDÜİİBFD	**:**	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
SSGSSK	**:**	5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
SSK	**:**	Mülga 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu
TBB	**:**	Türkiye Barolar Birliği
TBK	**:**	6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
TFMHD	**:**	Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi
TMK	**:**	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TBMM	**:**	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	**:**	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
VDD	**:**	Vergi Dünyası Dergisi
VDDGK	**:**	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	**:**	213 sayılı Vergi Usul Kanunu
yuk.	**:**	Yukarı

GİRİŞ

I- KURAMSAL ÇERÇEVE VE KONUNUN TAKDİMİ

Limited şirketler, ticaret yaşamında en çok kullanılan şirket türü olarak karşımıza çıkmaktadır[1]. Limited şirket, sermaye şirketi olmakla kapsamı içerisinde kişisel unsurlara da yer vermektedir.

TTK m. 124 hükmü uyarınca limited şirketler, ticaret şirketlerinden biri olarak sayılmış olup, TTK m. 125 hükmü ile de ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu ifade edilmiştir. Bu bağlamda kendisini oluşturanlardan ayrı bir kişilik olarak limited şirketlerin de hak ve borçlara sahip olabilmesi mümkündür. Ticari hayatta sıklıkla karşımıza çıkan bu şirket türü bakımından şirket borçları ve tahsili usulü, irdelenmesi gerekli önemli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özel borç ilişkileri kapsamında, limited şirketler de borç ilişkisinin taraflarından biri olarak yer alabilmekte, bunun sonucunda borcun tahsili için öngörülen usul ve kurallara aynen tâbi olmaktadır. Ancak kamusal sistemde hizmetlerin sürekli ve düzenli bir şekilde sağlanması amacı hâkim olup, söz konusu hizmetlerin sağlanmasını finanse eden önemli araçlardan biri olarak kamusal alacaklar (bu kapsamda özellikle de vergiler) karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle kamusal alacakların tahsili hususunda, ticari hayata etki eden hükümlerden farklılaşmaya gidilebilmesi ve adi alacaklara nazaran bazı kolaylıkların öngörülmesi mümkündür. Nitekim çalışmamız kapsamında yer alan limited şirketler bakımından da genel sorumluluk kurallarından farklılaşarak kamu borçları bakımından ayrı bir sorumluluk rejimi öngörülmüş, limited şirket ortakları ve müdürleri, öngörülen bazı şartların sağlanmasıyla kamu borçlarından sorumlu kılınmışlardır.

---

[1] Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu, Tablo 2 Faal Mükellef Sayıları, s. 142. Söz konusu faaliyet raporu uyarınca 2022 yılı için faal mükellefler arasında gerçek kişilerden sonra gelmek üzere 875.227 limited şirket yer almaktadır. (www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.04.2023).

Bu kapsamda tez planımızda limited şirketlerde kamu borçlarından doğan sorumluluğun genel sorumluluk rejiminden farklılaşan yönleri, şirket ortakları ve müdürleri bakımından sorumluluğun kanuni şartları ve yargı kararlarındaki kabuller ışığında ayrı ayrı ele alınacaktır.

II-KONUNUN SINIRLANDIRILMASI VE İNCELENME YÖNTEMİ

Türk hukuk sisteminde sermaye şirketlerinde ortakların sorumluluğu şirkete karşı olup, kural olarak koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır (TTK m. 329/2 ve TTK m. 573/2). Kanuni temsilcilerin ise şirketin adi borçlarından dolayı doğrudan bir sorumluluğu söz konusu değildir.

Limited şirketler, bir sermaye şirketi olarak temelde sınırlı sorumluluk ilkesine dayanmaktadır. Bu anlamda limited şirket ortaklarının asıl borcu, şirkete karşı taahhüt ettikleri sermaye paylarını ödemektir (TTK m. 573/2).

Ancak kamu alacakları açısından genel kurala istisnai nitelikte düzenlemeler yapılmış ve şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları bakımından limited şirket müdür ve ortaklarının şahsi malvarlığına başvurma imkânı getirilmiştir.

Bu kapsamdaki düzenlemeler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) m. 35, Mükerrer m. 35 ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) m. 10 ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunun (SSGSSK) m. 88 hükümlerinde yer almaktadır.

AATUHK'nun limited şirketlerin kamu borçlarını düzenleyen m. 35/1 hükmüne göre "*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.*".

Ayrıca, AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü uyarınca da, *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal*

varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanuni temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.".

VUK m. 10 hükmü uyarınca, *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır."*.

SSGSSK m. 88/20 hükmü uyarınca, *"Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın 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."*.

Söz konusu hükümlerden hareketle, limited şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen kamu borçlarından dolayı şirket ortakları ve kanuni temsilci şahsen sorumludur. TTK m. 623 hükmüne göre yapılan belirlemede şirket yönetimi ve temsili, şirket sözleşmesi ile müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa yahut tüm ortaklara veya üçüncü kişilere verilebilecektir. Bu anlamda AATUHK Mükerrer m. 35'te ifade edilen kanuni temsilci ibaresi, limited şirketler açısından kural olarak müdür sıfatına karşılık gelmektedir. Limited şirket bakımından müdür dışında kanuni temsilci olarak nitelendirilebilecek diğer kimselere de çalışmamız kapsamında kısaca yer verilmiş, ancak sorumluluk esasları temelde müdürler etrafında irdelenmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, ortaklar için geçerli olan sınırlı sorumluluk ilkesinin müdür için geçerli

olmadığıdır. Zira, ortaklar söz konusu amme alacaklarından dolayı yalnızca sermaye payları oranında sorumlu tutulurken (AATUHK m. 35), müdürün sorumluluğu borcun tamamı kadardır (AATUHK Mükerrer m. 35).

Aynı konuda birden fazla düzenleme bulunmakta; üstelik koşulları açısından düzenlemeler arasında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. AATUHK'nun konu ile ilgili getirilen özel düzenlemeler öncesinde yürürlüğe girmiş olduğu dikkate alındığında, tek başına yürürlükte bulunduğu dönem bakımından vergi ve diğer tüm kamu alacaklarının tahsilinde AATUHK'nın uygulama alanı bulduğunu söylemek mümkündür. Halihazırda mevzuatımızda yer alan ayrı hükümler ise farklı uygulama alanları oluşturmaktadır. Esasen kamu alacağı kavramı içerisinde değerlendirilebilecek vergi alacakları ve sosyal güvenlik prim alacakları için özel kanunlarında ayrı hükümler öngörülmüş bulunmaktadır. AATUHK m. 35 ve Mükerrer m. 35 hükmünde yer alan düzenleme VUK m. 10 hükmüne göre daha kapsamlı olup tüm kamu alacakları açısından uygulanmakta ve kusursuz sorumluluk esasına dayanmaktadır. VUK m. 10 hükmü ise daha dar bir kapsamla sınırlı olup vergi ile buna bağlı alacaklar için uygulanmakta ve kusur sorumluluğu esasına dayanmaktadır. Bu nedenle uygulanacak hükmün tayini, sorumluluk değerlendirmesi ve şartları açısından önem taşıyacaktır.

Yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde hazırlanacak olan çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Çalışmamızın birinci bölümünde kamu alacağı kavramı; kapsamı, türleri, kamu alacaklısı ve borçluları bakımından hukuki kapsam itibariyle AATUHK ve VUK çerçevesinde ele alınacaktır.

Çalışmamızın ikinci bölümünde, kamu borçlarından dolayı müdürün sorumluluğu; öncelikle müdür ve kanuni temsil kavramlarının ele alınması ile başlanarak ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde sorumluluk için gerekli koşullar, sorumlu kişiler, sorumluluğun hukuki niteliği AATUHK m. 35, Mükerrer m. 35, VUK m. 10 ve SSGSSK m. 88 hükümleri çerçevesinde ayrıntılı ve karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde kamu borçlarından dolayı ortakların sorumluluğu; öncelikle ortak kavramının ele alınması ile başlanarak sorumluluk esasının genel çerçevesi ile ilgili mevzuat hükümleri özelinde limited şirket ortağının kamu borçlarından sorumluluğu için gerekli koşullar, sorumluluğun kapsamı, hukuki niteliği AATUHK m. 35 çerçevesinde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Çalışmamızın dördüncü ve son bölümünde ise sorumluluğun tespitinde özel durumlar ele alınmaktadır. Bu kapsamda limited şirketlerde müdür dışında kalan diğer kanuni temsilcilerin sorumluluğu yönünden irdeleme yapılarak, akabinde sorumluluğun zaman bakımından sınırları ele alınacaktır. Bu bölümde ayrıca kanuni temsilciler ve ortaklar bakımından ayrı ayrı öngörülen düzenlemeler karşısında, sorumlular arasında herhangi bir başvuru sırası olup olmadığına ilişkin değerlendirmelere yer verilecek, ardından kamu borcunu rücu imkânı ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU BORCU KAVRAMI, TÜRLERİ, TARAFLARI

I-KAMU BORCU KAVRAMI

1-Genel Olarak

Limited şirket, kendisini oluşturanlardan bağımsız, tüzel kişiliği haiz bir kişi olarak hak ve borçlara sahiptir (TTK m. 125). Bu noktada kendisi adına haklara sahip olabileceği gibi, borçlarından da esasen kendisi sorumlu olmaktadır. Kamu borçları bakımından şirket adına sorumluluk söz konusu olmakla birlikte, söz konusu borçların tahsili hususunun önemine binaen genel hükümlerden ayrılan birtakım farklılaşmalara gidilmiştir[2]. Bu bağlamda limited şirketin kamu borçları bakımından şirket tüzel kişiliğinin yanı sıra şartlarının varlığı hâlinde ortak ve kanuni temsilcilerin sorumluluğuna da gidilebilmektedir.

Bu çerçevede sorumluluğun kapsamını belirleyebilmek adına öncelikle kamu borcu kavramının irdelenmesi gerekmektedir.

[2] **Can,** Mustafa Erdem: *"Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu"*, AKDÜHFD, 2017, C. 7, S. 1, s. 64.

2-Kavram

Günümüzde kamu alacağı olarak kullanılmakta olan kavram, eski dilde *"amme alacağı"* olarak karşılık bulmaktadır. Kamu alacağı, devletin ve diğer idarelerin, özellikle kamusal hizmetlerin devam ve sürekliliğini sağlamak amacıyla finansman olarak tahsil ettiği, kamusal ilişkiden kaynaklanan alacaklardır[3]. Söz konusu amaç kamu alacaklarının tahsilinde önem arz etmekte ise de, kamu alacakları arasında yer alan vergi ve para cezaları bakımından doğrudan amaç olarak yer almamaktadır. Cezalar bakımından öncelikle mevzuata aykırı davranış nedeniyle yaptırım olma amacı ön plana çıkmaktadır.

Kamu alacağının adi alacaklardan farklılaşan yönleri ise esas itibariyle kamu alacağının kişilerin iradesine bağlı olmaksızın zora dayalı tahsil imkânının bulunması ile tahsil usulünde icra daireleri aracılığına ihtiyaç bulunmamasıdır[4]. İcra İflas Kanunu[5] bakımından alacakların tahsili zora dayanmakta ise de, söz konusu durumda alacaklının öncelikle icra dairesine başvuru yapması gerekmekte, kamu alacaklarının tahsilinde ise alacaklı kamu idaresinin icra dairesini aracı kılmaksızın resen kendisinin takip yapabilmesi mümkün olmaktadır. Kamu alacaklarının tahsilinin kolaylaştırılması bu şekilde oluşturulacak finansman ile hizmetlerin sürekliliğinin sağlanmasına etki edeceğinden, kamu alacaklarının takip ve tahsili hususu güvence altına alınarak[6], adi

[3] **Onar,** Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 3, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1960, s. 1647-1648; **Karakoç,** Yusuf: Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınevi, Ankara 2000, s. 25; **Akmansu,** Mehmet: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Şerh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954, s. 50.

[4] **Özer,** İlhan: Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 1979, s. 17-18; **Koban,** Cansu: *"Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu",* Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013, s. 75 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 17.10.2022).

[5] RG. 19.06.1932, S. 2128.

[6] **Onar,** s. 1648.

alacaklardan farklı olarak özel düzenlemeler getirilmiştir[7]. Zira kamu alacaklarının tahsili, özel alacakların tahsilinde sağlanacak kişisel faydaya kıyasla kamu hizmetlerinin yürütülmesine sağlayacağı katkı dolayısıyla önem arz etmektedir.

Kamu alacağı[8], devlet ve diğer idarelerin talebi bakımından alacak olarak değerlendirilmekle birlikte, söz konusu talebi yerine getirmekle yükümlü kişiler bakımından ise kamu borcunu ifade etmektedir[9]. Bu nedenle her iki kavram birbiri ile aynı anlama gelecek şekilde kullanılacaktır.

AATUHK'da kamu alacağının doğrudan bir tanımı yapılmamış, bunun yerine kamu alacağı kavramının kapsamına giren ögeler sayılmıştır. AATUHK m. 3 hükmü uyarınca, *"Kanundaki terimler: Bu kanundaki amme alacağı terimi: 1 inci ve 2 nci maddeler şümulüne giren alacakları ... ifade eder"* denilmek suretiyle kamu alacağının kapsamı tayin edilmiştir. AATUHK m. 1 hükmü uyarınca ilk olarak devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, muhakeme masrafları, vergi cezası ve para cezaları asli kamu alacakları olarak sayılmıştır. İkinci sırada gecikme zammı ve gecikme faizi gibi fer'i kamu alacaklarına yer verilmiş, sonrasında ilk cümlede sayılan kamu idarelerinin sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğanlar dışında kalan alacakları ve takip masrafları da kamu alacakları arasında sayılmıştır. Ayrıca m. 2 hükmü uyarınca, *"Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur."* denilmek suretiyle de AATUHK uygulama kapsamına giren alacak türlerine yer verilmiştir.

---

[7] **Karakoç,** Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 165; **Öncel,** Mualla/**Kumrulu,** Ahmet/**Çağan,** Nami/**Göker,** Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara 2022, s. 173.

[8] Kamu alacağı kavramı ilk kez 6183 sayılı AATUHK ile düzenlenmiştir. Bu konudaki açıklamalar için bkz. **Akmansu,** s. 50; **Gerçek,** Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015, s. 2; **Yaralı,** Levent: Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 116.

[9] **Yaralı,** s. 116.

3-Unsurları

A-Alacaklı Tarafın Devlet, İl Özel İdaresi veya Belediye Olması

a-Genel Olarak

Kamu alacağı değerlendirmesinde borç ilişkisinin tarafları önem arz etmektedir. Bu bakımdan öncelikle alacaklı tarafta yer alanın devlet, il özel idaresi veya belediyeler olması gerekmektedir.

b-Diğer Kamu İdarelerinin Alacakları

Devlet, il özel idaresi veya belediyeler dışında kalan idarelerin alacakları bakımından kural olarak AATUHK hükümleri uygulanamayacaktır[10]. Dolayısıyla kamu idareleri için sahip olunan tüm alacakları kamu alacağı şeklinde nitelendirmek doğru olmayacaktır. Ancak devlet, il özel idaresi veya belediyeler dışında kalan idarelerin alacakları bakımından da kendi özel kanunlarında AATUHK'na atıf yapılabilmesi mümkündür. İstisnai olarak sayılan idareler dışında kalan kurum ve kuruluş alacaklarının ilgili kanununda AATUHK hükümlerine göre tahsil olunacağı hüküm altına alınmış ise söz konusu alacaklar kamu alacağı hükümlerine göre tahsil olunur[11].

İlgili şartın konumuz açısından değerlendirilmesinde, limited şirket müdür veya ortaklarının kamu borcundan sorumluluğu hususu gündeme geldiği durumda, kamu alacaklısı tarafında yer alan kimsenin devlet, il özel idaresi veya belediyeler olması veya diğer kamu tüzel kişileri bakımından ilgili alacağın tahsilinde AATUHK hükümlerine atıf yapılmış olması gerektiği ifade olunabilir.

---

[10] **Karakoç,** Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 29; **Özkan,** Gonca: *"Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu"*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019, s. 5 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 17.10.2022).

[11] **Candan,** Turgut: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007, s. 8.

B-Alacak Türünün Kanun Kapsamında Sayılanlardan Biri Olması

a-Kamu Hukukundan Doğan Alacaklar

Kamu alacağı değerlendirmesinde borç ilişkisinde alacaklı tarafın devlet, il özel idaresi veya belediye olmasının yanı sıra, borç ilişkisine konu alacağın mahiyeti de önem arz etmektedir. Bu bakımdan ikinci şart olarak alacağın, AATUHK m. 1 hükmünde sayılan alacak türlerinden biri olması veya devlet, il özel idaresi ve belediyelerin özel hukuk ilişkileri (sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme) dışında, kamu hizmetlerinin yürütülmesinden kaynaklanan alacaklarından biri olması gerekmektedir. Söz konusu şartın varlığı ile alacağın, kamu hukukundan doğması gerektiğinin vurgulandığı ifade olunabilir[12].

AATUHK m. 1'de sayılan kamu alacakları arasında vergi, resim, harç, muhakeme masrafları, gecikme zammı, gecikme faizi, takip masrafları gibi birçok kalem belirlenmiş durumdadır. Bunlar içinde kamu alacaklarının kapsamının büyük bir çoğunluğunu vergi alacağı oluşturmakta ise de, kamu alacağı vergi alacağını da içine alan çok daha geniş bir kavramı ifade etmektedir[13].

b-Limited Şirketler Bakımından Değerlendirme

Limited şirketlerde müdür ve ortakların sorumluluğunun kapsamı da bu şart uyarınca tayin edilecektir. Zira müdür veya ortağın sorumluluğu hususunda kamu idareleri lehine öngörülen ayrıcalıklı hükümler, adi alacaklara değil, kamu alacaklarına münhasır olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda borç ilişkisine konu alacağın, AATUHK kapsamına giren kamu alacaklarından biri olması gerekmektedir.

---

[12] **Kızılot,** Şükrü/**Şenyüz,** Doğan/**Taş,** Metin/**Dönmez,** Recai: Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008, s. 269.

[13] **Yaralı,** s. 116.

c-Özel Hukuktan Doğan Alacaklar

Kamu idarelerinin kamu hukukundan doğan alacakları olabilmekle birlikte, idarelerin giriştiği özel hukuk ilişkilerinden doğan özel hukuk alacakları da söz konusu olabilmektedir[14]. Bu tür alacaklar idarelerin kamu gücünü kullanması sonucunda değil, genellikle işletme faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıktığından kamu alacaklarına tanınan ayrıcalıkların burada kullanılması mümkün değildir[15]. Bu nedenle devlet, il özel idaresi ve belediyelerin özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklarının tahsili hususunda AATUHK hükümleri uygulanmaz[16].

4-Özellikleri

A-Kamu Hizmetlerine Finansman Sağlama

Kamu alacakları, kamu hizmetlerinin büyük ölçüde finansmanını sağlamak suretiyle[17] hizmetlerin kurulması, yürütülmesi ve sürdürülebilir olmasında önemli rol oynamaktadır[18]. Bu nedenle kamu alacaklarının takip ve tahsil usulleri, diğer adi alacaklara nazaran ayrıcalıklı şekilde düzenlenmiştir[19]. Bu farklılığın nedeni esasen kamu hukuku ve özel hukukunun farklı statülere tâbi olmasından ileri gelmektedir[20].

---

[14] **Onar,** s. 1648.

[15] **Kumrulu,** Ahmet: *"Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım"*, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1981, s. 653-654; **Gerçek,** s. 8.

[16] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 74; **Budak,** Tamer/**Benk,** Serkan: *"Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme"* BERJ, C. 2, S. 2, s. 71; Danıştay 6. Dairesi, 24.05.2022, E. 2020/9761, K. 2022/6055 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"6183 Sayılı Kanun'un 1. maddesi kapsamında yer alan amme alacaklarının takip ve tahsili için 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre ödeme emri düzenlenebilecek olup, özel hukuk hükümlerine tabi alacakların ise genel hükümlere göre adli yargıda açılacak alacak davası veya icra takibi yoluyla takip ve tahsili sağlanabilecektir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 21.10.2022).

[17] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 165; **Gerçek,** s. 17; **Özkan,** s. 3.

[18] **Onar,** s. 1649.

[19] **Çelik,** Binnur: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018, s. 35-36; **Gerçek,** s. 18; **Onar,** s. 1648.

[20] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 33.

AATUHK'un çıkarılmasının, kamu alacaklarına bahsi geçen şekilde bir ayrıcalık tanınması yönünde yapılan bir yeğleme sonucu gerçekleştiği ifade olunabilir[21].

B-Tek Taraflı Olma

Kamu idarelerinin kamusal veya özel alanda giriştiği işlemlerin sonucu olarak iki tür geliri söz konusu olabilmektedir. Kamu alacağı, özel borç ilişkilerinden farklı olarak tarafların ortak irade beyanına dayanmamakta; alacağın oluşumu, idarenin tek taraflı iradesi ile gerçekleşmektedir[22].

Kamu alacağının doğduğu borç ilişkisinin kamu alacaklısı tarafı, AATUHK kapsamında sayılan sınırlı idarelerden oluşmakta iken, kamu borçlusu bu idarelerle işleme giren tüzel veya gerçek kişilerden oluşabilmektedir (AATUHK m. 3).

C-Kamu Gücüne Dayanma

Kamu alacağının takip ve tahsili kamu gücüne dayanmaktadır[23]. Bu anlamda borçlunun iradesi ya da hakimin kararına ihtiyaç bulunmaksızın kamu idaresi işlemleri gerçekleştirir[24]. Kamu idaresi, özel hukuktan kaynaklanan alacakları için ise 2004 sayılı

[21] **Akkaya,** Mustafa: *"Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, s. 341.

[22] **Ayaz,** Eslem: Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015, s. 33; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 34; **Yaralı,** s. 118; **Özkan,** s. 10.

[23] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 174; **Gerçek,** s. 2.

[24] **Candan,** Amme Alacakları, s. 20; **Yaralı,** s. 118.

İİK hükümleri uyarınca hareket eder[25]. Ancak idarenin kamu alacaklarının tahsili bakımından seçimlik bir yol olarak İİK hükümlerine başvurması da mümkündür[26].

Kamu alacağının iflas hükümlerine göre tahsilinin istenildiği durumlarda ise, İİK hükümleri uygulama alanı bulur (AATUHK m. 100).

5-Kapsamı

Kamu alacakları kapsamı AATUHK'da belirlenmekle birlikte madde hükmünde sayılan alacakların sınırlı sayıda olup olmadığı hususu tartışmalıdır. Öğretide bir görüşe göre madde hükmünde sayılan alacaklar sınırlı sayıda öngörülmüş olup, genişletilemez[27]. Madde hükmünde *"...gibi"* şeklinde yapılan değerlendirme de kamu alacağı kapsamını genişletme amacı taşıyan bir kavram olmayıp, cümle dizilimi nedeniyle yer verilen bir ifadedir[28]. Öğretideki diğer görüş ise, sayımın sınırlı olmadığını *"...gibi"* ifadesinden de anlaşılacağı şekilde örnekleme yoluna gidilerek kapsamın belirsiz tutulduğunu ifade

[25] **Ayaz,** s. 33; **Yaralı,** s. 119; **Özkan,** s. 5; **Gülseven,** Mustafa: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999, s. 19-20. Yargıtay 10. HD, 24.06.2022, E. 2020/1726, K. 2022/9812 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri, üçüncü kişilerden olan alacaklarını "kamu gücü"nün yardımını kullanarak tahsil edebilirler. Söz konusu kamu gücünün yardım ve kullanımına ilişkin usul ve esaslar 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmiştir. Şüphesiz Devlet de özel hukuk kişisi olarak davrandığında, anılan kanun hükümlerinden yararlanarak alacağını tahsil edecektir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 25.10.2022).

[26] **Yaralı,** s. 119; Yargıtay HGK, 16.09.2015, E. 2015/4-791, K. 2015/1756 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun "Hukuku amme borçları" başlıklı 47. maddesinde, para cezasıyla diğer hukuku amme borçlarının takibi hakkındaki kanunlar hükmünün mahfuz olduğu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinde, "Devlete, vilayet 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 amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur" denilse de bu hükümler seçimlik hakkı bulunan davacının genel hükümler uyarınca takip ve dava yoluna başvurmasına engel değildir. Bu nedenle davacının genel hükümler çerçevesinde takip ve dava yoluna başvurmasında hukuki yararı bulunduğunun kabul edilmesi gereklidir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 25.10.2022).

[27] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 7; **Karakoç,** Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 33.

[28] **Akmansu,** s. 47-48; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 7.

etmektedir[29]. Kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin finansmanı sağlama noktasında önemli rol üstlenmesi ve önemine binaen sınırlarının belirsiz bırakılmak istendiği yönündeki ikinci görüşe katılmaktayız.

II-TÜRLERİ

1-Genel Olarak

Kamu alacağı kavramı tanımında AATUHK m. 3 hükmü uyarınca m. 1 ve m. 2 hükümlerine atıf yapılmıştır. Bu şekilde kamu alacakları hükümlerinin uygulama alanı, öncelikle AATUHK'da sayılanlar ve sonrasında ilgili kanunlarında AATUHK ve Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsili öngörülen alacaklar olarak belirlenmiştir.

İncelememiz çerçevesinde, AATUHK kapsamında kamu alacakları; asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları, kamu hizmeti uygulamasından doğan diğer kamu alacakları ve takip masrafları olmak üzere dört gruba ayrılarak değerlendirilecektir.

2-Asli Kamu Alacakları

Asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile bunlara ilişkin muhakeme alacaklarını kapsamaktadır[30]. Bunlardan bir kısmı, kamu hizmetinin gereklerine dayanmakta iken, bir kısmı kamu gücüne dayanmaktadır[31].

[29] **Gerçek,** s. 5; **Özkan,** s. 9; **Yaralı,** s. 124.

[30] **Yaralı,** s. 125.

[31] **Onar,** s. 1650; **Yaralı,** s. 125; **Özkan,** s. 10; **Koban,** s. 78; **Yurteri,** İsmet: *"Anonim ve Limited Şirket Yöneticilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu",* Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale 2019, s. 7 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 25.10.2022).

A-Vergi

Vergi, kamusal ihtiyaçlar ve giderlerin karşılanması, hizmetlerin finansmanının sağlanması amacıyla kamu gücüne dayalı zor kullanılmak suretiyle karşılıksız şekilde özel alandan kamu alanına parasal tutarların aktarılmasını ifade etmektedir[32].

Kamu alacakları arasında en geniş yer kaplayan tür, vergi alacağı olup[33], kamu giderlerini karşılama, kanuna dayanma ve kamu gücüne dayalı zora dayanma özelliklerini temel almaktadır[34].

Diğer kamu alacaklarından farklı olarak vergi alacağı, herhangi bir karşılığa dayanmamaktadır[35]. Vergi belli bir kamu hizmetine yönelik olarak alınmamakta, dolayısıyla herhangi bir hizmetin doğrudan karşılığı yerine geçmemektedir. Bu yönüyle harç veya resim gibi kamu alacaklarından farklılaşmaktadır[36]. Bir karşılığa dayanmaması nedeniyle vergi alacağı bireyler bakımından kamusal hizmetlerden yararlanma şekline ve miktarına göre değiştirilemez[37].

---

[32] **Erginay,** Akif: Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2003, s. 18-19; **Gerek,** Şahnaz/**Aydın,** Ali Rıza: Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 25-26; **Erdem,** Metin/**Şenyüz,** Doğan/**Tatlıoğlu,** İsmail: Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2006, s. 64-65; **Kaneti,** Selim/**Ekmekci,** Esra/**Güneş,** Gülsen/**Kaşıkçı,** Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 4; **Kaneti,** Selim: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul 1989, s. 4; **Saban,** Nihal: Vergi Hukuku, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2014, s. 6; **Uluatam,** Özhan/**Methibay,** Yaşar: Vergi Hukuku, 4. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2000, s. 7; **Aksoy,** Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul 2010, s. 4-5; **Barlass,** İrfan: Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006, s. 34.

[33] Gelir İdaresi Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu, Tablo 8 1923-2022 Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (TL), s. 156. Söz konusu faaliyet raporu uyarınca 2022 yılı için vergi gelirleri, genel bütçe gelirleri arasında %87,04'lük bir orana sahip bulunmaktadır. (www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.04.2023).

[34] **Yaralı,** s. 126.

[35] **Akdoğan,** Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2020, s. 107-108.

[36] **Mutluer,** M. Kamil/**Öner,** Erdoğan/**Kesik,** Ahmet: Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013, s. 184; **Özkan,** s. 26.

[37] **Mutluer,** M. Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 10; **Yaralı,** s. 126.

Vergiye ilişkin temel düzenleme Anayasa[38]'nın *"Siyasal Haklar ve Ödevler"* bölümünde *"Vergi Ödevi"* başlığı altında m. 73 hükmünde yer almaktadır. Buna göre *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."* Madde başlığı her ne kadar *"Vergi Ödevi"* olarak düzenlenmiş olsa da madde içeriğinde de yer verildiği şekilde resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin de aynı anayasal ilkelere tâbi olacağı açıktır[39].

Çalışma konumuz kapsamında limited şirketler bakımından konuya yaklaşıldığında, şirketin vergi borçlarının ödenmemiş durumunda vergi idareleri, ödenmeyen vergi alacaklarının tahsilini teminen limited şirket müdür veya ortağının sorumluluğuna başvurabilmektedir. Ancak limited şirketin vergi borcuna yönelik kanuni temsilci olarak müdür veya ortakların takibinde kanuni şartların sağlanması gerekmektedir. Bu kapsamda özel düzenleme VUK m. 10 hükmünde yer aldığından öncelikle bu hüküm çerçevesinde müdür ve ortakların sorumluluğunun tayin edilmesi gerekmektedir. Söz konusu madde düzenlemesi ve sorumluluk şartları aşağıda *"VUK m. 10 Hükmü Çerçevesinde Sorumluluk"* başlığı altında ayrıntılı olarak ele alınmıştır[40].

[38] RG. 09.11.1982, S. 17863 (Mükerrer).

[39] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 12.

[40] Bkz. aşa. s. 82.

B-Resim

Kelime kökeni itibariyle Arapça'dan dilimize girmiş olan *"resim"* kavramı, *"açık gösterge, kesin sonuç, harç, vergi"* gibi anlamları bünyesinde barındırmaktadır[41]. *"Resim"* kavramı, Osmanlı maliyesinde *"vergi"* kelimesi yerine de kullanılmıştır[42].

Resim, kamusal güce dayanılarak, kamusal hizmetlere finansman sağlamak amacıyla kamu idarelerinin belirli bir hizmetin veya işin görülmesine verdikleri izin karşılığında aldığı parayı ifade etmektedir[43].

Resim de vergiye benzer şekilde zorunlu olma niteliğini taşımakla birlikte, vergiden farklı olarak karşılığı olma prensibine tâbidir[44]. Dolayısıyla özel olarak işlemi yapan şahıs hakkında, yapılan işlem nedeniyle doğmaktadır.

C-Harç

Harç, kamusal güce dayanılarak, kamusal hizmetlere finansman sağlamak amacıyla kamu idareleri tarafından belirli hizmetleri sunmasının karşılığı olarak bu hizmetten yararlananlardan alınan parayı ifade etmektedir[45]. Harç, vergiden farklı olarak bir karşılığa dayanmaktadır[46]. Zira tanımdan da anlaşılacağı üzere harç, doğrudan, kamu idaresinden hizmet alan kişinin bunun karşılığında ödediği tutarı ifade etmektedir.

---

[41] Türk Dil Kurumu Online Büyük Türkçe Sözlük (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.04.2023).

[42] **Yılmaz,** Güneş: *"Vergi, Resim, Harç Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında 'Resmin' Günümüzdeki Varlık Sorunu"* MÜİİBD, C. 40, S. 2, s. 377.

[43] **Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s**. 66; **Uluatam/Methibay,** s. 8-9; **Mutluer/Öner/Kesik,** s. 185; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 7; **Yaralı,** s. 128.

[44] **Uluatam/Methibay,** s. 8; **Mutluer/Öner/Kesik,** s. 185.

[45] **Uluatam/Methibay,** s. 8; **Mutluer/Öner/Kesik,** s. 184; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 6; **Yaralı,** s. 128; **Yılmaz,** s. 385.

[46] **Nadaroğlu,** Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 195; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 6.

Harç, resim ile benzer anlamlara gelecek şekilde kullanılmakta ise de, harç kişilerin kamu eliyle özel bir yarar sağlamasını, resim ise kamu kurumlarının gördüğü hizmet karşılığında aldığı tutarları ifade etmektedir[47].

Ayrıca harç, vergiden farklı olarak tam bir zorunluluk esasına dayanmamaktadır. Zira hizmetten yararlanmak isteyen kimse bakımından harcın ödenmesi zorunluluk arz etmekle birlikte, harcı ödemek istemeyen kimse hizmeti almayarak bu durumdan kurtulabilmektedir[48]. Ancak vergi doğrudan bir hizmete karşılık ödenen bir tutar olmadığından, belirli bir hizmetten vazgeçmek suretiyle vergiden kaçınılamaz.

Devlet tarafından alınacak harçlar esas itibariyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda[49] düzenlenmiştir.

D-Vergi Cezaları

a-Genel Olarak

Vergi cezaları, VUK ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu[50] çerçevesinde vergiye ilişkin maddi ve şeklî yükümlülüklerin ihlal edilmesine bağlanan cezalardır.

---

[47] AYM, 31.03.1987, E. 1986/20, K. 1987/9 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Alınan Paranın Harç veya Resim Olarak Nitelendirilip Nitelendirilemeyeceği Sorunu: 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde harcın tanımı "fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumlan ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir." biçiminde yapılmıştır. Buna göre, bir hizmetin harç konusu olabilmesi için; kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir. Resim ise, devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirlerdir. Bu tanımlamalar da dikkate alındığında bir hizmet veya mal karşılığı olmadan yeraltı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak kamu veya özel kişilerce su elde edilmesi karşılığında belediyeler tarafından "ücret" adı altında alınan paranın bir hizmetin, malın veya herhangi bir giderin karşılığını teşkil etmemesi nedeniyle hukuki niteliği bakımından "Harç" veya "Resim" olarak nitelendirilmesi de mümkün değildir."* (normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 25.10.2022).

[48] **Nadaroğlu,** s. 195; **Ayaz,** s. 37.

[49] RG. 17.07.1964, S. 11756.

[50] RG. 04.11.1999, S. 23866.

Vergi cezaları, VUK'nun *"Ceza Hükümleri"* başlığını taşıyan dördüncü kitabının ikinci kısmında düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu kısımdaki vergi cezaları türlerine bakıldığında vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve *"suçlar ve cezaları"* başlığı altında düzenlenen diğer suçlar karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu düzenlemeler dikkate alındığında vergi cezalarının idari veya adli cezalar olarak ikiye ayrıldığını söylemek mümkündür[51].

VUK m. 331 ve devamında düzenlenen vergi ziyaı cezası, genel ve özel usulsüzlük cezaları ile Gümrük Kanunu m. 231 ve devamında düzenlenen vergi aslına bağlı olarak kesilen para cezaları ile usulsüzlük cezaları, asli kamu alacaklarıdır[52]. Vergi cezalarının bağlandığı vergi suçları, devletin kamusal hizmetlere büyük ölçüde finansman olarak kullandığı vergilerin tahsiline engel olabilecek davranışları engellemeye yönelik olarak öngörülmüşlerdir[53].

Vergi cezaları, vergiler gibi tahsili sonrası kamu giderleri için kullanılmakta ise de, söz konusu cezaların tahsil amacı doğrudan kamu harcamalarını finanse etmeye yönelik değildir. Vergi cezalarının öngörülmesindeki temel sebep, ilgili kişilerce vergi kanunlarına uygun davranılmasını sağlamaktır[54].

Limited şirketlerin vergi borçları ile ilgili olarak kimi durumlarda vergi cezaları da gündeme gelebilmektedir. Uygulamada örneğin limited şirket hakkında sahte faturaların KDV indirimine esas tutulması durumlarında Vergi Dairesi Müdürlüğü

---

[51] AYM, 31.03.1987, E. 1986/20, K. 1987/9 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Vergi hukukunda, vergi suçları ve cezaları; mali ve idari suç ve cezalar, ceza hukuku alanında ve anlamındaki suç ve cezalar olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Malî ve idari nitelikteki suç ve cezalarda eylem ve yaptırım, idari yöntemlerle saptanmaktadır. Vergi idaresince suç olarak saptanan fiiller için yargı kararına gerek olmadan, vergi idarelerince ceza verilmektedir. Bu tür suçların yaptırımı, mali ve idaridir."* (normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 25.10.2022). Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. **Koban,** s. 167.

[52] **Yaralı,** s. 132.

[53] **Koban,** s. 167; **Yaralı,** s. 131.

[54] **Akdoğan,** s. 112-113; **Ayaz,** s. 37; **Uluatam/Methibay,** s. 9.

tarafından yapılan incelemede resen vergi tarhı ve bir kat vergi ziyaı cezası ile usulsüzlük cezaları kesilebilmektedir. Söz konusu vergilerle birlikte vergi ziyaı ve usulsüzlük cezalarının da şirketten tahsil edilemediği durumlarda müdür veya ortağın sorumluluğuna başvurulmaktadır. İlgili durumlar bakımından kamu alacağı türlerinden biri olarak vergi cezaları, limited şirketlerde müdür ve ortakların sorumluluğu kapsamında yer almaktadır.

b-Sorumluluk

Kanuni temsilcilerin cezai sorumluluklarına ilişkin bir düzenleme, VUK m. 333 hükmünde yer almaktadır. Hükme göre, "*Tüzel kişilerin sorumluluğu:*

Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Bu Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359 ve 360 ıncı maddelerde öngörülen cezalar bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur."

Kanun hükmünden anlaşıldığı şekilde, kanuna aykırı fiiller nedeniyle vergi cezası kesilecek hâllerde öncelikle tüzel kişi şirkete başvurulmaktadır. Ancak, maddenin ikinci fıkra hükmü uyarınca, şirketin kanuni temsilcileri bakımından VUK m. 10 hükmü vergi cezaları için de uygulama alanı bulacaktır. Bu bağlamda, kanuni temsilcinin vergi borcundan kaynaklanan sorumluluğu, vergi cezaları için de aynı esaslara bağlanmıştır[55].

Söz konusu kabulden hareketle VUK m. 10 hükmüne dayanan sorumluluk şartları burada uygulama alanı bulacaktır. Bu kapsamda kanuni temsilciye başvuru için, vergi cezalarının şirketten tahsil edilememesi ve şirket adına vergi cezası kesilmesine neden

[55] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 115.

olan durumun kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesinden kaynaklanması gerekmektedir[56].

E-Para Cezaları

Para cezaları, 213 Sayılı VUK ile Gümrük Kanunu uyarınca kesilen vergi cezaları ile 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu[57] ile 5275 sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfaz Kanunu'nda[58] tahsil şekli öngörülen para cezaları dışındaki[59] yargı mercileri veya idare tarafından kesilen idari para cezalarını ifade etmektedir[60].

F-Muhakeme Masrafları

Asli kamu alacaklarından biri de ceza soruşturma ve takipleri nedeniyle oluşan giderlerdir[61]. Söz konusu giderler, kamu alacakları içerisinde dördüncü grup olarak yer verdiğimiz, AATUHK m. 1 hükmünde düzenlenen asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları ve kamu hizmeti uygulamasından doğan diğer alacakların takip ve tahsili için yapılan masraflardan farklılık arz etmektedir. Takip giderleri, ceza muhakemesi evrelerinde oluşan masraflar arasında bulunmayıp, kamu alacak türlerinin takip ve tahsili yolunda yapılan giderleri ifade etmekte ve ayrı bir kamu alacak türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhakeme masrafları ise asli kamu alacakları arasında yer alan bir kalem olarak ceza yargılamasının yürütülmesinde ortaya çıkan giderleri ifade etmekte ve yine AATUHK hükümlerine göre tahsil olunmaktadır.

---

[56] **Barlass,** s. 105-106.

[57] RG. 12.10.2004, S. 25611.

[58] RG. 29.12.2004, S. 25685.

[59] AATUK m. 1/2: *"Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur".*

[60] **Yaralı,** s. 134.

[61] **Ayaz,** s. 38; **Yaralı,** s. 130.

3-Fer'i Kamu Alacakları

A-Genel Olarak

Fer'i kamu alacakları, asli kamu alacaklarının zamanında veya hiç ödenmemesi sonucuna yönelik olarak öngörülen alacaklardır[62]. Söz konusu alacaklar, zamanında veya hiç ödenmeyen asli kamu alacakları dolayısıyla uğranılan zararı giderme amacına hizmet etmektedir[63].

Asli ve fer'i kamu alacakları birbiriyle aynı takip ve tahsil usulüne tâbidir[64]. Zira aralarında yakın ilişki bulunan alacakların farklı usullerle takibi, sakıncalar yaratabilmektedir[65].

Fer'i kamu alacakları, gecikme zammı (AATUHK m. 51), gecikme faizi (AATUHK m. 112), tecil faizi (AATUHK m. 48/1), pişmanlık zammı (AATUHK m. 371) alacaklarını kapsamaktadır.

B-İptal Edilen Haksız Çıkma Zammı Uygulaması

Fer'i kamu alacakları arasında *"haksız çıkma zammı"* da sayılmaktaydı. AATUHK m. 58/1 hükmü uyarınca kendisine ödeme emri tebliğ olunan kimse böyle bir borcu bulunmadığı, kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı iddiasıyla dava açabilir. Söz konusu dava sonucunda kısmen veya tamamen haksız çıkması durumunda AATUHK m. 58/5 hükmü ile reddedilen miktar üzerinden %10 zamla kamu alacağının tahsil edileceği hüküm altına alınmıştı. Söz konusu zam, literatürde *"haksız çıkma zammı"* olarak değerlendirilmekteydi[66]. Bu bağlamda haksız çıkma zammı ile, dava açmakta

[62] **Sayın Önal,** Buket: Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara 2008, s. 144; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 6; **Yaralı,** s. 135.

[63] **Ayaz,** s. 39; **Yaralı,** s. 135.

[64] **Gerçek,** s. 7.

[65] **Onar,** s. 1650.

[66] **Yaralı,** s. 140.

haklılığı bulunmadığı halde dava açarak borcun tahsilinin gecikmesine neden olan kötü niyetli kişilerin bu davranışlarında caydırıcı rol oynama amacı bulunduğu ifade edilmekteydi[67]. Ancak ilgili dönemde öğretide haksız çıkma zammının kişilerin yargı yoluna başvurmasında engelleyici bir tutum oluşturduğu, ödeme emrine karşı dava açılmasıyla kamu alacaklısı aleyhine bir zarara yol açmadığı[68], dava açmanın cezası gibi bir düşünceyle hukuk devleti ilkesine zarar verdiği[69] gibi gerekçelerle haksız çıkma zammının adil sonuçlara yol açmadığı değerlendirmelerine yer verilmiştir. Nitekim, AATUHK m. 58/5 hükmü, Anayasa Mahkemesinin 21.04.2022 tarih ve E. 2021/119, K. 2022/48 sayılı Kararı ile *"Anayasa'nın 13., 35. ve 36. maddelerine aykırı olduğu"* gerekçesiyle iptal edilmiştir[70]. Dolayısıyla haksız çıkma zammı, fer'i kamu alacakları arasından çıkarılmıştır.

C-Gecikme Zammı

Gecikme zammı, fer'i nitelikte bir kamu alacağı olarak bağlı bulunduğu asli kamu alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle ilgili kamu alacağı üzerinden hesaplanan ek ödemeyi ifade etmektedir[71]. Kamu alacakları zamanında ödenmediğinde[72] herhangi

---

[67] **Sonsuzoğlu,** Elif: Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001, s. 60.

[68] **Akkaya,** s. 340.

[69] **Saraçoğlu,** Fatih/ **Dayıoğlu,** Rana: *"Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi"*, AHBVÜHFD, C. 23, S. 1, s. 152.

[70] RG. 02.08.2022, S. 31911.

[71] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 553; **Sonsuzoğlu,** s. 22.

[72] Kamu alacaklarının ödeme zamanı, AATUHK m. 37 hükmüne göre belirlenmektedir. Söz konusu hüküm uyarınca kamu alacakları özel kanunlarında belirlenen zamanlarda ödenmelidir. Özel Kanunlarında ödeme zamanı belirlenmeyen alacakların ise Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule göre yapılacak tebligattan bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir. Ödeme zamanının son günü kamu alacağının vade tarihidir. Dolayısıyla gecikme zammı için aranan zamanında ödenmeme durumu söz konusu hüküm uyarınca tayin edilecektir. Vade tarihi kanunlarda belirlenmiş olan kamu alacakları için tebliğ gerekliliği söz konusu olmayacak, vade tarihi özel kanunlarında belirlenmemiş kamu alacakları bakımından ise öngörülen usul ile

bir ihtar veya işleme gerek olmaksızın borçlusunu kendiliğinden temerrüde düşürmektedir[73]. Bu durumda temerrüde düşüldüğü tarihten itibaren gecikme zammı işlemeye başlamaktadır[74]. Bu yönüyle 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda[75] düzenlenen temerrüt faizine benzemekte ise de borç ilişkisinin taraflarının ortak iradesi veya kanun tarafından değil de, kamu alacaklılarından biri olan devlet tarafından ekonomik koşullar uyarınca belirlenmesi yönüyle temerrüt faizinden farklılaşır[76].

Gecikme zammı AATUHK m. 51-53 hükümleri arasında düzenlenmiştir. AATUHK m. 51/1 hükmü uyarınca, *"Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 4 oranında gecikme zammı tatbik olunur. Ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük olarak hesap edilir."*[77]

Gecikme zammı, VUK'a göre uygulanan vergi ziyaı cezaları bakımından aynı oranda, mahkemelerce ceza niteliğinde verilen kamu alacakları bakımından yarısı oranında uygulanır. Bunlar haricinde ceza niteliğindeki alacaklar için gecikme zammı söz konusu değildir (AATUHK m. 51/3).

Uygulama süresi, erteleme durumunda ertelemenin yapıldığı, iflas durumunda iflasın açıldığı, aciz durumunda bunun sabit olduğu güne kadardır (AATUHK m. 52/1).

---

yapılacak tebliğ ve bekleme süresi dikkate alınacaktır. Ayrıntılı bilgi için ayrıca bkz. Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, Üçüncü Bölüm, I (Seri: A Sıra No: 1 (RG. 30.06.2007, S. 26568)).

[73] **Deynekli,** Adnan: İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Yetkin Yayınevi, Ankara 1998, s. 53; **Koban,** s. 47; **Yaralı,** s. 136.

[74] **Koban,** s. 47; **Sonsuzoğlu,** s. 22.

[75] RG. 04.02.2011, S. 27836.

[76] **Yaralı,** s. 137.

[77] 21/7/2022 tarihli ve 31899 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı uyarınca, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı olmak üzere %2,5 oranı üzerinden uygulanmaktadır.

Gecikme zammının ilintili olduğu asıl borcun ödenmesi gecikme zammının tahsiline engel değildir (AATUHK m. 52/3). Zira gecikme zammı, asıl alacak sona erdiğinde kendiliğinden sona ermemektedir.

Gecikme zammı, kamu alacağının zamanında ödenmemesi nedeniyle kamu alacaklısı nezdinde oluşabilecek ekonomik zararı giderme amacına yönelik olup, kamu borçluları açısından da borçlarını zamanında ödeme konusunda özenli davranmaya teşvik edici niteliktedir[78]. Dolayısıyla gecikme zammı, borçluları cezalandırıcı bir nitelik taşımamakta[79] ve vergi alacağı gibi görülmektedir[80]. Bu nedenle ödeme yükümü, borçlunun vefatı halinde mirasçılarına geçebilmektedir. Yine ceza olarak görülmeyen gecikme zammının limited şirket malvarlığından tahsil edilemediği durumlarda şartlarının varlığı hâlinde kanuni temsilci veya ortaklardan istenebilmesi mümkündür.

---

[78] **Barlass,** s. 31; **Candan,** Turgut: Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 89; **Gerçek,** s. 79; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 552-553; **Ayaz,** s. 39; **Koban,** s. 47; **Sonsuzoğlu,** s. 21.

[79] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 553; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 89; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, 190.

[80] Danıştay VDDGK, 01.05.1992, E. 1991/421, K. 1992/148 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde, vergi ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerden alınması öngörülen vergi alacaklarının gecikme zammını kapsayıp kapsamadığı hususunun belirlenmesi anlaşmazlık konusu gecikme zammı yönünden ayrı bir önem taşımaktadır.*

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin yukarıda sözü edilen ikinci fıkrasında kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hususlar düzenlenmiş, aynı Kanunun 333 üncü maddesinin ikinci fıkrasında tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10 uncu maddesi hükmünün vergi cezaları hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Fer"i bir amme alacağı olması ve ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere uygulanan bir müeyyide niteliği taşıması itibarıyla gecikme zammı, bir tür vergi alacağı şeklinde düşünülmek gerekir. Vergi alacağından doğan karakter ve özelliği göz önünde tutulduğunda bu yorum tarzı uygulamaya ve kanunun amacına uygun düşer.

Vergi Usul Kanununun 333 üncü maddesinde ifade edildiği gibi vergi cezalarını dahi sorumluluk kapsamına alan kanun koyucunun verginin zamanında ödenmemesine müeyyide teşkil eden gecikme zammını böyle bir sorumluluk dışında tutma iradesi taşıdığım düşünmek, kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükmün getiriliş amacıyla bağdaşmayacağı gibi, mantık kurallarıyla da çelişki yaratır." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 02.11.2022).

Limited şirketler bakımından özellikle vergi alacakları söz konusu olduğunda alacağın şirketten tahsil edilemediği durumlarda vergi idaresi, müdür veya ortakların sorumluluğuna başvurduğundan, bu dönemde ödenmeyen vergi alacakları için işleyen gecikme zammı da ayrıca tahsili talep olunan kamu alacağı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda asıl alacak olarak vergi alacağının yanı sıra fer'i nitelikteki gecikme zammı alacağı da aynı takip usulü uyarınca talep olunmaktadır.

D-Gecikme Faizi

Faiz kavramı, genel olarak alacaklının borçluya verdiği nakit bakımından söz konusu nakdi kullanma imkânından yoksun kaldığı süre karşılığında elde ettiği ve tahsili için kusurun şart olmadığı semere olarak ifade edilebilmektedir[81].

Fer'i kamu alacaklarından biri olan gecikme faizi ise, *"Özel ödeme zamanları"* başlığı altında VUK m. 112 hükmünde düzenlenmiştir. Buna göre;

"...ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

c) 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar;

[81] **Helvacı,** Mehmet: Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 43.

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır."

Gecikme faizi, olağan vergilendirme sürecinde tahakkuk ettirilmeyen, sonrasında ikmalen, resen veya idarece tarh olunan vergiler bakımından söz konusudur[82]. Bu bakımdan gecikme faizi, gecikme zammından farklılık arz eder[83]. Zira gecikme zammı, vadesi gelmiş bir kamu alacağının zamanında ödenmemesi dolayısıyla temerrüt tarihinden itibaren işletilmekte olan bir fer'i kamu alacağı iken, gecikme faizi, sonradan ikmalen, resen veya idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk aşamasına ilişkin gecikmeye yönelik alınan fer'i kamu alacağını ifade etmektedir[84].

Gecikme faizi de gecikme zammı gibi vergilendirmede adaleti sağlama amacına yönelik olup, ceza niteliği taşımamaktadır[85]. Yargı kararlarında da gecikme faizinin ceza niteliği taşımadığına ilişkin ifadelere yer verilmektedir[86].

---

[82] **Barlass,** s. 28; **Sonsuzoğlu,** s. 24.

[83] **Öncel/Kumrulu/Göker/Çağan,** s. 145.

[84] **Deynekli,** Vergi Alacağı, 54; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 88; **Ayaz,** s. 40; **Koban,** s. 43.

[85] **Kumrulu,** Ahmet: *"Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler"*, AÜHFD, C. 40, S. 1, s. 239; **Ayaz,** s. 40; **Yaralı,** s. 139; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 89.

[86] AYM, 27.09.1988, E. 1988/7, K. 1988/27 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Vergisini ödemek yerine, bu parayı kendi işlerinin finansmanında kullanan veya başkasına ödünç veren veya mevduat olarak bankaya yatıran yükümlü, enflasyon oranı üzerinde veya en azından bu orana eşit bir yarar sağlamaktadır. Gecikme faizi ile yapılan, bu yararı paranın asıl sahibi olan devlete geri vermektir. Bu açıdan değerlendirildiğinde gecikme faizini, ek bir mali ceza olarak nitelemek de olanaksızdır."* (normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.11.2022). Danıştay Büyük Genel Kurulu, 03.07.1989, E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Gecikme faizi, yükümlülerin vergi ziyama yol açan fiillerine dayandırılmadığından, bir vergi cezası olarak nitelendirilemez. ... İkmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhlarda, büyük ölçüde idarenin gecikmesinden, yargı yerlerinde uyuşmazlığın karara bağlanması ve uzlaşma görüşmelerinin yapılabilmesinin belli*

Yukarıda, *"Vergi Cezaları"* bakımından yer verdiğimiz açıklamalarda limited şirketlerde örneğin KDV indiriminde sahte fatura kullanılması nedeniyle geçirilen vergi incelemelerinde resen vergi tarh edilebileceği ifade edilmişti[87]. Böyle bir durumda vergi ziyaı ve usulsüzlük cezaları kesilmesinin yanı sıra resen tarh edilen vergi için gecikme faizi de vergi idaresi tarafından uygulanacaktır. Dolayısıyla asıl alacak olarak vergi alacağının yanı sıra gecikme faizi de tahsili talep olunan fer'i nitelikte bir kamu alacağı olarak karşımıza çıkacaktır.

E-Tecil Faizi

Tecil, kelime anlamı itibariyle *"erteleme"* demektir[88]. Kamu alacağının ödenmesinde borçlu bakımından kimi zorlukların bulunduğu durumlarda şartlarının sağlanması koşuluyla bazı tahsil kolaylıkları öngörülebilmektedir. Söz konusu kolaylıklar, kamu borçlusu bakımından işlemlerine icra tehdidi olmaksızın devam edebilme olanağı sağlamaktayken, kamu alacaklısı bakımından da tahsil imkânı bulunmayan bir borcu zaman içinde tahsil edebilme olanağı sağlamaktadır[89]. Bu noktada getirilen kolaylık borç ilişkisinin her iki tarafının da menfaatine hizmet etmektedir[90].

Tecil faizi, feri bir kamu alacağı olarak bağlı bulunduğu asli kamu alacağının belirli şartlar altında alacaklı kamu idaresi tarafından tahsilinin ertelenmesi durumunda

---

sürelerin geçmesine bağlı olmasından kaynaklanan gecikmeler mükelleflerin fiili ve davranışına bağlanamayacağından ceza olarak nitelendirilemeyecek olan gecikme faizinin, kanunda belli koşulların gerçekleşmesi ile ortaya çıkan, idarenin kamu hukuku alanında tek yanlı işlemlerin dayalı bir kamu alacağı teşkil ettiği ve bu haliyle mali yüküm niteliği taşıdığının kabulü gerekmektedir. Ayrıca bu mali yükümün, üzerinden hesaplandığı ve birlikte tahsil edildiği vergiden ayrı düşünmek olanağı da bulunmadığından, tarh edilen vergiye ek, fer"i amme alacağı niteliğinde bulunduğundan da kuşku duyulamaz. Bu niteliği itibariyle gecikme faizinin bağlı olduğu verginin tabi olduğu hukuki rejime göre işlem görmesi ve onun akıbetine tabi olduğunun kabulü gerekmektedir." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 05.11.2022).

[87] Bkz. yuk. s. 19-20.

[88] Türk Dil Kurumu Online Büyük Türkçe Sözlük (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi: 05.11.2022).

[89] **Yurteri,** s. 15.

[90] **Koban,** s. 52.

ödeme tarihine kadar olan süre için asıl alacak üzerinden belirlenen faiz miktarını ifade etmektedir[91]. Tecil faizi, AATUHK m. 48 hükmünde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

"Amme borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczolunmuş malların paraya çevrilmesi amme borçlusunu çok zor duruma düşürecekse, borçlu *tarafından yazı ile istenmiş ve teminat gösterilmiş olmak şartıyla, alacaklı amme idaresince veya yetkili kılacağı makamlarca; amme alacağı 36 ayı geçmemek üzere ve faiz alınarak tecil olunabilir.*

Şu kadar ki, amme borçlusunun alacaklı tahsil daireleri itibarıyla tecil edilen borçlarının toplamı ellibin Yeni Türk Lirasını (bu tutar dahil) aşmadığı takdirde teminat şartı aranılmaz. Bu tutarın üzerindeki amme alacaklarının tecilinde, gösterilmesi zorunlu teminat tutarı ellibin Yeni Türk Lirasını aşan kısmın yarısıdır. ...

Haciz yapılmışsa mahcuz mal, değeri tutarınca teminat yerine geçer. Tecil edilen amme alacakları ile ilgili olarak daha önce tatbik edilen ve borcun tamamını karşılayacak değerde olan hacizler, yapılan ödemeler nispetinde kaldırılır ve buna isabet *eden teminat iade edilir. ...*

Tecil şartlarına riayet edilmemesi, değerini kaybeden teminatın veya mahcuz malların tamamlanmaması veya yerlerine başkalarının gösterilmemesi hallerinde amme alacağı muaccel olur.

Tecil edilen amme alacağının gecikme zammı tatbik edilmeyen alacaklardan olması halinde, ödenen tecil faizleri iade veya mahsup edilmez."

Söz konusu düzenleme ile kamu alacağının tahsilinde borçlu için öngörülen taksit imkânı gibi kolaylıklarının yanı sıra alacak için teminat ve tecil faizi öngörülmesi de

[91] **Yaralı,** s. 140.

kamu alacaklısının menfaatini koruyucu etki sağlamakta ve kamu alacağının tahsil imkânsızlığını ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır[92].

Maddenin ilk fıkrasının sonunda yer alan *"tecil olunabilir"* ifadesinden hareketle kamu alacaklısı idarenin borçlu talebini kabul etmekte bir takdir hakkına sahip olduğunu söylemek mümkündür[93]. Ancak tecil için aranan tüm şartların sağlandığı durumlarda kamu alacaklısının talebin reddine yönelik geçerli bir neden sunması gerekmektedir[94].

F-Pişmanlık Zammı

Pişmanlık zammı, beyan sistemine dayanan vergilerde mükelleflerin vergi ziyaı cezası gerektiren fiillerinden pişmanlığı sonucunda kamu idaresine başvurması ve kanuni şartların sağlanması sonucunda vergi ziyaı cezasından kurtulmalarını sağlayan bir yoldur[95]. Bu başvuru ile birlikte pişman olunan fiiller ve ödeme süresi geçmiş vergiler için ek olarak ödenen miktar, pişmanlık zammını ifade etmektedir.

Pişmanlık zammı, VUK m. 371 hükmünde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, pişmanlık zammı düzenlemesinden yaralanabilmenin beş şartı öngörülmüş bulunmaktadır[96]. Bunlar; vergi ziyaı cezasını gerektiren filleri işleyen mükellef veya iştirakçilerin kendiliğinden dilekçe ile başvurması, başvuru tarihinden önce ilgili husus hakkında bir ihbarın yapılmamış olması, başvurunun vergi inceleme başlangıcı veya takdir komisyonuna gönderilme tarihinden önce yapılması, vergi beyannamesi hiç verilmemişse başvuru tarihinden itibaren on beş gün içerisinde beyannamenin de verilmiş olması veya eksik veya yanlış yapılan vergi beyanlarında gerekli düzeltmenin yapılması ve kanun hükmü uyarınca hesaplanacak pişmanlık zammının da başvurudan itibaren on

[92] **Sonsuzoğlu,** s. 50.

[93] **Barlass,** s. 34.

[94] **Barlass,** s. 34; **Şimşek,** Edip: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, Alfa Yayıncılık, İstanbul 1996, s. 370.

[95] **Sonsuzoğlu,** s. 97; **Yaralı,** s. 141.

[96] **Koban,** s. 54.

beş gün içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Sayılan şartların sağlanmaması durumunda cezadan kurtulma durumu söz konusu olmayacaktır.

Pişmanlık zammı uygulamasından yararlanma şartları değerlendirildiğinde öncelikli şartın hukuka aykırı davranışın vergi idaresinin bir işlemi sonucu değil, kişinin kendi iradesi sonucu açığa çıkarılmasıdır. Diğer şartlar ise, verilmeyen veya eksik ve/veya yanlış verilen beyannamelerin düzeltilmesi ve ilgili tutarların süresi içerisinde ödenmesidir.

Pişmanlık zammı, ceza hukukunda yer alan etkin pişmanlık müessesesine benzemekle[97], kamu alacaklısı geciken kamu alacağını tahsil imkânı sağlamakta iken, kamu borçlusu ise normal şartlarda karşılaşacağı vergi ziyaı cezasından kurtulmaktadır.

4- Kamu Hizmeti Uygulamasından Doğan Diğer Kamu Alacakları

A-Genel Olarak

AATUHK m. 1 hükmü ile Kanunun uygulama kapsamı tayin edilirken asli kamu alacakları ve fer'i kamu alacakları sayılmış, ardından ise *"aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları"* denilmek suretiyle diğer kamu alacakları kavramı yaratılmıştır. Bu kapsamda tek tek sayılma suretiyle diğer kamu alacakları kavramı açıklanmamış, ancak kapsam dışı bırakılan durumlar belirtilmek suretiyle sınır tayin edilmiştir[98].

B-Şartları

Bir alacağın diğer kamu alacakları olarak AATUHK'nun uygulama alanına girebilmesi için kanunda öngörülen şartları taşıması gerekmektedir.

---

[97] **Yurteri,** s. 17.

[98] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 7; **Özkan,** s. 23; **Yaralı,** s. 143.

a-Alacaklı Tarafın Devlet, İl Özel İdaresi veya Belediye Olması

AATUHK m. 1 hükmünde *"aynı idareler"* denmek suretiyle önceki cümleye atıf yapıldığından söz konusu alacağın devlet, il özel idaresi veya belediyelere ait alacaklardan olması gerekmektedir. Sayılan idareler dışında kalan bir kamu idaresinin, özel kanunlarında aksine bir hüküm yoksa, alacağı nedeniyle AATUHK hükümleri uygulama alanı bulmayacaktır.

b-Alacağın Kamu Hizmetinin Uygulanmasından Doğmuş Olması

AATUHK hükümlerinin uygulama alanı bulacağı durumlar için alacaklı tarafın devlet, il özel idaresi veya belediye olması tek başına yeterli kabul edilmemektedir. Alacaklı tarafın yanı sıra alacağın mahiyeti de önem arz etmektedir. Bu bakımdan sayılan idarelerin her türlü alacağı için değil, kamu hizmetlerinin uygulanmasından doğan alacakları söz konusu olmalıdır.

Kamu hizmeti, devletin kendisi tarafından yapılan veya gözetimi ve denetimiyle yaptırdığı, ortak ihtiyaçlara yönelik çalışmaları ifade etmektedir[99]. Kanunda kamu alacağı sayılma hususunun kamu hizmetinin uygulanmasına ilişkin olma kriterine bağlanması kamu hizmeti ve kamu alacağı arasındaki yakın ilişkiyi de ortaya koymaktadır[100]. Zira bu tür alacaklar da kamu gücüne dayanmakta ve kamu hizmetlerinin finanse edilmesi amacına yönelik bulunmaktadırlar[101].

[99] **Günday,** Metin: İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2015, s. 330.

[100] **Yaralı,** s. 143.

[101] **Yaralı,** s. 143.

c-Alacağın Sözleşme, Haksız Fiil veya Sebepsiz Zenginleşmeden Kaynaklanmamış Olması

Kamu alacağı değerlendirmesinde, yukarıda yer verilen iki durumun sağlanması ihtimalinde, son olarak idarelerin alacaklarının sözleşme, haksız fiil ve sebepsiz zenginleşme kaynaklı olmaması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, kamu idareleri tek taraflı, kamu gücüne dayalı ayrıcalıklı ve üstün yetkilerini kullandığı idari faaliyetinin yanı sıra kişiler arası karşılıklılık esasına dayanan birtakım ilişkilere de girebilmektedir. Bu noktada özellikle kamu idarelerinin sözleşmeleri gündeme gelir. Ancak bu sözleşmelerin tamamı da salt özel hukuk hükümlerine dayanmamaktadır. İdarenin karşılıklı iradelerin uyuşması esasına dayanmakla birlikte ayrıcalıklı ve üstün yetkilerini kullanmaya devam ettiği idari sözleşmeleri veya tamamen özel hukuk hükümlerine tâbi olarak tarafı olduğu sözleşmeler söz konusu olabilir[102]. Bu noktada idarenin özel hukuk sözleşmelerinden kaynaklı alacakları kamu alacağı kapsamına girmemektedir. Yine TBK kapsamında borcun diğer kaynaklarından olan haksız fiil ve sebepsiz zenginleşmeden doğan alacaklar da kamu alacağı olarak nitelendirilemez.

Ancak, idarenin özel hukuk kişisiyle karşılıklı olarak katılması ile birlikte kamu gücünü kullandığı, ayrıcalıklı ve üstün yetkilerinin devam ettiği[103] idari sözleşmeler bakımından kamu alacağının gündeme gelmesi mümkündür[104]. Zira söz konusu sözleşmeler, bir kamu hizmeti ile doğrudan ilgili olup[105], hizmetin gördürülmesi amacını taşımaktadır[106]. Ancak bu hâlde de AATUHK m. 1 hükmü sınırlaması uyarınca, sözleşme kaynaklı alacağın devlet, il özel idaresi veya belediyelere ait olması gerekmektedir.

---

[102] **Gözler,** Kemal/**Kaplan,** Gürsel: İdare Hukukuna Giriş, 24. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2018, s. 239.

[103] **Günday,** s. 183-184.

[104] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 177-178.

[105] **Yaralı, s**. 144.

[106] **Gözler/Kaplan,** s. 242; **Günday,** s. 184.

Belediyelerin harcamalara katılma payları (şerefiyeler), kamu hizmeti uygulamasından doğan diğer alacaklara örnek olarak gösterilebilir[107].

5- İlgili Kanunlarda AATUHK'na Atıf Yapılan Alacaklar

AATUHK m. 2 hükmü uyarınca muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen alacaklar hakkında da AATUHK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine çeşitli kanunlarda bazı kurum alacaklarının takip ve tahsili için AATUHK'na atıf yapılmaktadır. Bu kapsamda ilgili kanunlarında AATUHK ve Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsili öngörülen alacaklar bakımından da yine AATUHK hükümleri uygulanacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki, ilgili durumlarda AATUHK'nun uygulanacak olması, salt bu gerekçeyle ilgili alacağa kamu alacağı niteliği kazandırmaz[108]. Yapılan atıflar, alacak bakımından AATUHK takip usulünün uygulanacağı anlamını taşır. Bu kapsamda ilgili kanunlarında AATUHK'na atıf yapılan alacaklar, AATUHK cebri takip ve tahsil usulünden yararlanacaktır.

Tahsili Emval Kanunu'na yapılan atıflara, köylünün yolsuzluğa konu olan parası[109], asker ailelerine yapılması gereken yardımlar[110], çiftçi mallarını koruma bedelleri[111], değer baha bedelleri[112] örnek gösterilebilir[113].

---

[107] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 507.

[108] **Candan,** Amme Alacakları, s. 17; **Karakoç,** Kamu Alacaklarının Tahsili, s. 38; **Yaralı,** s. 120.

[109] 442 sayılı Köy Kanunu m. 45 (RG. 07.04.1924, S. 68.).

[110] 4109 sayılı Asker Ailelerden Muhtaç Olanlara Yardım Hakkında Kanun m. 7 (RG. 15.08.1941, S. 4887.).

[111] 4081 sayılı Çiftçi Mallarının Korunması Hakkında Kanun m. 15 (RG. 10.07.1941, S. 4856.).

[112] 2644 sayılı Tapu Kanunu m. 19 (RG. 29.12.1934, S. 2892.).

[113] **Özkan,** s. 25-26.

İlgili kanunlarında AATUHK'na atıf yapılan alacaklara ise, Sosyal Güvenlik Kurumu prim alacakları (5510 sayılı Kanun[114] m. 88) [115], kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarından bazılarının aidat bedelleri (5174 sayılı Kanun[116] m. 77)[117], ecrimisil bedelleri (2886 sayılı Kanun[118] m. 75)[119] örnek olarak gösterilebilir.

6-Takip Masrafları

AATUHK m. 1 hükmü uyarınca, asli kamu alacakları, fer'i kamu alacakları ve kamu hizmeti uygulamasından doğan diğer kamu alacakları bakımından yürütülen takip ve tahsile yönelik masraflar da kamu alacaklarından biri olarak sayılmış bulunmaktadır.

AATUHK m. 3 hükmünde de takip giderleri, *"Cebri icradan mütevellit muameleler sırasında yapılan zor kullanma, ilan, haciz, nakil ve muhafaza giderleri gibi her türlü giderleri, ifade eder."* şeklinde açıklanmıştır.

Çalışmamızın başlangıcında da ifade edildiği üzere kamu alacaklarının tahsili kamusal düzen ve hizmetlerin devamı ve istikrarı açısından önem arz ettiğinden kamu alacaklarının tahsilinde ayrıcalıklar söz konusu olmakta, örneğin kamu alacaklısı alacağın tahsilinde icra dairelerini aracı kılmaksızın kendiliğinden icra işlemlerini başlatabilmektedir. Bu noktada kamu alacaklısının, alacağın tahsili amacıyla kullandığı

---

[114] 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (RG. 16.06.2006, S. 26200.).

[115] İlgili Kanun uyarınca, Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır.

[116] 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu (RG. 01.06.2004, S. 25479.).

[117] İlgili Kanun uyarınca süresinde ödenmeyen kayıt ücretleri, yıllık aidat, munzam aidat, navlun hâsılatından alınacak oda payları, borsa tescil ücreti ve Birlik aidatına 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca günlük gecikme zammı tahakkuk ettirilir. Bu kapsamda sayılan alacak kalemlerinin takip usulü hakkında değil, ancak işletilecek gecikme zammı bakımından AATUHK hükmü uygulanır.

[118] 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu (RG. 10.09.1983, S. 18161.).

[119] İlgili Kanun uyarınca, ecrimisil haksız işgalci tarafından rızaen ödenmez ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil olunur.

güç ve yaptığı işlemlerin karşılığında bazı giderler ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan söz konusu tüm takip giderleri de AATUHK kapsamında kamu alacağı sayılmakta[120] ve kamu alacağı ile aynı takip usulü ile tahsil edilebilmektedir[121].

III-TARAFLARI

Kamu alacağı kavramı, bir alacak veya yerine getireni bakımından bir borç olarak, temelinde borç ilişkisinin varlığına dayanmaktadır[122]. Kamusal borç ilişkisi de iki taraftan oluşmakta olup, kapsamında kamu alacaklısı ve karşısında kamu borçlusu yer almaktadır[123]. Bu kapsamda kamu alacaklısı ve kamu borçlusu kavramlarını irdelemek gerekmektedir.

1-Kamu Alacaklısı

A-Genel Olarak

AATUHK m. 1 hükmünde kamu alacağı kapsamındaki alacaklardan biri olarak devlet, il özel idareleri ve belediye alacakları sayılmış, m. 3 hükmü uyarınca da kamu alacaklısı terimi, doğrudan devlet, il özel idareleri ve belediyeler olarak tanımlanmıştır. Bunlar dışında kalan kamu kurum ve kuruluşlarının alacakları ise kamu alacağı niteliği taşımalarına rağmen AATUHK hükümlerine göre tahsil olunamayacaktır. İlgili kanunlarında AATUHK'na atıf yapılan alacaklar bakımından ise yukarıda yer verildiği şekilde yalnızca tahsil usulünden yararlanma imkânı söz konusu olacaktır[124].

---

[120] **Budak/Benk,** s. 66; **Özbalcı,** Yılmaz: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006, s. 49; **Ünlü,** Cengiz: Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995, s. 44.

[121] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 11; **Koban,** s. 80.

[122] **Eren,** Fikret: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 26. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 4.

[123] **Yaralı,** s. 146.

[124] Bkz. yuk. s. 34.

Anayasa'da yerel yönetim idareleri, il özel idaresi, belediyeler ve köy tüzel kişiliği olarak sayılmış (AY m. 127) olmakla birlikte, AATUHK ile köy tüzel kişiliği kamu alacaklısı olarak anılmamıştır. Bu durumda köy tüzel kişiliği, kural olarak kamu alacaklısı sayılmaz[125]. Yine kamu iktisadi teşebbüsleri de kamu alacaklısı olarak sayılmamış bulunduğundan kamu alacaklısı sıfatını haiz değildir[126].

Kamu alacağı, kamu alacaklısının yetkili organları aracılığıyla tahsil edilir. Görevli kimseler, kamu alacaklısının Kanunu uygulamakla görevli dairesi, servisi, memur veya memurlarından oluşur (AATUHK m. 3).

B-Devlet

Kamu alacaklılarının başında sayılan Devlet, genel bütçe içerisinde yer alan kamu idarelerini ifade etmektedir[127]. Bu bağlamda Devlet, merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'na[128] ekli (I) sayılı cetvelde devlet tüzel kişiliği içerisinde yer alan idareler sayılmış bulunmaktadır.

Devlet, varlığını oluşturan insan ve ülke unsurlarına kamu hizmeti sunma sorumluluğunu üstlenen kamu idaresi olarak faaliyet göstermektedir. Bu kapsamda, kamu hukukuna özel usullerle üstün yetki ve ayrıcalıklarla faaliyet gösterir[129].

AATUHK m. 1 hükmü incelendiğinde asli ve feri kamu alacaklarından sonra sayılmak suretiyle, Devlete ait alacaklar bakımından da AATUHK uyarınca genel bütçe içerisindeki idarelerin sözleşme, haksız fiili veya sebepsiz zenginleşme dışındaki alacaklar için kamu alacağı sayılacağı belirlenmiş[130], nelerin kamu alacağı olduğu ayrı ayrı bir sayılmamıştır. Dolayısıyla AATUHK m. 1'de kapsam dışında bırakılanlar

[125] **Sayın Önal,** s. 141; **Yaralı,** s. 147.

[126] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 179.

[127] **Özbalcı,** s. 30; **Şimşek,** s. 2.

[128] RG. 24.12.2003, S. 25326.

[129] **Ünlü,** s. 43; **Budak/Benk,** s. 63.

[130] **Ayaz,** s. 44.

haricindeki devlet alacaklarının bir kamu hizmeti gereği olarak belirlendiği ifade edilebilir[131]. Zira madde metninde de devletin sayılan durumlar dışındaki diğer alacaklarının kamu alacağı sayılması hususunda kamu hizmetlerinin yürütülmesine yönelik olma amacı öngörülmüştür.

Ancak genel bütçeye dahil kamu idarelerinin sunduğu kamu hizmetleri, her zaman bizatihi kendi faaliyetlerinden doğmamaktadır. Özel gerçek ve tüzel kişiler, idare ile yaptıkları sözleşme kapsamında kamu hizmeti faaliyetlerini üstelenebilmektedir. Bu kapsamda söz konusu gerçek veya tüzel kişiler kamu hizmeti faaliyetleri göstermeleri dolayısıyla kamu alacaklısı sıfatını haiz olmayacak, kamu idaresi ile yaptığı sözleşme kapsamındaki hükümlere tâbi olacaktır[132].

C-İl Özel İdareleri

Anayasa m. 127 hükmü ile il özel idaresi yerel yönetimlerden biri olarak sayılmıştır. Bu anlamda il özel idaresinin devlet tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır (5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu m. 3/a)[133]. İl özel idareleri, ilde yaşayanların ortak ihtiyaçlarını gidermek üzere kurulmaktadır.

AATUHK m. 1 hükmü uyarınca sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmayan alacakları bakımından il özel idaresi, kamu alacaklısı sıfatını haizdir.

2012 yılında 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[134]'un kabulü ile birlikte, Türkiye'de bulunan büyükşehir belediyesi sayısı 30'a yükselmiş, büyükşehir belediyesi bulunan illerde il özel yönetimleri statüsüne son verilmiş ve bunların yerine valiliklere bağlı olarak çalışan *"Yatırım İzleme ve*

[131] **Özbalcı,** s. 49.

[132] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 8.

[133] RG. 04.03.2005, S. 25745.

[134] RG. 6.12.2012, S. 28489.

Koordinasyon Merkezi" adıyla birimler oluşturulmuştur[135]. Valiliğe ve dolayısıyla İçişleri Bakanlığı'na bağlı olarak çalışmakta olan söz konusu birimlerin alacakları için de kamu alacaklısı devlet olarak kamu alacağı takip usullerinin yürütülebilmesi mümkün olacaktır. Büyükşehir belediyesi bulunmayan yerlerde ise il özel idareleri varlığını sürdürmektedir.

D-Belediyeler

Anayasa m. 127 hükmü uyarınca yerel yönetimlerden biri olarak sayılan tüzel kişilerden biri de belediyelerdir. Belediyeler de AATUHK m. 1 hükmü uyarınca sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşmeden kaynaklanmayan ve kamu hizmetinin yürütülmesinden doğan alacakları bakımından kamu alacaklısı sıfatını haizdir.

Belediye kavramı, 5393 sayılı Belediye Kanunu[136] ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu[137] kapsamındaki belediyeleri kapsamaktadır[138]. Belediye, belde sakinlerinin ortak ihtiyaçlarını sağlamak amacıyla kurulan birimlerdir (5393 sayılı Kanun, m. 3/a).

2-Kamu Borçlusu

A-Genel Olarak

Kamu borçlusu kavramı, AATUHK m. 3 hükmünde tanımlanmıştır. Buna göre kamu borçluları, *"Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini,"* ifade etmektedir.

---

[135] Ayrıntılı bilgi için bkz**. Önez Çetin,** Zuhal: *"Türkiye'de İl Özel İdaresi Sisteminin Dönüşümü Ve 6360 Sayılı Kanunun Dönüşüme Etkileri"*, SDÜİİBFD, C. 20, S. 2, s. 247-266.

[136] RG. 13.07.2005, S. 25874.

[137] RG. 23.07.2004, S. 25531.

[138] **Yaralı,** s. 149.

Kamu borçlusu olunabilmesi için hak ehliyetine sahip olmak gerekmekte ise de fiil ehliyetinin bulunması şart değildir[139].

B-Kamu Alacağını Ödeme Zorunluluğu Bulunan Gerçek ve Tüzel Kişiler

Kamu borçluları arasında ilk olarak *"amme alacağını ödemek mecburiyetinde bulunan hakiki ve hükmi şahıslar"* ibaresine yer verilmiştir. Bu ifade sonrasında *"kanuni temsilci, mirasçılar, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kefil, yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri"* gibi diğer borçluların ayrı ayrı sayıldığı alındığında *"amme alacağını ödeme mecburiyetinde bulunan hakiki ve hükmi şahıslar"* ibaresine yer verilme nedeninin genel olarak tüm kamu borçlularını kapsayıcı nitelik sağlamaya yönelik olduğu söylenebilir. Ayrıca ödeme zorunluluğu bulunan gerçek veya tüzel kişiler ibaresi ile kamu borcunun tahakkuk aşaması itibariyle kesinleşmiş ve vadesinin gelmiş olması gerektiğinin hüküm altına alındığını söylemek mümkündür. Bu amaçla kesinleşmiş ve vadesi gelmiş alacaklar bakımından *"amme alacağını ödeme mecburiyetinde bulunan hakiki ve hükmi şahıslar"* şeklinde öngörülen genel ifade, alacak ödeme aşamasına gelmemiş olsa da kamu borçlusu sayılacak kişiler bakımından *"kanuni temsilci, mirasçılar, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, kefil, yabancı şahıs ve kurumların temsilcileri"* şeklinde yer verilen sayım öngörülmüştür[140].

C-Kanuni Temsilciler

AATUHK m. 3 hükmü uyarınca, kamu alacağını ödeme zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişilerin kanuni temsilcileri de kamu borçluları arasında sayılmış bulunmaktadır.

[139] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 24; **Ayaz,** s. 45.

[140] **Yaralı,** s. 149-150.

Temsil, kişinin hukuki etkileri başkasına ait olmak üzere işlem yapabilmesini ifade etmektedir[141]. Temsil yetkisi, kaynağını aldığı duruma göre iradi temsil ve kanuni temsil olmak üzere ikiye ayrılmaktadır[142]. Tüzel kişilerin temsili bakımından iradi veya kanuni temsil söz konusu olabilir.

Mali yükümlülükler bakımından mevzuatımızda iradi temsile ilişkin bir düzenleme yapılmamış olsa da, durumu yasaklayan bir hükmün de öngörülmemiş olması nedeniyle iradi temsilin mümkün olduğu kabul edilmektedir[143]. Ancak iradi temsilin söz konusu olduğu durumlarda temsilci kamu idarelerine karşı mali yükümlülüklerin tarafı konumunda olmayıp, şahsi sorumluluğa sahip değildir[144].

Kanuni temsilci ise kamu hukuku kaynaklı yükümlülüklerinin yerine getirilmesinden kanuni şartların varlığı hâlinde şahsen sorumlu olabilmektedir[145].

Vergi hukuku bakımından medeni hakları kullanma ehliyeti olmayanlar ile kısıtlı olanların, tüzel kişilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır.

Kanuni temsilci, temsil olunan adına yükümlülükleri yerine getirme yetkisini doğrudan kanunlarından almakta olup, söz konusu zorunlu yetki, VUK ve AATUHK'dan kaynaklanmaktadır[146].

---

[141] **Eren,** s. 489.

[142] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 7; **Eren,** s. 497; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 85; **Geçer,** Adnan Emrah: *"Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk"*, TBB Dergisi, 2017, S. 129, s. 109.

[143] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 170, **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 85.

[144] **Çelik,** Binnur: *"Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu"*, GÜİİBFD, 2000, C. 2, S. 1, s. 122.

[145] **Özkan,** s. 35.

[146] **Ayaz,** s. 46.

Limited şirketlerde kanuni temsil yetkisini esas itibariyle müdürler kullandığından kamu borçluları arasında sayılan kanuni temsilci kavramı, çalışma konumuz bakımından önem arz etmektedir.

D-Mirasçılar

AATUHK m. 3 hükmünde mirasçılar da kamu borçluları arasında sayılmıştır. Yine AATUHK m. 7 hükmünde *"Borçlunun Ölümü"* hususu düzenlenmiş, madde metninde *"Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılamaz."* ifadelerine yer verilmiştir.

Ayrıca *"Mirasçıların Sorumluluğu"* başlığı altında VUK m. 12 hükmünde şu ifadelere yer verilmiştir: *"Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar."*

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu[147] m. 606 hükmü uyarınca öngörülen üç aylık yasal ret süresi içerisinde mirası reddetmeyen mirasçılar TMK m. 610 hükmü uyarınca mirası kayıtsız, şartsız kazanmış olmaktadır. Bu nedenle öngörülen sürede ret hakkını kullanmayan mirasçı, mirası tüm hak ve yükümlülükleriyle kabul etmiş olarak murisin kamu borçlarından da sorumlu hâle gelecektir. Dolayısıyla murisin kesinleşen kamu alacağı tahakkuk etmemesi durumunda da mirası reddetmeyen mirasçılardan

[147] RG. 08.12.2001, S. 24607.

istenebilmektedir[148]. Bu noktada murisin maddi ödevleri yönünden mirasçıların hisseleri oranında bir sorumlulukları söz konusu olmakla birlikte, murisin şeklî ödevleri bakımından bir paylaştırma söz konusu olamayacağından mirasçıların müteselsil sorumlulukları mevcut olacaktır[149].

Limited şirketlerde müdür ve ortakların sorumluluğu yönünden, kanuni şartların sağlandığı ancak sorumlu müdür veya ortağın vefat ettiği durumlarda mirası reddetmeyen mirasçılardan kamu alacağının tahsili yoluna gidilebilmesi mümkündür.

E-Vergi Mükellefleri

AATUHK m. 8/1 hükmü uyarınca, vergi mükellefi *"vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir."* olarak tanımlanmaktadır. Buna göre, mükellefiyet kavramı vergi borcunu kapsamakta, ancak ondan daha geniş bir kavram olarak birtakım maddi ve şeklî yükümlülükleri de içerisine almaktadır[150].

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder (VUK m. 19/2). Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile oluşur (VUK m. 19/1).

Vergi mükellefi, gerçek veya tüzel kişiler olabilir. Mükellefin fiil ehliyetine sahip olması gerekmemekte, hak ehliyetine sahip olması yeterli görülmektedir[151]. Bu nedenle fiil ehliyetine sahip olmayan küçük ve kısıtlıların da vergi mükellefi olabilmesi mümkündür[152]. Yine tüzel kişiliği bulunmayan toplulukların da -örneğin adi şirketler-

---

[148] **Yaralı,** s. 150.

[149] **Gerçek,** Adnan: *"Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi"*, AÜHFD, C. 54, S. 3, s. 171.

[150] **Yaralı,** s. 151.

[151] VUK m. 9: *"Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz."*.

[152] **Kızılot,** Şükrü/**Taş,** Metin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 56; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 24; **Ayaz,** s. 47.

vergi mükellefi olabilmesi söz konusudur (5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[153], m. 2/7)[154].

Verginin bağlandığı olay, vergi mükellefinin kişiliğinde gerçekleşir ve onun malvarlığından karşılanır[155].

Vergi mükellefi, sadece borcu ödeyen kimse değildir. Mükellefiyet esasının maddi yönüne ilişkin olarak vergi borcunun ödenmesinin yanı sıra, mükellefin defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak, zamanında ödeme yapmak gibi şeklî yükümlülükleri de söz konusudur[156]. Mükellefin ödev ve yükümlülükleri VUK m. 157-257 arasında düzenlenmiştir.

Verginin yasallığı ilkesi uyarınca, vergi mükellefiyetinin belirlenmesi ve kaldırılması kanunla olur[157]. Vergi kanunlarında öngörülen durumlar hariç olmak üzere, mükellefiyetin devrine ilişkin sözleşmeler kamu idaresini bağlamaz (VUK m. 8/3).

F-Vergi Sorumlusu

AATUHK m. 3 hükmü ile vergi sorumlusu da kamu borçluları arasında sayılmış bulunmaktadır. Vergi mükellefiyetinin yanı sıra, vergi sorumlusu kurumunun yaratılması, kamu hizmetlerine finansman sağlamakta önemli paya sahip olan vergi gelirlerinin tahsilinde hızlı, kolay şekilde sonuç alınmak istenmesinden kaynaklanmaktadır[158].

---

[153] RG. 21.06.2006, S. 26205.

[154] Söz konusu hüküm uyarınca iş ortaklıkları tanımlanmış olup, bunların tüzel kişiliklerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

[155] **Yaralı,** s. 151.

[156] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 162; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 158; **Öncel,** Mualla: *"Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk"*, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 552, Ankara 1983, s. 39; **Ayaz,** s. 47.

[157] Anayasa m. 73/3: *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."*

[158] **Kızılot/Taş,** s. 58; **Mutluer,** s. 74; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 176; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 157.

Vergi sorumlusu VUK m. 8/2 hükmünde, *"...(V)erginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir."* şeklinde tanımlanmaktadır. Buradan hareketle vergi borcunun ödenmesine muhatap kılınmakla vergi sorumlusu, yalnızca maddi ödevden sorumlu tutulmamıştır. Zira VUK m. 8/4 hükmü ile, *"Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir."* denilmek suretiyle, vergi sorumlusunun ödevinin VUK'da vergi mükellefi için öngörülen şeklî yükümlülükleri de kapsadığı anlaşılmaktadır[159].

Vergi sorumlusu, vergi mükellefinden farklı olarak verginin bağlandığı olayı kendi şahsında geçekleştirmeyen[160], ancak kendisine talep yöneltilebilen üçüncü kişiyi[161] ifade eder. Vergi sorumlusu, mükellefin maddi ve şeklî ödevlerini yerine getirmektedir[162]. Bu bağlamda vergi sorumlusu, vergi mükellefini de içine alan daha geniş bir kavramdır.

Vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleşmemesi durumunun yanında, vergi borcunun çoğu zaman kendi malvarlığından karşılanmaması yönüyle de vergi mükellefinden ayrılmaktadır. Zira vergi sorumlusu, asli yükümlü olmayarak kanun gereği ikincil bir sorumluluk üstlenmiştir[163]. Ayrıca, iç ilişkide vergi sorumlusunun ödediği bedeller için vergi mükellefine rücu edebilmesi mümkündür[164].

Verginin yasallığı ilkesi uyarınca, vergi sorumluluğu da kanunla düzenlenmektedir. Ayrıca vergi kanunlarında öngörülen durumlar hariç olmak üzere, vergi sorumluluğunun devrine ilişkin sözleşmeler kamu idaresini bağlamaz (VUK m. 8/3).

---

[159] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 85-86; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 174; **Öncel,** s. 45, **Saban,** s. 77-78.

[160] **Yaralı,** s. 155.

[161] **Deynekli,** Vergi Alacağı, s. 42-43; **Bilici,** Nurettin: Vergi Hukuku, 52. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2021, s. 51; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 85-86; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 175.

[162] **Barlass, s**. 7; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 157; **Yaralı,** s. 156-157.

[163] **Ayaz,** s. 49; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 172; **Yaralı,** s. 157.

[164] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 175; **Yaralı,** s. 159.

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasında finansman sağlaması ile önemli rol oynayan kamusal alacaklar bakımından da sorumluluk esasları öngörülmüştür. Bu çerçevede söz konusu alacaklar içerisinde büyük yer kaplayan vergi alacakları için ayrı sorumluluk rejimi düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu sorumluluk rejimi, borç ilişkisinden kaynaklanan genel sorumluluk rejimine kıyasla daha dar bir alanı ifade etmektedir. Borcun asıl sorumlusu, vergi mükellefi veya sorumlusudur[165]. Ancak tahsilin sağlanamadığı durumlarda ortak veya kanuni temsilcilerin sorumluluğu gündeme gelebilmektedir. Sorumluluk esası, tüm malvarlığı ile sorumluluğa dayanmaktadır[166].

Vergi mükellefi, vergiyi doğuran olayı kişiliğinde gerçekleştiren kimse olarak vergi borcunun ödenmesinden öncelikle sorumludur[167]. Vergi sorumlusu ise verginin bağlandığı olayı kendi şahsında geçekleştirmeyen[168], ancak kendisine talep yöneltilebilen üçüncü kişi[169] olarak ikincil bir sorumluluk üstlenmiştir[170].

Limited şirkette müdürün de içerisinde bulunduğu kanuni temsilciler bakımından sorumluluk hususunda ise öğretide bizim de katıldığımız görüş uyarınca, vergi hukuku kapsamında kanuni temsilciler vergi sorumlusunun içerisinde bir kavram olarak değerlendirilebilir[171].

---

[165] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 122.

[166] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 91.

[167] **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 122.

[168] **Yaralı,** s. 155.

[169] **Bilici,** s. 51; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 85; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 175.

[170] **Ayaz,** s. 49; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 172; **Yaralı,** s. 157; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 86.

[171] **Geçer,** s. 108; **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı,** s. 132; **Karakoç,** s. Genel Vergi Hukuku, s. 174; **Gerçek,** s. 42-43; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 90. Kanuni temsilcinin vergi sorumlusunun bir türü olarak değerlendirilmemesi, ayrı bir kamu borçlusu olarak dikkate alınması gerektiği şeklinde aksi yöndeki görüş için bkz. **Yaralı,** s. 158-159. Yazara göre kanuni temsilcinin vergilendirme sürecinde vergi mükellefi veya sorumlusu gibi doğrudan bir sorumluluğu bulunmamakta, bunların ardından belirli şartların varlığı halinde kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusu olabilmektedir. Ayrıca bkz. **Bilici,** s. 51; **Mutluer,** s. 78; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 9.

G-Kefiller

AATUHK m. 3 hükmünde kamu borçluları arasında sayılanlardan biri de kefillerdir. Kefil, alacaklıya karşı borçlunun borcunu ödeyememesi durumunda kendisinin ödeme yapmayı üstlendiği kişiyi ifade etmektedir[172]. Kefaletin adi kefalet ve müteselsil kefalet olmak üzere iki türü bulunmaktadır.

Kamu borçları açısından kefalet AATUHK m. 11 hükmü ile düzenlenmiştir. Buna göre, AATUHK m. 10 hükmüne göre teminat sağlayamayanlar, bir kişiyi müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak gösterebilirler.

Şahsi kefalet şartlara uygun olarak noter onaylı sözleşme ile verilebilir (AATUHK m. 11/2). Dolayısıyla TBK m. 583 uyarınca kefalet sözleşmelerinde aranan yazılı şekil şartı burada yeterli olmamaktadır[173].

Kamu idaresi ise şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte serbesttir. Ayrıca kefil, AATUHK hükümlerine göre asıl borçlular ile aynı usulde takip edilmektedir (AATUHK m. 57).

H-Yabancı Kişi ve Kurumların Temsilcileri

AATUHK m. 3 hükmü uyarınca kamu borçluları arasında sayılan son husus, yabancı kişi ve kurumların temsilcileridir. Devletin egemenlik alanı uyarınca kanunların

---

[172] **Kılıçoğlu,** Ahmet M.: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2021, s. 1039.

[173] **Şimşek,** s. 443-444. Kefaletnamenin içermesi gereken hususlar bakımından Tahsilat Genel Tebliği Ek-2, Ek-3, Ek-4, Ek-5 örneklerine yer verilmiştir. İlgili hüküm şu şekildedir: *"Şahsi kefalet, tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis edilecektir. Buna göre, alacaklı tahsil dairelerince, 6183 sayılı Kanunun 11 inci maddesine göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde bu tebliğin ekinde yer alan şahsi kefalet senedinin (EK-2), Kanunun 14 üncü maddesine göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde bu tebliğin ekinde yer alan taahhüt/şahsi kefalet senedinin (EK-3 ve EK-4) ve Kanunun 48 inci maddesine göre şahsi kefalet tesis edilmesi halinde bu tebliğin ekinde yer alan şahsi kefalet senedinin (EK-5) düzenlenmesi ya da bu eklere uygun belgelerin aranılması gerekmektedir."* Tebliğ, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, I/10.

ülke içerisinde uygulanması söz konusu olduğundan yabancı kişi ve kurumlar bakımından kamu alacaklarının takibinde muhatap bulma ve teminat yaratma amaçları yabancı kimse temsilcilerinin kamu borçlusu sayılmasında etkili olmuştur[174].

VUK m. 10 hükmü ile *"kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınması"* hükmünün Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanacağı düzenlenmiştir.

Yabancı şahıs veya kurumların temsilcileri, AATUHK hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunmaktadır (AATUHK m. 57).

[174] **Yaralı,** s. 160; **Koban,** s. 141.

İKİNCİ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI MÜDÜRÜN SORUMLULUĞU

I-MÜDÜR/MÜDÜRLER KURULU

1-Genel Olarak

Limited şirketlerde 6102 sayılı TTK[175] m. 623 hükmü ile *"Yönetim ve Temsil"* başlığı altında şirketin yönetim ve temsil yetkisi müdürlere tanınmıştır[176]. TTK m. 623 hükmü uyarınca *"Şirketin yönetimi ve temsili müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir".* Bu kapsamda müdür, şirket ortağı olabileceği gibi, ortak olmayan üçüncü bir kişi de olabilir.

Limited şirkette müdür tek bir kişi olabileceği gibi, *"müdürler kurulu"* meydana getirecek şekilde birden fazla müdürün öngörülmesi de mümkündür. Müdürler kurulunun yaratıldığı hâllerde müdür olarak tayin edilenlerden biri başkan olarak atanmalıdır (TTK m. 624/1).

---

[175] RG. 14.02.2011, S. 27846.

[176] **Arslanlı,** Halil/**Domaniç,** Hayri: Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi III, Temel Yayınları, İstanbul 1989, s. 658; **Tekinalp,** Ünal: Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 4. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s. 592; **Yıldız,** Şükrü: Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, Arıkan Yayınevi, İstanbul 2007, s. 244; **Şener,** Oruç Hami: Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 745; **Bilgili,** Fatih/**Demirkapı,** Ertan: Şirketler Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa 2013, s. 675.

2-Müdür Olabilecekler

A-Gerçek Kişiler

Limited şirkette müdür olabilecek kimseler arasında öncelikle gerçek kişiler yer almaktadır. Ancak TTK m. 359/3 hükmü ile anonim şirket yönetim kurulu üyeleri olacak gerçek kişilerin tam ehliyetli olması gerektiği düzenlemesinden farklı olarak limited şirketlerde gerçek kişi müdürlerin ehliyetlerine yönelik bir düzenleme yapılmamıştır. Bu kapsamda limited şirkette müdür olabilecekler nezdinde ehliyet türlerinin ayrı ayrı irdelenmesi gerekmektedir.

a-Tam Ehliyetliler

i-Genel Olarak

Ehliyet türlerine göre bir değerlendirme yapmak gerekirse, ehliyetin tamlığı, ayırt etme gücüne sahip ve ergin olma, kısıtlı bulunmama halini ifade etmek üzere kullanılmaktadır[177]. Ehliyetin tam olması, tek başına hak ve borç altına girecek işlem yapmayı mümkün kıldığından bu kimselerin limited şirketlerde müdürlük yapabilmesine engel bir durum bulunmamaktadır.

ii-Evli Kimseler

Evli kimselerin fiil ehliyeti konusunda öğretide, eşler bakımından öngörülen işlem sınırlandırmaları ve özellikle aile konutu ile ilgili düzenlemenin (TMK m. 194) hukuki işlem ehliyetini sınırlandırmayacağı ve bu nedenle evli kişilerin sınırlı ehliyetliler

[177] **Oğuzman,** M. Kemal/**Seliçi,** Özer/**Oktay Özdemir,** Saibe: Kişiler Hukuku Filiz Kitabevi, İstanbul 2010, s. 73; **Dural,** Mustafa/**Öğüz,** Tufan: Türk Özel Hukuku Kişiler Hukuku, C. II, 20. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 65; **Serozan,** Rona: Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku, 4. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013, s. 432; **Öztan,** Bilge: Medeni Hukuk'un Temel Kavramları, 46. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 270.

arasında değerlendirilemeyeceği kabul edilmektedir[178]. Çalışmamız kapsamında değerlendirildiğinde, evli kimseler için öngörülen bazı sınırlamalar esas itibariyle eşler arasında evlilik birliğinin korunması amacına yönelik olduğundan, diğer işlemler bakımından evli kimselerin ehliyetinde bir sınırlama bulunmamakta, bu nedenle evli kimselerin limited şirkette müdür olmalarına da bir engel bulunmamaktadır[179].

b-Tam Ehliyetsizler

TMK m. 15 hükmü uyarınca ayırt etme gücü bulunmayan kimselerin diğer şartları sağlayıp sağlamadığı önemli olmaksızın fiil ehliyeti bulunmadığı kabul edilmektedir. Bu bakımdan ehliyetsiz kimselerin limited şirket müdürü olmasına olanak bulunmamaktadır[180].

c-Sınırlı Ehliyetsizler

TMK m. 16 hükmü uyarınca, *"Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve kısıtlılar yasal temsilcilerinin rızası olmadıkça kendi işlemleri ile borç altına giremezler."*

Sınırlı ehliyetsiz olarak nitelendirilen bu kimselerin kendilerini bir yüküm altına sokmayan kazandırmaları kabulü ve şahsa sıkı sıkıya bağlı hakları kullanmaları bakımından tek başına hareket edebilmeleri mümkündür. Yine sınırlı ehliyetsizler haksız fiilleri nedeniyle sorumludur[181].

---

[178] **Kılıçoğlu,** Ahmet M.: Türk Medeni Kanunu'nda Diğer Eşin Rızasına Bağlı Hukuksal İşlemler ve Yasal Alım Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 5; **Dural/Öğüz,** s. 65-66; **Şıpka,** Şükran: *"Türk Hukukunda Eşlerin Hukuki İşlem Özgürlüğünün Sınırları"*, PPILB, s. 49. Evli kimselerin sınırlı ehliyetli kimseler kategorisinde değerlendirilmesi gerektiği yönündeki aksi görüş için bkz. **Akipek,** Jale G./**Akıntürk,** Turgut/**Ateş Karaman,** Derya: Türk Medeni Hukuku C. I, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013, s. 336-337.

[179] **Yıldırım,** Ali Haydar: Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Limited Ortaklık Müdürünün Hukuki Durumu, Güncel Yayınevi, İzmir 2008, **s**. 11; **Karaahmetoğlu,** İsmail Özgün: Limited Şirketin Temsili, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018, s. 35.

[180] **Karaahmetoğlu,** s. 29; **Yıldırım,** s. 7.

[181] **Oğuzman/Seliçi/Oktay Özdemir,** s. 83; **Dural/Öğüz,** s. 94; **Öztan,** s. 279; **Serozan,** s. 450.

Sınırlı ehliyetsizlerin limited şirketlerde müdür olup olamayacağı konusunda ise bazı durumların irdelenmesi gerekmektedir. Öncelikle sınırlı ehliyetsizlerin işlemleri için kanunen getirilen sınırlamalar esasen sınırlı ehliyetsizleri koruma amacına yöneliktir. Ancak TTK m. 553 vd. hükümlerinde öngörülen hukuki sorumluluk düzenlemeleri bu amacı sağlama amacına hizmet edecek şekilde gözükmemektedir. Yine TTK m. 626'da bir özen derecesinin hüküm altına alındığı gözetildiğinde bir sınırlı ehliyetsiz kimseden hükme uygun bir özen yükümü beklemek pek olanaklı değildir[182].

Ayrıca TTK m. 390/2 hükmü uyarınca, *"yönetim kurulu üyeleri birbirlerini temsilen oy veremeyecekleri gibi, toplantılara vekil aracılığıyla da katılamazlar*." İlgili hükmü limited şirket müdürleri bakımından da uygulamak gerekirse, müdür seçilmesi ihtimalinde sınırlı ehliyetsiz kimsenin bizzat değil, yasal temsilcisi aracılığıyla toplantıya katılması mümkün değildir[183]. Yine TTK ile birlikte özden organ ilkesi terk edilmiş olmakla, sınırlı ehliyetsizlerin kendiliğinden şirketin yönetim ve temsili ile sorumlu hâle gelmesine de artık imkân bulunmamaktadır[184]. Sayılan nedenlerle öğretideki ağırlıklı görüşe göre tam ehliyetli olmayanların özellikle sınırlı ehliyetsizlerin müdür olarak seçilmeleri mümkün değildir[185].

d-Sınırlı Ehliyetliler

TMK m. 429 hükmü uyarınca, *"kısıtlanması için yeterli sebep bulunmamakla beraber korunması bakımından fiil ehliyetinin sınırlanması gerekli görülen ergin kişilere"* madde hükmünde sayılı işlerde görüşü alınmak üzere yasal danışman atanması kararlaştırılmıştır. Sınırlı ehliyetliler olarak nitelendirilecek bu kimseler bakımından

[182] **Karaahmetoğlu,** s. 31.

[183] **Yıldırım,** s. 9; **Karaahmetoğlu,** s. 31.

[184] **Yıldırım,** s. 9; **Karaahmetoğlu,** s. 30.

[185] **Şener,** Oruç Hami: Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2017, s. 648; **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 746; **Yıldırım**, s. 9.

genel kabulde ehliyetli olunduğu ancak istisnai düzeyde ehliyetsizliğin söz konusu olduğunu söylemek mümkündür[186]. Sınırlı ehliyetliler, kendilerine yasal danışman atanmış kimselerdir. Yasal danışmanlık ise TMK uyarınca, oy danışmanlığı ve yönetim danışmanlığı olmak üzere iki farklı şekilde öngörülmüştür.

i-Yönetim Danışmanlığı

Kendisine yönetim danışmanı atanmış kimseler bakımından kişinin kendi malvarlığının yönetimini sağlayamadığı düşünülmektedir. Böyle bir durumda kişinin, şirketin malvarlığını yönetim ve temsil yetkisini haiz olabilmesi düşünülemeyeceğinden bu kimselerin limited şirketlerde müdür olabilmesine olanak bulunmamaktadır[187].

ii-Oy Danışmanlığı

Kendisine oy danışmanı atanmış kimseler bakımından TMK'da sayılan işlemlerde yasal danışmanın iznine ihtiyacı oldukları dikkate alındığında söz konusu işlemleri gerçek veya tüzel kişi adına da yapmaları söz konusu olamayacağından[188] bu kimselerin de limited şirkette müdür olmaları mümkün gözükmemektedir[189]. Yine müdürlerin TTK ile üstlendiği görece ağır sorumluluk nedeniyle kendilerine yasal danışman atanan kişilerin müdür olmaması gerekliliği ifade edilebilir[190].

---

[186] **Dural/Öğüz,** s. 66.

[187] **Karaahmetoğlu,** s. 34.

[188] **Teoman,** Ömer: *"Kendilerine Yasal Danışman Atanan Kişilerin Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyesi Olup Olamayacakları Sorunu"*, Otuz Yıl Ticaret Hukuku- Tüm Makalelerim, C.1, 1971-1982, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 434-435.

[189] Aksi yöndeki görüş için bkz. **Karaahmetoğlu,** s. 34-35. Yazara göre, kendisine oy danışmanı atanmış kimse, sınırlı ehliyetsizden farklı olarak işlemleri bizzat yapmakta ve ehliyetinden kural olarak vazgeçmemiş olduğundan, bu kimselerin tam ehliyetli gibi değerlendirilmesi ve dolayısıyla limited şirkette müdür olabilmesi gerekmektedir.

[190] **Taş,** Ali İhsan: *"Limited Şirkette Müdürler"*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s. 21 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 04.09.2022).

e-Sonuç

Limited şirket müdürü olabilmek için ehliyete ilişkin kanuni herhangi bir düzenleme yapılmamış olsa da, bizim de katıldığımız görüş uyarınca, TTK m. 359 hükmü ile anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için öngörülen tam ehliyetli olma koşulunun kıyasen uygulanması neticesinde limited şirket gerçek kişi müdürlerinin de tam ehliyetli olması gerektiği hususu ifade edilebilir[191]. Ancak bu hususun anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için öngörülen düzenleme gibi kanunda hüküm altına alınması veya bu konuda ilgili hükme atıf yapılması yararlı olacaktır[192].

B-Tüzel Kişiler

TTK m. 623/2 hükmü uyarınca, *"Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler."* denilmek suretiyle limited şirketlerde tüzel kişilerin de müdür olabileceği hususu açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak bu durumda madde kapsamında da yer verildiği üzere tüzel kişi müdürün bu görevi yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirlemesi gerekecektir.

Söz konusu gerçek kişinin ise sadece tüzel kişilik tarafından belirlenmesi gerekmekte (TTK m. 623/2)[193], ayrıca gerçek kişinin tek bir kimse olması ve ilgili

---

[191] **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 746; **Çamoğlu,** Ersin: Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2020, s. 169; **Yıldız,** s. 249.

[192] **Arslanlı/Domaniç,** s. 663.

[193] Benzer yönde anonim şirket yönetim kurulu üyeliğine seçilecek tüzel kişiler bakımından bkz. TTK m. 359 Gerekçesi; *"Tüzel kişi yönetim kuruluna bizzat gelemeyeceği için toplantıya katılacak olan gerçek kişi oun tarafından belirlenir ve onun adına tescil ve ilan olunur. Toplantılara anılan gerçek kişi katılıp oy kullanır. Kullanılan oy tüzel kişinindir. Tescil, tüzel kişinin üyeliğini söz konusu gerçek kişinin kişiliğinde somutlaştırıp belirgin hale konuma getirmekte ve bu yönden kurucu bir etkiye sahip bulunmaktadır. İlan ise bunu üçüncü kişilere bildirir. Ayrıca tescil ve ilan keyfiyeti şirketin web sitesinde de yayımlanır. Belirleme tüzel kişinin kurula her toplantıda farklı kişileri yollayarak kurulun çalışmasını ve istikrarını bozmasına engel olmak amacına yöneliktir. Tüzel kişi adına tescil ve ilan edilecek kişi tüzel kişi tarafından belirlenir, yoksa genel kurul tarafından seçilmez; esas sözleşmeye bu yolda hüküm konulamaz. Çünkü seçimle tüzel kişi yönetim kuruluna üye olmuştur. Tüzel kişi, kendi adına kendi adına toplantılara katılacak*

hususun ticaret siciline tescil ve ilan olunması gerekmektedir[194]. Bu bağlamda müdür seçilen tüzel kişilik tarafından kendisini temsilen birden fazla kişiyi belirlenmesi mümkün bulunmamaktadır[195].

Anonim şirketler bakımından TTK m. 359 hükmü uyarınca yönetim kuruluna seçilecek tüzel kişi üyenin, kendisini temsilen tam ehliyetli gerçek bir kişiyi belirlemesi gerektiği ifade olunmuş ise de limited şirketler bakımından böyle bir hüküm öngörülmemiştir. Bu anlamda bu kimseler bakımında da yukarıda limited şirkette müdür olabilecek gerçek kişiler için irdelendiği şekilde[196] tam ehliyetli olma koşunun aranması gerektiğini söylemek mümkün olacaktır[197].

Tüzel kişi müdür adına seçilen gerçek kişi, işlemlerinden doğan sorumluluk tüzel kişilik adına olmak üzere müdür sıfatıyla tüm hak ve yetkileri kullanabilecektir[198]. Zira bu durumda tüzel kişi müdür, tüzel kişiliği temsilen seçilen gerçek kişide somut bir varlık kazanmaktadır[199]. Böyle bir durumda kamu alacağı sorumluluğun tüzel kişiliği temsilen seçilen gerçek kişi nezdinde de doğup doğmayacağı hususu aşağıda *"Sorumluluğun Tespitinde Özel Durumlar"* başlığı altında incelenmiştir[200].

---

kişiyi de değiştirmek istiyorsa şirkete başvurarak yeni bir kişiyi tescil ve ilan ettirmelidir. Gerçek kişiyi belirlemek ve değiştirmek hakkı sadece tüzel kişiye aittir. Ancak şirketin haklı sebeplerin varlığında tüzel kişiden değiştirme talebinde bulunmaya hakkı vardır.".

[194] **Ayhan,** Rıza/**Çağlar,** Hayrettin/ **Özdamar,** Mehmet: Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 482; **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 169; **Yaralı,** s. 69.

[195] **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 746; **Dündar,** Furkan: Limited Şirketlerde Müdürlerin Yetkilerinin Sınırlandırılması ve Görevden Alınması, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 41.

[196] Bkz. yuk. s. 50.

[197] **Karaahmetoğlu,** s. 48. Yazara göre kendisine oy danışmanı atanmış sınırlı ehliyetli kimselerin de tam ehliyetli gibi değerlendirilerek limited şirkette müdür olabileceği değerlendirilmekte ise de yazarın görüşüne bu yönüyle katılmamakta, sadece tam ehliyetli kimseler bakımından değerlendirme yapılması gerektiği kanaatindeyiz. Ayrıca bkz. **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 351.

[198] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 647; **Çebi,** Hakan: Limited Şirketler Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2019, s. 128.

[199] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 646.

[200] Bkz. aşa. s. 130.

3-Müdürlük Sıfatının Kazanılması

A-Genel Olarak

Limited şirkette müdür sıfatının kazanılması kuruluş aşamasında şirket sözleşmesi ile ya da sonraki dönemde şirket genel kurul kararı alınması ile mümkün olmaktadır[201].

B-Kuruluş Aşamasında Şirket Sözleşmesi İle

TTK m. 623 hükmü uyarınca, şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Bu bakımdan limited şirketlerde müdürün belirlenmesi esas itibariyle şirket sözleşmesinde yapılan kararlaştırma ile gerçekleşir. Ayrıca, TTK m. 576/1-d hükmü uyarınca, *"Müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları."* limited şirket sözleşmesi içeriğinde bulunması zorunlu unsurlardan biri olarak belirlenmiştir. Yine TTK m. 586/2 hükmü ile *"şirket sözleşmesinin tescili istemine yönelik başvurunun müdürlerin tümü tarafından imzalanacağı"*, TTK m. 586/3-c hükmü ile başvuru dilekçesinde *"İster ortak ister üçüncü kişi olsun, müdürlerin adları ve soyadları veya unvanları"* hususunun yer alacağı, TTK m. 587/1-h hükmü ile de tescil ve ilan edilen şirket sözleşmesinde *"Müdürlerin ve şirketi temsile yetkili diğer kişilerin adları, soyadları veya unvanları ve yerleşim yerleri"* bulunacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bahsi geçen

[201] **Ayhan/Çağlar/Özdamar,** s. 481; **Yaralı,** s. 70. eTTK döneminde varlığını sürdüren özden organ ilkesine TTK ile son verilerek seçilmiş organ ilkesi yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. (**Pulaşlı,** Hasan: Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022, s. 821; **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 166; **Bahtiyar,** Mehmet: Ortaklıklar Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2016, s. 425; **Tekinalp,** Ünal: Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, s. 334.). Bu kapsamda ortaklar bakımından şirketin yönetim ve temsili hak ve yükümlülük olmaktan çıkarılarak seçilmiş kişilere bırakılmıştır. (Bkz. TTK m. 623 Gerekçesi; *"... Bu sebeple özden organ ilkesinden ayrılarak 623 üncü maddede seçilmiş yönetim organı sistemi benimsenmiştir. Yapısı sermayeye dayalı olan şirketlerde, bu şirket kişisel ögeler taşısa da, yönetim, ortaklara kanunen bir hak ve yüküm olarak bırakılmaz, seçilmiş ortak olan veya olmayan kişilere ait olmalıdır.").*

hükümlerden hareketle, limited şirketin kuruluş aşamasında şirket sözleşmesi ile müdür veya müdürlerinin belirlenmesinin zorunlu kayıtlardan olduğu hususu ifade edilebilir[202].

Şirketin sözleşmesi ile şirketin yönetimi ve temsili yetkilerinin ortaklardan bir veya birkaçına ya da şirket dışından kimselere bırakılabileceği kararlaştırılabilir. Ancak asgari bir ortağın şirkette yönetim ve temsil yetkisini haiz kılınması gerekmektedir (TTK m. 623).

Müdürün ortaklar arasından seçilmesi halinde, ortağın şirket sözleşmesine önceden rızasının bulunması nedeniyle müdürlük görevini kabul için ayrıca iznine ihtiyaç duyulmaz, ancak üçüncü bir kişinin müdür olarak seçilmesi hâlinde söz konusu görev ile hakların yanı sıra yükümlülükleri de şahsı nezdinde üstlenmiş olacağından görevi kabulüne ihtiyaç bulunmaktadır[203].

C-Genel Kurul Kararı İle

a-Genel Olarak

TTK m. 623 hükmü ile şirketin temsili ve yönetiminin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği hüküm altına alınmış, TTK m. 616/1-b hükmü uyarınca, *"Müdürlerin atanmaları ve görevden alınmaları"* genel kurulun devredilemez yetkileri arasında sayılmış bulunmaktadır. Dolayısıyla müdürün belirlenmesi şirketin kuruluşundan sonraki süreçte genel kurul tarafından kullanılan yetki sonucu gerçekleşmektedir [204].

---

[202] **Pulaşlı,** Genel Esaslar, s. 821-822; **Tekinalp,** Sermaye Ortaklıkları, s. 526; **Yıldız,** s. 245; **Bilgili/Demirkapı,** s. 675-676; **Karaahmetoğlu,** s. 65; **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 745.

[203] Ticaret Sicili Yönetmeliği, m. 90/1-c hükmü uyarınca, *"Bir limited şirketin kuruluşunun tesciline ilişkin başvuru, kurucuların tamamının şirket sözleşmesini müdürlükte huzurda imzaladıkları izleyen otuz gün içinde yapılır. Başvuruda müdürlüğe aşağıdaki belgeler verilir: ... c) Ortak olmayan müdürler kurulu üyelerinin bu görevi kabul ettiklerine ilişkin yazılı beyanları..."* (RG. 27.01.2013, S. 28541.).

[204] **Pulaşlı,** Genel Esaslar, s. 822; **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 643; **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 745; **Tekinalp,** Yeni Ortaklıklar, s. 411; **Bahtiyar,** s. 427; **Karaahmetoğlu,** s. 66.

b-Yetersayı

Genel kurul tarafından limited şirket müdürünün seçimine ilişkin olarak TTK'da özel bir yetersayı öngörülmemiştir. Ayrıca TTK m. 621 kapsamında genel kurulda ağırlaştırılmış yetersayı öngörülen önemli kararlar arasında da müdürlerin seçimi yer almamıştır. Bu kapsamda TTK m. 620 hükmü ile olağan karar alma bakımından öngörülen yetersayı[205] müdürün seçimi bakımından da uygulama alanı bulacak ve söz konusu karar toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınabilecektir.

4-Müdürlük Sıfatının Kaybedilmesi

Limited şirkette müdür sıfatı kendiliğinden, istifa veya azil yoluyla sona erebilir. TTK m. 630 hükmü ile her ne kadar müdürün genel kurul tarafından görevden alınması hususu düzenlenmiş olsa da, müdürün kendiliğinden veya istifa yoluyla görevinin sona ermesi hususu TTK'da özel olarak düzenlenmemiştir.

A-Kendiliğinden Sona Erme

Müdürlük sıfatı kendiliğinden son bulabilir. Ancak üst başlıkta değinildiği üzere TTK'da bu duruma ilişkin özel bir hüküm yer almamaktadır. Bununla birlikte, öğretide anonim şirket yönetim kurulu üyeleri için öngörülen sona erme nedenlerinin limited şirket müdürleri bakımından da uygulanabileceği ifade edilmektedir[206]. TTK m. 363/2 hükmü uyarınca *"Yönetim kurulu üyelerinden birinin iflasına karar verilir veya ehliyeti kısıtlanır ya da bir üye üyelik için gerekli kanuni şartları yahut esas sözleşmede öngörülen nitelikleri kaybederse, bu kişinin üyeliği, herhangi bir işleme gerek olmaksızın kendiliğinden sona erer."* Dolayısıyla limited şirket müdürünün de iflası, ehliyetinin kısıtlanması veya kaybedilmesi, kanun veya şirket sözleşmesinde öngörülen şartların

[205] TTK m. 620: *"Kanun veya şirket sözleşmesinde aksi öngörülmediği takdirde, seçim kararları dâhil, tüm genel kurul kararları, toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunluğu ile alınır."*.

[206] **Pulaşlı,** Genel Esaslar, s. 827; **Yıldız,** s. 247; **Karaahmetoğlu,** s. 101.

yitirilmesi durumlarında müdürlük sıfatı kendiliğinden son bulacaktır[207]. Bahsi geçen durumlarda ticaret siciline tescil veya ilan işlemlerine gerek duyulmaksızın müdürlük sıfatı sona erecektir.

B-İstifa ile Sona Erme

Müdürlük sıfatı, müdürün istifası ile son bulabilir. İstifa tek taraflı bozucu yenilik doğuran bir irade beyanıdır[208]. Bu yönüyle istifa iradesini içerir beyanın muhatap tarafından kabulü gerekmemekte, bu yöndeki beyanın şirkete ulaşması ile birlikte hüküm ve sonuçlar doğmaktadır[209]. İstifa için bir şekil şartı bulunmamakla birlikte, yazılı şekilde yapılması ispat kolaylığı açısından yararlı olacaktır[210].

C-Azil ile Sona Erme

Müdürlük sıfatı, müdürün şirket tarafından azli ile son bulabilir. Azil, müdürün şirketteki görevinin genel kurul tarafından alınan tek taraflı karar ile sonlandırılmasını ifade etmektedir[211]. TTK m. 630 hükmü uyarınca *"Genel kurul, müdürü veya müdürleri görevden alabilir, yönetim hakkını ve temsil yetkisini sınırlayabilir."* Genel kurulun yetkisi TTK m. 616/1-b uyarınca devredilemez yetkidir. Karara ilişkin yetersayı TTK m. 620'de öngörülen olağan yetersayıdır.

İstifa ve azil durumlarında müdürün, müdürlük sıfatının ne zaman son bulmuş olacağı, sorumluluğun tespitinde önem arz etmektedir. Zira istifa veya azil yönündeki beyanların karşı tarafa ulaşması ile ticaret siciline tescili ve ilanı arasında zaman farkı olabilmekte, bazı durumlarda tescilin henüz yapılmamış olduğu durumlarda dahi müdürün sorumluluğu yoluna kamu idareleri tarafından başvurulabilmektedir. İstifa ve

[207] **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 174-175; **Pulaşlı,** Genel Esaslar, s. 827-828.

[208] **Kılıçoğlu,** s. 323-324.

[209] **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 172; **Çebi,** s. 132; **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 785; **Dündar,** s. 100.

[210] **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 173.

[211] **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 171; **Çebi,** s. 133; **Yaralı,** s. 84.

azlin müdürün sorumluluğu hususunda ne zaman hüküm ve sonuç doğuracağına ilişkin değerlendirmelere aşağıda *"Sorumluluğun Zaman Bakımından Sınırları"* başlığı altında yer verilmiştir[212].

II-KANUNİ TEMSİL

1-Temsil Kavramı

Temsil, kişilerin bizzat yapacağı işlemleri bir başkası aracılığıyla yaptığı durumlarda karşımıza çıkmaktadır[213]. Bu kapsamda yapılan işlemden doğan hüküm ve sonuçlar, adına hukuki işlem yapılan kişi üzerinde doğmaktadır.

Temsil kavramı, kişinin hukuki etkileri başkasına ait olmak üzere işlem yapabilmesini sağlayan yetkidir[214]. Temsil yetkisi, kaynağına göre ikiye ayrılabilir. Bu kapsamda temsil yetkisi, temsil edilenin iradesi ve isteğinden veya kanundan kaynaklanabilir[215]. Temsil edilenin iradesinden kaynaklanan temsile iradi temsil, kanundan kaynaklanan temsile kanuni temsil denilmektedir. İlk durumda temsilci iradi temsilci, ikinci durumda kanuni temsilci olarak nitelendirilir[216].

Tüzel kişilerin temsili bakımından iradi veya kanuni temsil söz konusu olabilir. Temsil yetkisi kanuna dayanıyorsa kanuni temsil, temsil yetkisi temsil olunanın iradesinden kaynaklanıyorsa iradi temsil söz konusudur[217]. Ayrıca irade beyanının temsilciden çıkması durumunda aktif temsil, irade beyanının temsilciye yönelmesi durumunda da pasif temsilden söz edilecektir[218].

---

[212] Bkz. aşa. s. 132.

[213] **Kılıçoğlu,** s. 302.

[214] **Eren,** s. 489.

[215] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 7; **Eren,** s. 497; **Yaralı,** s. 57.

[216] **Yaralı,** s. 57.

[217] **Eren,** s. 497.

[218] **Eren,** s. 497.

Ancak şirketler hukukundaki temsil kavramı, borçlar hukukunda düzenlenen kavram ile tam olarak örtüşmemektedir. Zira şirket bakımından temsil yetkisi söz konusu olduğunda, temsile yetkili organ, esasen başka bir kimsenin iradesini açıklamamakta, bizzat tüzel kişilik adına irade açıklamasında bulunmaktadır[219]. Tüzel kişilerde kanuni temsilcilik kişinin yönetim ve temsil konumuna tanınmıştır[220].

Limited şirketlerde temsil, şirketin üçüncü kişilerle ilişkileri ile hak ve borç sahibi olabilmesi olarak nitelendirilebilir. Bu kapsamda şirket içerisinde oluşan irade temsilci aracılığıyla dış dünyaya açıklanır ve şirket üçüncü kişilere karşı temsil edilir[221].

Vergi hukuku bakımından medeni hakları kullanma ehliyeti olmayanlar ile kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kanuni temsil esastır. Kanuni temsilci, temsil olunan adına vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme yetkisini doğrudan vergi kanunlarından almakta olup, bu yetki temsilci için bir zorunluluktur. Bundan kaynaklı sorumluluk da yine vergi kanunlarında düzenlenmektedir.

2-Müdür/Müdürler Kurulu'nun Temsil Yetkisi

TTK sistematiğinde müdürler *"Yönetim ve Temsil"* başlığı altında düzenlenmektedir. Bu kapsamda limited şirketlerde müdürlerinin yetkilerinin kapsamını esas itibariyle şirket yönetimi ve temsili hususları oluşturmaktadır. İki kavram birbirine benzer nitelikte gözükmekte ise de esasen farklı anlamları içermektedir. Yönetim yetkisi şirketin konu ve amacını gerçekleştirmeye yönelik her türlü karar ve işlemi ifade eden bir iç ilişkiye dair olarak kullanılmakta iken[222], temsil yetkisi şirket dışındaki üçüncü kişilere

[219] **Kılıçoğlu,** s. 303; **Eren,** s.495; **Yaralı,** s. 58.

[220] **Yaralı,** s. 59.

[221] **Yaralı,** s. 77.

[222] **Bilgili/Demirkapı,** s. 687; **Karabağ,** Sefa Berat: Limited Şirkette Yönetim, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, s. 88.

yönelik hak ve borç sahibi olabilme durumunu ifade eden dış ilişkiye dair bir kavram olarak kullanılmaktadır.

Limited şirketlerde temsil yetkisi, esas itibariyle müdürler tarafından kullanılır (TTK m. 623/1). Temsil yetkisinin kullanılması bakımından müdürler kurulunun olması halinde çift imza kuralı geçerli olup, şirket kural olarak bu şekilde temsil edilir[223]. Şirketin tek müdürü olması durumunda, temsil yetkisi bu müdüre aittir (TTK m. 629 atfı ile m. 370).

Bu anlamda limited şirkette müdür, şirketin kanuni temsilcisidir. Dolayısıyla limited şirkette kanuni temsilci sayılan müdürler, VUK m. 10 ve AATUHK m. 35 hükümleri açısından diğer şartların varlığı halinde kamu borçlarından sorumlu bulunmaktadır[224].

AATUHK'un uygulanmasına yönelik Tahsilat Genel Tebliği'nde kanuni temsilci kavramı, *"6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi uygulamasında kanuni temsilci 6102 sayılı Kanuna göre şirket esas sözleşmesi ile atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş yönetim kurulu üyeleri veya yönetim kurulu üyelerinden en az birinin bulunması koşuluyla yönetim kurulu tarafından müdür olarak atanmış üçüncü kişiler, olacaktır."*[225] şeklinde ifade edilmektedir. Söz konusu hükmün limited şirketler bakımından müdürler kurulu veya kurul kararıyla müdür olarak atanan üçüncü kişileri ifade etmektedir[226]. Yine Tebliğ uyarınca temsil yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci kabul edilebilmesi için, şirketin amaç ve konusuna dahil olan tüm işlemlerde tam yetkili

[223] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 686.

[224] **Yaralı,** s. 64.

[225] Tebliğ, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX/2/9. Paragraf.

[226] 6102 sayılı Kanuna göre, limited şirketin kanuni temsilcisi, şirket sözleşmesi ile tayin edilmiş müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortak veya tüm ortaklar ya da üçüncü kişiler olabilecektir. Ancak üçüncü kişilere şirketin yönetim ve temsilinin verilebilmesi için ortaklardan en az birinin şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekmektedir. (Tebliğ, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, VIII/8/5. Paragraf.)

olmaları gerekmektedir[227]. Bu kapsamda şirket faaliyet alanına giren işlerde kendisine sınırlı yönetim ve temsil yetkisi bırakılan kimseler kanuni temsilci sayılamaz[228].

3-Murahhas Üyenin Sorumluluğu

TTK m. 370/2 hükmü uyarınca anonim şirketlerde yönetim kurulunun, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere devredebilmesi mümkündür. Benzer şekilde limited şirketler bakımından da müdürler kurulunun yönetim ve temsil yetkisini kurul üyelerine veya kurul dışından üçüncü bir kişiye devredebilmesi mümkündür (TTK m. 623/1). Yönetim ve temsil yetkisinin müdürler kurulu üyelerine devri halinde murahhas üye, kurul dışından birine devri halinde murahhas müdürden söz edilir[229].

Böyle bir devir hâlinde şirketin kamu borçlarından dolayı temsil yetkisini devralan murahhas üye veya müdürler sorumlu olacaktır[230].

---

[227] Tebliğ, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX/3/6. Paragraf.

[228] Danıştay 13. Dairesi, 06.04.2022, E. 2019/2517, K. 2022/1457 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...Aktarılan kanunî düzenlemeler uyarınca, anonim şirketlerde "temsil yetkisi" nin, sadece merkezin veya bir şubenin işlerine hasrolunmasına dair coğrafi yönden yapılan sınırlamalar ile tescil ve ilan edilmiş olmak kaydıyla müştereken kullanımına dair sınırlamalar dışında başkaca bir şekilde sınırlandırılamayacağı, şirketin maksat ve mevzuuna giren sınırlı işlere özgü temsil ve idare yetkisi verilen kişi ya da kişilerin ise şirketi temsile tam yetkili olmadığı açıktır.*
Başka bir anlatımla, şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm işlemlerde tam yetkili" olmayan, sınırlı olarak temsil ve idare yetkisi verilen kişi veya kişilerin kanuni temsilci sayılması mümkün değildir. Bu itibarla, tescil ve ilan edilmiş olsa dahi imza sirküleriyle kendisine sınırlı imza yetkisi verilen kişi ya da kişilerin kanuni temsilci sıfatını haiz olduğu kabul edilemez.
Nitekim, 390 Seri numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nde 6183 Sayılı Kanun'un Mükerrer 35. maddesinin uygulanmasında 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 319. maddesi hükmüne göre temsil salahiyeti verilen kişi ya da kişilerin kanunî temsilci kabul edilebilmesi için şirketin maksat ve mevzuuna dâhil olan "tüm muamelelerde" tam yetkili olmalarının zorunlu bulunduğu belirtilmiştir. ..." (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.10.2022).

[229] **Tekinalp,** Sermaye Ortaklıkları, s. 255.

[230] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 179; **Barlass,** s. 89; **Yaralı,** s. 64. Yargıtay 11. HD. 06.01.2014, E. 2013/10208, K. 2014/76 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Anonim şirketlerde ise böyle bir özel düzenleme yapılmadığından, şirketten tahsil edilemeyen kamu borçlarından, TTK.'nun 317. maddesi*

VUK m. 10 hükmü irdelendiğinde, "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."* hükmü öngörülmüş durumdadır. Bu durumda sorumluluk atfedilen kimselerin *"kanuni ödevleri yerine getirmeyenler"* olarak tespit edildiği göze çarpmaktadır. Dolayısıyla kanun sistematiğinde doğrudan tüm kanuni temsilciler için değil, ödevleri yerine getirmekle yükümlü kılınan ancak bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilciler bakımından sorumluluk esasının kararlaştırıldığı ifade olunabilir. Bu noktada, yetkilerin devredildiği murahhas üye veya müdür, ödevleri yerine getirmekle yükümlü kılınmış olduğundan söz konusu ödevleri yerine getirmediği durumlarda sorumlu hâle gelecektir.

Nitekim anonim şirketlere ilişkin olarak Tahsilat Genel Tebliği, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX/5/1,2,3. Paragrafında şu düzenlemeye yer verilmektedir:

"6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 319 ve müteakip maddeleri ile 6102 sayılı Kanunun 370 ve müteakip maddelerine göre temsil yetkisi murahhas azalara veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmamış ise yönetim kurulu üyeleri kanuni temsilci sıfatını taşımaktadır.

Buna göre, amme alacağının anonim şirket şeklinde örgütlenmiş tüzel kişiliğin mal varlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi konumundaki yönetim kurulu

---

uyarınca şirketin yönetim kurulu üyelerinin tamamı, kanuni temsilci sıfatıyla ve müteselsilen sorumludur. Ancak TTK.'nun 319. maddesine göre ana sözleşmeye hüküm konularak şirketin kanuni temsil yetkisi, yönetim kurulu üyelerinden birine veya birkaçına verilip, diğer yönetim kurulu üyeleri sorumluluktan kurtulabilmektedir. Böyle bir durumda kamu alacaklarından da sadece anılan yönetim kurulu üyeleri, kanuni temsilci sıfatıyla müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Yönetim kurulu üyesi olmayan ortakların ise kamu alacaklarından dolayı sorumlulukları bulunmamaktadır." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

üyelerinin şahsi malvarlıklarından takip ve tahsili cihetine gidilmeden önce, şirket esas sözleşmesinin ve ticaret sicili kayıtlarının tetkik olunması, temsil salahiyetinin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan murahhas bir veya birkaç üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere bırakılmış olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Yapılacak tespit sonucunda; şirketi temsil salahiyetinin murahhas üye veya üyeler ile müdür olarak üçüncü kişilere bırakıldığının anlaşılması halinde amme alacağının bunlardan takip ve tahsiline gidilmesi, bu durumda diğer yönetim kurulu üyeleri hakkında işlem yapılmaması icap etmektedir.".

III- İLGİLİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME

Limited şirkette kamu borçlarından sorumluluğa ilişkin temel düzenlemeler olan AATUHK m. 35, mükerrer m. 35, VUK m. 10 ve SSGSSK m. 88 hükümlerinde limited şirket ortak ve kanuni temsilcileri için sorumluluğun esasları belirlenmiştir. Dikkat edilirse ilgili düzenlemelerde müdür değil, kanuni temsilci terimi kullanılmış bulunmaktadır. Bu noktada sorumluluk limited şirket bakımından müdüre özgü bir durum olmayıp, esasen kanuni temsilcileri kapsamaktadır. Aşağıda *"Sorumluluğun Tespitinde Özel Durumlar"* başlığı altında limited şirkette diğer kanuni temsilcilerin sorumluluğu hususundaki değerlendirmelere yer verilmektedir[231]. Ancak çalışma konumuz limited şirketlerde müdür ve ortakların kamu borçlarından sorumluluğu hususuna ilişkin olduğundan limited şirkette tüm kanuni temsilcilere değil, bu başlık altında yalnızca müdürler özelinde değerlendirmelere yer verilecektir. Nitekim limited şirketi yönetim ve temsil yetkisine sahip olan müdürler, VUK m. 10 ve AATUHK Mükerrer m. 35 hükümleri kapsamında kanuni temsilci sayılmaktadır[232].

[231] Bkz. aşa. 126.

[232] Yine kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik olarak sadece limited şirketler bakımından öngörülen bir düzenleme söz konusu olmayıp, madde hükmü tüzel kişilerin kanuni temsilcileri olarak kaleme

Kamu borçlarından sorumluluk bakımından kanun hükmünün doğru şekilde tespiti işlemin hukuka uygunluğu bakımından rol oynar. Bu kapsamda olması gerekenden farklı hükme dayanılması işlemi hukuka aykırı hale getirebilmektedir[233]. Zira AATUHK ve VUK hükümleri birbirine benzemekle birlikte esasen kapsam, şartlar ve nitelikleri itibariyle birbirinden farklıdır[234]. Kamu alacağının niteliğine göre müdürlerin hukuki sorumluluklarının kaynakları ve dolayısıyla şartları da değişmektedir. Bu nedenle bu başlık altında söz konusu üç kanun çerçevesinde müdürlerin sorumluluğu ayrı ayrı ele alınacaktır.

1-AATUHK Mükerrer m. 35 Çerçevesinde Sorumluluk

A-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler

Müdürlerin[235] kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin olarak AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü 4108 sayılı Kanun[236] ile AATUHK'na eklenmiştir[237].

---

alındığından anonim şirketler bakımından da kanuni temsilcilerinin kamu borçlarından sorumluluğu söz konusu olmaktadır.

[233] **Öztürk,** İlhami: *"Kanuni Temsilci Sıfatıyla Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluğu"*, VDD, 2016, S. 416, s. 246.

[234] **Yaralı,** s. 162.

[235] Sorumluluk, kanuni temsilciler bakımından öngörülmüş olmakla esasen daha geniş bir uygulama alanına sahiptir. Ancak çalışma konumuz müdürlere ilişkin olduğundan kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk hükümleri müdürler özelinde ele alınacaktır.

[236] 4108 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun (RG. 02.06.1995, S. 22301.).

[237] Maddenin değişikliklerden önceki ilk şekli aşağıdaki gibidir; *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir. Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır. Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz. Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."*

Söz konusu madde, vergi dışındaki kamu borçları bakımından da kanuni temsilcilerin sorumluluğunu hüküm altına alma amacıyla öngörülmüştür[238].

Maddenin ilk haline 2008 yılında 5766 sayılı Kanun[239] ile iki fıkra daha eklenmişti. Ayrıca 5766 sayılı Kanun Geçici m. 1 hükmü ile de, *"Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır."* denilmek suretiyle yürürlük düzenlemesi yapılmıştır. Ancak söz konusu hüküm ile tahakkuk etmiş, ancak henüz tahsil edilmemiş alacaklar bakımından geriye etkili şekilde uygulama yapılacağının öngörülmesi, öğretide geriye yürümezlik kuralına aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle eleştirilmiştir[240].

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmüne eklenen fıkralar ise aşağıdaki şekildeydi;

---

[238] 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/838), Sıra Sayısı: 813, 8. Madde Gerekçesi; *"...Öte yandan, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımını destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkânı bulunmadığında da kanuni temsilciler hakkında takibata geçilmiş ancak Danıştay'ca verilen muhtelif kararlarla 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacakların takibinde mezkûr maddenin tatbik imkânı bulunmadığı yönünde görüş birliğine varılmıştır. Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamayacaktır. Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanunî temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanuna mükerrer 35 inci madde eklenmiştir."* (www.tbmm.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.12.2022.).

[239] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG. 06.06.2008, S. 26898 (Mükerrer)).

[240] **Yaltı,** Billur: *"Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, s. 524-525; **Yaralı,** s. 166.

"Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur." (5. Fıkra)

"Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." (6. Fıkra)

Eklenen 5. fıkra düzenlemesi ile borcun doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda farklı temsilcilerin olması halinde müteselsil sorumluluk esasının uygulanacağı ifade edilmekteydi. Ancak fıkra hükmü, önceki ve sonraki temsilci arasında sorumluluk şartlarının ne ölçüde sağlandığı yönünde bir değerlendirme olmadan doğrudan sorumluluğun paylaşılmasını öngördüğünden, sorumluluk gereklerini yerine getirmiş bir temsilci bakımından sınırsız müdahale oluşturabilecek nitelikteydi[241].

Eklenen 6. fıkra düzenlemesi ise sorumluluk konusunda VUK hükümlerinin AATUHK hükümlerini ortadan kaldırmayacağını ifade etmekle, iki düzenlemenin aynı konuda uygulanması yolunu açmıştır. Bu bakımdan VUK kapsamına giren alacaklar bakımından da kamu alacağı genelinde AATUHK hükümlerinin de uygulanabileceği öngörülmüş olup bu durum belirsizliğe yol açmıştı[242].

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmüne eklenen 5. ve 6. fıkra hükümleri, somut norm denetimi ile yapılan inceleme sonucunda Anayasa m. 2 hükmüne aykırılı bulunması nedeniyle Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Mahkeme kararında 5. fıkra bakımından iptal gerekçesi, *"...Kanun koyucu, amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebilir. Ancak amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin*

[241] **Yaltı,** s. 528.

[242] **İleri,** Yusuf: *"Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar"*, Yaklaşım Dergisi, 2008, S. 188, s. 122; **Yaltı,** s. 512, dn. 26.

farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenleme vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğurmaktadır. Adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olması adalet ve hakkaniyetle bağdaşmaz. Dolayısıyla, itiraz konusu kural hukuk devleti ilkesine aykırıdır."; 6. Fıkra bakımından iptal gerekçesi ise *"...213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. İtiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluk ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olmaktadır. 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dâhil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır."* şeklinde açıklanmıştır.

B-Sorumluluğun Niteliği

a-Kusursuz Sorumluluk

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü ile, kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda başkaca bir olguya yer verilmeksizin kanuni temsilcilerden tahsil yoluna gidileceği ifade edilmektedir. Bu bakımdan sorumluluğun kusur ve kusursuzluk esasına dayanıp dayanmadığı hususunda da bir belirleme yapılmamıştır. Ancak VUK m. 10 hükmünün aksine herhangi bir ödev yükümünden bahsedilmeksizin salt tahsil sonucuna göre sorumluluğun öngörülmesinden hareketle kusursuz sorumluluk esasının benimsenmiş olduğu öğretide kabul edilmektedir[243]. Nitekim AATUHK Mükerrer m. 35 hükmünde 5. ve 6. Fıkraları iptal eden Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29 sayılı kararında da sorumluluğun kusursuz sorumluluk esasına dayandığı ifade edilmiştir.

Yargı kararlarında da AATUHK Mükerrer m. 35 hükmünden kaynaklanan sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu ifade edilmektedir[244].

---

[243] **Candan,** Amme Alacakları, s. 176; **Geçer,** s. 120; **Yaralı,** s.173; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 113; **Yanlı,** Veliye: *"Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu"*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s. 767; **Yıldız,** Şükrü: *"Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu"*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s. 792-793. Aksi yönde görüş için bkz. **Barlass,** s. 63-65. Yazara göre, kusursuz sorumluluk hâli, istisnai bir düzenleme olup, genellikle sorumlu tutulan kimselerin faaliyetten veya bir varlıktan yaralanma durumlarında söz konusu olmaktadır. AATUHK bakımından ise kanuni temsilci şirketin faaliyetlerinden yararlanan konumu söz konusu olmadığından kendisine kusursuz sorumluluk esasının yüklenmesi adil bir yaklaşım olmayacaktır.

[244] *"6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluk hâli kusursuz sorumluluktur. Yani mükerrer 35. madde kapsamında sorumlu tutulacak olan kanunî temsilci kusursuzluğunu ispatlayarak sorumluluktan kurtulamayacaktır."* (Danıştay 13. Dairesi, 19.01.2022, E. 2021/4257, K. 2022/120 sayılı kararı, www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.12.2022). *"...213 Sayılı Kanun'un 10. maddesi, sadece vergi borçlarını kapsayan kusur sorumluluğu getirmişken, 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi, vergi dışındaki amme borçlarından ötürü kusursuz sorumluluk halini düzenlediği..."* (Danıştay 7. Dairesi, 23.11.2021, E. 2018/469, K. 2021/5114 sayılı kararı, www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.12.2022).

b- Fer'i Sorumluluk

Limited şirket, tüzel kişiliği haiz bir varlık olarak hak ve borçlarından kendisi adına sorumluluk alabilmektedir. Bu bakımdan kamu borçları açısından da limited şirket tüzel kişiliğinin sorumluluğu söz konusudur. Ancak inceleme konumuz AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü ile, *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* haline özgü olarak kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda kamu borcunun tahsili hususunda öncelikle şirket tüzel kişiliğine başvurulmalı[245], şirketten tahsilin sağlanamadığı veya sağlanamayacağının anlaşıldığı durumlarda kanuni temsilciye gidilmesi gerekmektedir. Kanuni temsilcinin sorumluluğu fer'i niteliktedir[246].

c-Müteselsil Sorumluluk

Limited şirkette müdürler kamu borcunun şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği durumlarda kanuni temsilci sıfatıyla borç nedeniyle sorumlu bulunmaktadır.

[245] Danıştay 4. Dairesi, 14.02.2022, E. 2018/379, K. 2022/734 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Bu çerçevede, belirtilen mevzuat hükümlerine göre ilgili kişilerin kanuni temsilci sıfatıyla takip edilebilmesi için, vergi borcunun asıl borçlu şirket nezdinde 6183 Sayılı Kanun ile belirlenen takip ve tahsil yolları tüketilerek kesinleştirilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan tamamen veya kısmen tahsil imkânının bulunmadığının somut biçimde ortaya konulması, bir başka ifadeyle, asıl borçlu hakkında 6183 Sayılı Kanun ile belirlenen takip ve tahsil yollarının tüketilmesi gerekmektedir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.12.2022).

[246] **Öncel,** s. 50; **Çamoğlu,** Ersin: Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 3. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2010, s. 277; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 170; **Ayaz,** s. 67; **Geçer,** s. 125.

Bu durumda kamu alacaklısına karşı müteselsil sorumluluk söz konusudur[247]. Sorumluluk kaynağı ise, sözleşme ilişkisine değil doğrudan kanuna dayanmaktadır[248].

d-Sınırsız Sorumluluk

Limited şirketlerde kanuni temsilci olarak müdürün kamu borçlarından sorumluluk esası, şirket ortaklarından farklı olarak tüm malvarlığı ile sorumluluğa dayanmaktadır[249].

AATUHK m. 33/2 hükmü uyarınca, *"Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez."* Dolayısıyla istisnai olarak tasfiye sürecinde tasfiye memurları bakımından tasarruf miktarı ile sınırlı sorumluluk olduğunu ifade etmek mümkündür.

[247] Danıştay 13. Dairesi, 17.03.2022, E. 2021/5030, K. 2022/1099 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Kanunî temsilci, kamu alacağının doğmasına yol açan işlem veya fiilin nihaî sorumluluğunu taşıyan kişi olup sahip olduğu imkân ve gücü kullanarak, alacağı doğuran işlem veya fiilin ortaya çıkmasını önleyebilecek veya doğan kamu alacağının ödenmesini temin edebilecek en etkin konumdaki kişidir. Bu nedenle, ticarî şirketleri yöneten, şirketi temsilen iş ve işlemler yapan ve zararı doğuran olayın gerçekleştiği tarihte görev yapan kanunî temsilci, kamu alacağının doğmasına yol açan işlem veya fiilin sorumluluğunu taşıyan kişi olduğundan ve sahip olduğu imkân ve gücü kullanarak, alacağı doğuran işlem veya fiilin ortaya çıkmasını önleyebilecek en etkin kişi konumunda bulunduğundan, şirketten tahsil imkânı bulunmayan kamu alacaklarından müteselsil sorumluluk esasına göre sorumlu tutulması gerekmektedir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.12.2022).

[248] **Yaralı,** s. 183, dn. 733.

[249] **Candan,** Amme Alacakları, s. 177; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s**. 91; **Yaralı,** s. 184.

C-Sorumluluğun Kapsamı

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü ile limited şirketlerde müdürlere yüklenen sorumluluk kapsamı, *"tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"* denilmek suretiyle belirlenmiştir. Bu noktada müdürün sorumluluğu kamu alacakları ile sınırlıdır. Kamu alacaklarının neler olduğu hususu, birinci bölümde açıklanmıştır[250].

Kamu alacağı kavramı AATUHK m. 3 hükmü atfı ile m. 1 ve m. 2 hükümlerinde sayılan alacaklar olarak belirlenmiştir. Ancak AATUHK'un tüm kamu alacaklarını kapsayan bir genel kanun olduğu dikkate alındığında kapsamı içerisinde kalan bazı alacakların başka kanunlarla da düzenlenebilmesi mümkündür. Bu durumda ne yapılacağının irdelenmesi gerekmektedir.

AATUHK m. 1 hükmü ile asli kamu alacaklarından sayılan vergi alacağı bakımından ayrıca VUK m. 10 hükmü öngörülmüştür. Çalışmamızın sonraki kısmında ayrıntılı şekilde ele alınmış olmakla birlikte[251] VUK m. 10 hükmü ile vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğu özel olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Yapılan özel düzenleme gereğince[252], vergi alacakları bakımından AATUHK Mükerrer

---

[250] Bkz. yuk. s. 14.

[251] Bkz. aşa. s. 82.

[252] Danıştay 4. Dairesi, 05.02.2003, E. 2002/1248, K. 2003/345 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...buna göre vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi olup, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin ancak diğer amme alacakları uygulanabileceği…"* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022). Danıştay 7. Dairesi, 21.12.1998, E. 1997/5295, K. 1998/4660 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda yer alan kanun hükümleri ve gerekçeden de anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden Vergi Usul Kanununun 10"uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35"inci maddesi uyarınca sorumlu olacakları sonucuna varılmaktadır.*
6183 sayılı Kanunun tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlemiş olması karşısında, bu kanunun mükerrer 35"inci maddesinin vergi ve buna bağlı alacaklar için de uygulanabileceği düşünülebilir ise de Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin 2"nci fıkrasının vergi ve buna bağlı alacaklarla ilgili özel

m. 35 hükmü uygulanmayacaktır[253]. Aksi düşünüldüğünde, hangi durumda hangi kanun hükmünün uygulanacağı konusunda tereddüde düşme ihtimali doğacağından hukuki belirlilik ilkesinin ihlali gündeme gelebilecektir[254].

Yine 5510 sayılı Kanun ile Sosyal Güvenlik Kurumu prim alacakları bakımından da özel bir düzenleme getirilmiştir. 5510 sayılı Kanun m. 88/18 hükmü uyarınca, *"Kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup, imtiyazlı alacaktır."* Kanun'un m. 88/20 hükmü uyarınca da, *"Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın 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."* düzenlemesi öngörülmüştür. Bu nedenle kanuni temsilcinin şirketin prim borçları nedeniyle sorumluluğunun söz konusu olduğu durumlarda özel nitelikteki 5510 sayılı Kanun hükmü öncelikle uygulanacaktır[255].

---

hükmü karşısında, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35"inci maddenin uygulanması olanağı bulunmamaktadır. Nitekim maddenin gerekçesinde Vergi Usul Kanununun 10"uncu maddesine yapılan gönderme ile, mükerrer 35"inci maddenin "diğer amme alacakları" için getirildiği belirtilerek, ayrı ve paralel bir düzenlemeye gidildiği de açıklanmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak maddenin, özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10"uncu maddesi olduğu, 6183 sayılı Kanunun 35"inci maddesinin ise ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecek hüküm olduğu kuşkusuzdur." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022). Ayrıca bkz. **Yaralı,** s. 184; **Ayaz,** s. 67.

[253] **Barlass,** s. 67; **Yaralı,** s. 184; **Deynekli,** Vergi Alacağı, s. 44; **Ayaz,** s. 67.

[254] **Geçer, s**. 116.

[255] Yargıtay 10. HD, 21.06.2022, E. 2022/4456, K. 2022/9534 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Ayrıca belirtilmelidir ki, davanın yasal dayanaklarından olan, 6183 Sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde ise, asıl borçlu hakkında yapılan yasal takip ve araştırmalar sonucu kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, yasal temsilcisine ödeme emri çıkarabileceği bildirilmiş ise de; sorumluluk bakımından, 6183 Sayılı Kanunun, 506 ve 5510 Sayılı Kanunlara göre genel Kanun niteliği dikkate alınmalı ve özel kanun niteliğinde olan 506 Sayılı Kanun'un 80. maddesi ve 5510*

Açıklanan nedenlerle istisnai hükümler dışında kalan AATUHK kapsamına giren tüm kamu alacakları AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü uygulama alanı içerisine girmektedir.

D-Sorumluluğun Şartları

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü ile *"... mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"* denilmek suretiyle sorumluluğa ilişkin şartın limited şirketler bakımından öncelikle şirketten tahsilin sağlanamaması veya sağlanamayacağının anlaşılması olarak ifade edilebilir. Bunun yanı sıra madde hükmünde açıkça yer verilmemiş olsa da öncelikle hukuken talep ve tahsil edilebilir bir kamu alacağının bulunması da sorumluluğun doğal koşulu olacaktır. Söz konusu şartlar aşağıda ayrı ayrı incelenecektir.

a-Talep Edilebilir Kamu Alacağı Bulunması

Limited şirketlerde müdürlerin kamu borçlarından sorumluluğun gündeme gelebilmesi için öncelikle talep edilebilir bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir. Sorumluluğun kapsamı AATUHK kapsamındaki kamu alacakları olarak belirlenmiş olmakla, kapsam dahilindeki kamu alacakları ve AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü uygulamasına girmeyen istisnai düzenlemeler yukarıda açıklanmıştır[256]. Bunların dışında bir alacağın, AATUHK kapsamında yer almaması halinde AATUHK Mükerrer m. 35 hükmüne göre tahsil imkânı bulunmamaktadır.

Bunun dışında sorumluluğun gündeme gelebilmesi için alacağın hukuken talep imkânının olması gerekmektedir[257]. Talep edilebilirlik, kamu alacağının esas borçludan

Sayılı Kanun'un 88. maddedeki şartlar bakımından davacı hakkında öncelikle değerlendirme yapılmalıdır." (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022).

[256] Bkz. yuk. s. 73-74.

[257] **Yaralı,** s. 191.

istenebilecek nitelikte olmasını ifade etmektedir[258]. Limited şirkette, şirket tüzel kişiliğinden hukuken talep ve tahsil imkânı olmayan bir kamu alacağının müdürden istenmesine de olanak bulunmamaktadır. Bu kapsamda örneğin borcun zamanaşımına uğraması[259], borcun sona ermiş olması, alacağın tahakkuk etmemesi ve kesinleşmemesi[260] durumlarında esasen şirket tüzel kişiliğinden alacağın talep imkânı bulunmadığından kanuni temsilci olarak müdürün de sorumluluğu söz konusu değildir.

b-Kamu Alacağının Şirketten Tahsil Edilememesi veya Edilemeyeceğinin Anlaşılması

i-Genel Olarak

Limited şirkette müdürün kamu borçlarından sorumluluğu, fer'i nitelikte bir borç olarak kamu borcunun öncelikle şirketten tahsili, aksi takdirde kanuni temsilcilerin sorumluluğuna başvurma esasına yöneliktir. Bu bakımdan borcun ilk ihtimalde şirketten tahsil edilememiş olması, ikinci ihtimalde tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

AATUHK m. 3 hükmü uyarınca, tahsil edilemeyen amme alacağı terimi, *"Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacakları"*; tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise, *"Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil*

[258] **Özkan,** s. 94.

[259] **Yaralı,** s. 191, dn. 762.

[260] **Tombaloğlu,** Mustafa Lütfi: Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011, s. 21.

edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacakları" olarak tanımlanmıştır.

Her iki fıkra hükmünde de yer alan *"...gibi nedenlerle"* ifadesinden hareketle sayılan durumların sınırlı sayıda olmadığı, örnekleme yoluyla sayım yapıldığı kabul edilmektedir[261].

Kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi, borcun tahsili için cebri icra yollarının tüketilmesi ancak sonuç alınamamasını ifade etmektedir[262]. Bu durumda borcun tahsil edilemediğinin ifade olunması için haczi kabil malvarlığının bulunup bulunmadığı hususunda yeterli bir araştırmanın yapılmış olması gerekmektedir[263]. Dolayısıyla şirkete karşı cebri icra yolları tüketilmeden doğrudan müdüre karşı borcun tahsili yoluna gidilmesi hukuka uygun olmayacaktır[264].

---

[261] **Yaralı,** s. 193-196; **Candan,** Amme Alacakları, s. 12.

[262] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 52; **Yaralı,** s. 192.

[263] Danıştay VDDGK, 18.05.2022, E. 2020/1580, K. 2022/597 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Davalı idare tarafından şirketin banka hesaplarında yer alan meblağlar hariç herhangi bir mal varlığının bulunmadığı, bulunan mal varlığının vergi borcunu karşılamayacağı ileri sürülerek şirketin hakkındaki takibatın sonuçsuz kaldığı belirtilmiştir. Ancak "Maddi olay" başlığında da belirtildiği üzere asıl amme borçlusu şirketin mal varlığının işbu dosyaya sunulan bilgi ve belgelerde gösterilenlerle sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır. Anılan mal varlığının değerinin, dava konusu ödeme emri içeriğinde yer alan kamu alacağını karşılayıp karşılamadığı ya da bu alacağın ne kadarlık kısmını karşıladığı yolunda davalı idarece yapılmış herhangi bir tespit bulunmamaktadır. Davalı idare tarafından asıl amme borçlusu şirket hakkında usulüne uygun olarak mal varlığı araştırması yapılmadığı müddetçe, kamu alacağının şirketten tahsilinin olanaksızlığından söz edilmesine hukuken imkân bulunmamaktadır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022).

[264] Cebren tahsil şekilleri AATUHK'da şu şekilde sayılmıştır: *"Ödeme müddeti içinde ödenmiyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunur. Cebren tahsil aşağıdaki şekillerden herhangi birinin tatbikı suretiyle yapılır:*

1. Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi,

2. Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi,

3. Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi." (AATUHK m. 54).

Tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ise, kamu alacağının cebri icra yollarının tamamı tüketilmemiş olmakla birlikte takibin herhangi bir aşamasında tahsilin sağlanamayacağının anlaşılır olmasını ifade etmektedir[265]. Bu durumların neler olacağı AATUHK m. 3 hükmünde verilen tanımda açıklanmıştır. Buna göre ilk hal, borçlunun haczedilen mallarının takdir edilen değerlerinin kamu borcunu karşılayamayacağının anlaşılması halidir. Buna göre malların satışı beklenmeden borcun tahsili için limited şirket müdürüne başvurabilecektir[266]. İkinci hal, kamu borçlusu hakkında iflas kararı olması durumunda kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halidir. Bunların dışında *"...gibi nedenlerle"* ifadesinden hareketle kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığı diğer durumlar bakımından da müdüre başvuru mümkün olabilmektedir[267].

---

[265] **Barlass,** s. 78; **Ayaz,** s. 69; **Candan,** Kanuni Temsilci, 52; **Yaralı,** s. 195.

[266] **Yaralı,** s. 196. Danıştay 9. Dairesi, 07.06.2022, E. 2019/5314, K. 2022/2603 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Asıl borçlu şirketin haciz uygulanan ve yakalanamayan aracı dışında herhangi bir mal varlığının olmadığı, haciz uygulanan aracın da 2001 model ... marka kamyonet olduğu ve değer tespit tutanağında piyasa fiyatının 18.000 TL olarak belirlendiği, ödeme emrine konu borç tutarı dikkate alındığında kamyonetin yakalanıp satılması durumunda dahi şirketin borcuna pay kalma durumu söz konusu olmayacağından, kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşıldığından…"* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022).

[267] Danıştay 9. Dairesi, 07.06.2022, E. 2019/6389, K. 2022/2709 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırmasında, 2 adet araca haciz konulduğu, araçların kasko değerlerinin toplam 441.241,00-TL olduğu, 2016 ve 2018 yıllarının muhtelif dönemlerinde araçlar üzerine yakalamalı haciz şerhlerinin konulduğu ve araçların yakalanması amacıyla ilgili emniyet birimlerine yazı yazıldığı, araçların yakalandığına dair herhangi bir bildirimin yapılmadığı, ayrıca şirkete ve şirketin kanuni temsilcisi M. Kara'ya araçların teslim edilmesi için yazılar gönderildiği fakat araçların teslim edilmediği ve şirketin toplam vergi borcunun da 1.583.884,37-TL olduğu hususları gözönüne alındığında, araçların yakalanıp, satılması durumunda dahi kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılmıştır. ...Bunun için ayrıca borcu karşılamayacağı anlaşılan gerek hacizli olan, gerek hacizli olmayıp tespit edilen mal varlığının cebri icra yolu ile satılıp paraya çevrilmesinin beklenilmesine de gerek duyulmamaktadır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022). Danıştay 9. Dairesi, 31.05.2022, E. 2019/2983, K. 2022/2318 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...Olayda, asıl borçlu şirketin haciz uygulanan ... plakalı aracın ... İcra dairesi tarafından satıldığı, diğer araçların ise 2003, 2006, 2009, 2011 model araçlar olduğu, araçlar üzerinde İcra Daireleri ve farklı vergi daireleri tarafından konulan hacizlerin ve ihtiyati hacizlerin bulunduğu, davalı idarenin ilgili hacizlerde 13. sırada*

Örneğin Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda[268], asıl borçlu şirkete ait araçlar üzerinde çeşitli vergi dairesi müdürlükleri, icra müdürlükleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nun haciz ve ihtiyati haciz şerhlerinin bulunması ve söz konusu araçların banka rehinli olması, kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için yeterli görülmüştür.

Ancak uygulamada, yeterli araştırma yapılmaksızın kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığından bahisle kamu idareleri tarafından doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna başvuru durumlarına rastlanmaktadır. Örneğin bir Danıştay kararında[269], asıl borçlu şirket hakkında mal varlığı araştırması yapıldığına ilişkin bilgi ve belgelerin istenildiği, ancak alacaklı kamu idaresinin şirket hakkında bankalar, tapu (takbis) sorgulaması, motorlu araç taşıt sorgulaması, deniz taşıtları sorgulaması, Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü, PTT Genel Müdürlüğü vb. kurumlar nezdinde mal varlığı araştırması yaptığına ilişkin belge sunamaması nedeniyle kamu alacağının şirketten tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması şartının somut olayda gerçekleşmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Danıştay kararına konu bir başka olayda[270], bir sağlık hizmetleri şirketinin paraya çevrilebilir ruhsat ve faaliyet izin belgeleri bulunmasına rağmen kanuni temsilciye başvurunun doğru olmadığı, yeterli malvarlığı araştırması şartının somut olayda sağlanmadığı ifade olunmuştur.

---

olduğu ve ödeme emri borç tutarının da 571.235,78-TL olduğu dikkate alındığında hacizli araçların satılmaları durumunda dahi kamu alacağının asıl borçlu şirketten tahsil edilemeyeceği anlaşılmaktadır." (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022).

[268] Danıştay 3. Dairesi, 20.09.2021, E. 2018/3483, K. 2021/3874 sayılı kararı. (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023).

[269] Danıştay 3. Dairesi, 06.04.2022, E. 2019/323, K. 2022/1583 sayılı kararı. (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023).

[270] Danıştay 4. Dairesi, 04.11.2021, E. 2017/3318, K. 2021/6137 sayılı kararı. (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023).

Bu nedenle yeterli araştırmanın yapılmış olması ve kamu alacağının tahsilin gerçekleşmeyeceğinin anlaşılmasına yol açan durumun açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir[271]. Aksi durum, yeterli araştırma yapılmaksızın alacağın tahsil edilemeyeceğinin anlaşıldığından bahisle kanuni temsilciye gidilebilmesine olanak tanıyarak kişi haklarının sınırlandırılmasına yol açabilecektir[272].

ii-Tüzel Kişiliğin Sona Ermiş Olması Durumu

Kanuni temsilcinin kamu alacaklarından sorumluluğunun fer'iliği kapsamında ticaret sicilinden silinmekle tüzel kişiliği ortadan kalkan şirket durumumun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira böyle bir durumda tüzel kişiliği ortadan kalkan şirket için öncelikle şirkete başvuru şartının aranmaya devam edilip edilmeyeceği irdelenmelidir. Ticaret sicilinden silinen bir şirket için öncelikle şirkete başvuru şartının uygulanmaya devam edilip edilmeyeceği, yoksa doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna mı gidileceği noktasında yargı kararlarında birtakım değerlendirmelere yer verilmiştir.

Bu durumda Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda[273], ödeme emrinin dayanağı olan vergi ve ceza ihbarnamelerinin asıl borçlu şirketin tüzel kişiliği sona ermeden önce

---

[271] Danıştay 4. Dairesi, 10.03.2022, E. 2018/790, K. 2022/1513 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...şirket borçlarından dolayı kanuni temsilcilere başvurulabilmesi için öncelikle şirket adına kesinleştirilmesi ve usulüne uygun tüm takip yollarının tüketilmesine karşın, borcun şirketin malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin ortaya konulması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Dosyasının incelenmesinden, asıl borclu şirketin borç büyüklüğünün mevcut mallarıyla kıyaslanıp kamu alacağının tahsilini sağlayıp sağlamadığı hususu açık bir şekilde ortaya konulup değerlendirilerek karar verilmesi gerekirken bu araştırma ve değerlendirme yapılmadan verilen Vergi Dava Dairesi kararında yasal isabet görülmemiştir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 11.12.2022).

[272] **Barlass,** s. 78.

[273] Danıştay 3. Dairesi, 24.03.2022, E. 2019/6703, K. 2022/1287 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"İhbarname üzerinden tahakkuk eden vergi ve/veya cezaların tahsiline ilişkin uyuşmazlıklarda asıl borçlu şirkete ait kamu alacağının kanuni temsilciden aranılabilmesi için şirket nezdinde usulüne uygun şekilde ödeme emriyle takip edilerek tahsil edilemeyeceğinin ortaya konulması*

şirket adına düzenlenmiş olması koşuluyla, kanuni temsilciye başvuru için öncelikle şirkete başvuru şartı aranmayacaktır. Zira böyle bir durumda sona eren bir şirket için ödeme emri düzenlenmesi hukuken bir anlam ifade etmeyecektir.

Danıştay kararında yer verilen tüzel kişilik sona ermeden şirket adına vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleme şartının sağlanmadığı varsayımında ise şirket için ek tasfiye (TTK m. 643 atfıyla TTK m. 547) durumu gündeme gelebilecektir. Zira böyle bir durumda asıl borçlu şirket için hiçbir işlem yapılmamış olduğundan, öncelikle şirkete başvuru kapsamında ihya davası açılması gerekecektir. Danıştay'ın vermiş olduğu bir başka kararda[274], şirket tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği bir tarihten sonra limited şirket kanuni temsilcisine ödeme emirlerinin tebliğ edildiği bir olayda öncelikle adli yargıda ihya davası açılmak suretiyle şirkete karşı takibin kesinleştirilmesi sonrasında kanuni temsilciye başvuru yapılabileceğini belirten ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.

---

gerektiği açıktır. Bu durumda kanuni temsilciye düzenlenen ödeme emrinin dayanağı asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emri olacaktır. Ancak ticaret sicilinden silinmekle tüzel kişiliği sona eren şirketlere ait kamu alacağının tahsili için düzenlenen ödeme emrinin hukuken herhangi bir hüküm ifade etmemesi nedeniyle doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilecektir. Bu durumda ise kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emrinin dayanağı, tüzel kişiliğinin sona ermesinden önce düzenlenmiş olması koşuluyla şirket adına düzenlenen vergi ve ceza ihbarnameleri olacaktır. Bu uyuşmazlıkların çözümü için de ödeme emri içeriği vergi ve cezaların usulüne uygun bir şekilde tahakkuk ettirilip ettirilmediğinin ortaya konulması gerekmektedir." (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.12.2022).

[274] Danıştay 9. Dairesi, 20.04.2022, E. 2020/3413, K. 2022/1560 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: ...şirket nezdinde ödeme emri içeriği borcun usulüne uygun kesinleştirilmediği; dava konusu ödeme emirlerinin dayanağı asıl borçlu şirket adına düzenlenen ... tarih ve ..., ... tarih ve ..., ... tarih ve ..., ..., ... tarih ve ... ile ... tarih ve ... sayılı ödeme emirlerinin de şirket tüzel kişiliğinin ticaret sicilinden silindiği 30/07/2015 tarihinden sonra şirket yetkilisine tebliğ edildiği, işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için öncelikle adli yargı yerinde açılacak davayla şirketin ihyasının ve yeniden tescilinin sağlanması, alacağın şirket adına kesinleştirilmesi ve kesinleştirmeden sonra şirketten tahsili yoluna gidilmesi, tahsil edilememesi durumunda sorumluluğu çerçevesinde davacıya başvurulması gerekirken, bu usule başvurulmaksızın davacı adına düzenlenen ödeme emirlerinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, ödeme emirlerinin iptaline karar verilmiştir."* (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023).

2-VUK m. 10 Çerçevesinde Sorumluluk

A-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler

Müdürlerin kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin diğer düzenleme VUK m. 10 hükmü, kanunun ilk halinde yer almıştır. Maddenin değişikliklerden önceki ilk şekli aşağıdaki gibidir;

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmıyan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri kasıt ve ihmalleriyle yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamıyan vergi alacakları kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmıyan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rucu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz."

VUK m. 10 hükmünün ilk halinde 1988 yılında 3505 sayılı Kanun[275] m. 2 hükmü ile değişiklik yapılmış buna göre VUK m. 10 ikinci fıkra hükmü aşağıdaki şekli almıştır;

"Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından

[275] RG. 10.12.1988, S. 20015.

alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır."

Değiştirilen hükümde ilk haline göre iki husus dikkat çekmektedir. Buna göre VUK m. 10/2 hükmünün ilk halinde yer alan ve ödevleri yerine getirme ölçütüne bağlanan *"kasıt ve ihmalleriyle"* ifadesi hükümden çıkarılmış, ikinci olarak hükmün ilk halinde *"...alınamayan vergi alacakları"* ibaresi, *"...alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar"* olarak değiştirilmiştir. Buna göre kasıt ve ihmal ibaresinin hükümden çıkarılmasıyla sorumluluk hususu doğrudan ödevlerin yerine getirilmemesi durumuna bağlanmış, ödevlerin yerine getirilmemesi olgusunun kanuni temsilcinin kasıt veya ihmalinden kaynaklanması ise göz önüne alınmamıştır. *"Vergi alacakları"* ibaresi yerine *"vergi ve buna bağlı alacaklar"* ibaresinin getirilmesi ile ise madde hükmünün uygulama alanında genişleme meydana getirilmiştir[276]. Böylece vergi alacaklarının yanı sıra gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi gibi alacaklar da VUK m. 10 hükmü kapsamında yer almıştır[277].

VUK m. 10 hükmünde sonradan yapılan diğer değişiklik, 2018 yılında 7103 sayılı Kanun[278] m. 9 hükmü ile VUK m. 10 hükmüne 5. ve 6. fıkraların eklenmesi ile gerçekleşmiştir. Yapılan eklemeler ile birlikte madde hükmünün son hali aşağıdaki şekildedir;

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

[276] **Yaralı,** s. 186-187.

[277] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 87.

[278] RG. 27.03.2018, S. 30373.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.

Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin, tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Beşinci fıkra kapsamına girmeyen tüzel kişilerin tüzel kişiliklerinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin sona ermesi halinde, sona erme tarihinden önceki dönemlere ilişkin her türlü vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi, müteselsilen sorumlu olmak üzere, tüzel kişiliği olanların kanuni temsilcilerinden, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler (adi ortaklıklarda ortaklardan herhangi biri) ve varsa bunların temsilcilerinden herhangi biri adına yapılır.”

B-Sorumluluğun Niteliği

a-Kusurlu Sorumluluk

VUK m. 10 hükmü ile, kanuni temsilcilerin "*kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden vergi ve buna bağlı alacakların mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması durumunda"* kanuni temsilcilerden tahsil yoluna gidileceği ifade edilmektedir. Bu bağlamda sorumluluğun doğması, kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesi yüzünden vergi alacağının tahsil edilememesi şartına bağlanmaktadır. Bunun sonucu olarak VUK m. 10 hükmü ile kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluğun kusur esasına dayandığını ifade etmek mümkündür.

Yukarıda da belirtildiği gibi[279], 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle maddenin ikinci fıkra hükmünde yer alan ödevleri yerine getirme ölçütüne bağlanan *"kasıt ve ihmalleriyle"* ifadesi hükümden çıkarılmıştır. Maddenin ilk halinde yer alan kasıt ve ihmal ibareleri ile sorumluluğun kusur sorumluluğu olduğu kabul edilmekteyken[280] 3505 sayılı Kanun ile getirilen değişiklik sonrası sorumluluk esasının kusura dayanıp dayanmadığı noktasında farklı görüşler öne sürülmüştür.

Öğretide bir görüşe göre, kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemiş olmasının sorumluluğunun doğması açısından yeterli olduğu, bu nedenle sorumluluk esasının kusura dayanmadığı ifade edilmektedir[281]. Öğretideki diğer görüşe göre ise, 3505

---

[279] Bkz. yuk. s. 83.

[280] **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 185; **Yüce,** Mehmet: Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler Müdürler ve Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Ekin Yayınevi, Bursa 2014, s. 157.

[281] **Poroy** Reha/**Tekinalp** Ünal/**Çamoğlu** Ersin: Ortaklıklar Hukuku I, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019, s. 469; **Pulaşlı,** Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, C. II, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 1874; **Helvacı,** Mehmet: Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2001, s. 102; **Ateşli,** D. Erkan: *"Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu"*, Yaklaşım Dergisi, 2000, S. 94, s. 166-168. Yazara göre, ilgili

sayılı Kanun ile VUK m. 10 hükmünden *"kasıt ve ihmalleriyle"* ibaresinin çıkarılmış olmasının kanuni temsilcinin sorumluluğunu kusursuzluk esasına dönüştürmediği, zira sorumluluğun hala *"ödevleri yerine getirmeme"* gibi bir olguya dayanmakta olduğu ve bu nedenle sorumluluk esasının kusura dayandığı ifade edilmektedir[282].

VUK m. 10 hükmünde yer verilen sorumluluk türünün kusurlu sorumluluk esasına dayandığı tarafımızca da kabul edilmekle birlikte ikinci görüşe katılmaktayız. Nitekim AATUHK Mükerrer m. 35 hükmünde 5. ve 6. fıkraları iptal eden Anayasa Mahkemesi'nin 19.03.2015 tarih ve E. 2014/144, K. 2015/29 sayılı kararında da VUK m. 10 hükmünde yer alan sorumluluğun AATUHK Mükerrer m. 35 hükmünden farklı olarak *"kusurlu sorumluluk"* esasına dayandığı açıkça ifade edilmiş durumdadır.

VUK m. 10 hükmünün ilk halinden *"kasıt ve ihmalleriyle"* ibaresinin çıkarılmış olmasının ise sorumluluk türünü değiştirme sonucunu doğurmamakla birlikte ispat külfeti bakımından bir önemi bulunmaktadır. Bu bakımdan kusurlu sorumluluk hâli için vergi alacaklısının borçlunun kasıt veya ihmalini kanıtlama durumu ortadan kalkmış, aksine vergi borçlusunun kendisine ait kasıt veya ihmali bulunmadığını ispat durumu oluşmuştur. Dolayısıyla yeni hâlde ispat külfeti yer değiştirerek kusuru ispatın vergi alacaklısı idare tarafından değil, kusursuzluğun ispatının kanuni temsilci tarafından yapılması gerekmektedir[283].

Limited şirkette müdür, vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından takip edilmesi durumunda, kendisine düşen ödevlerin yerine getirilmesi hususunda kusursuzluğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir[284].

---

ibarelerin çıkarılması ile kamu idaresi ispat külfetinden kurtulmakla beraber kanuni temsilci kasıt ve ihmali olmadan da sorumlu hâle geleceği için kusursuz sorumluluk öngörülmüş durumdadır.

[282] **Bahçeci,** Barış: Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 143; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 185; **Yaralı,** s. 177-178; **Barlass,** s. 55-56.

[283] **Can,** Sorumluluk, s. 76; **Barlass,** s. 61; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 185; **Geçer,** s. 118; **Yaralı,** s. 178.

[284] **Ayaz,** s. 67; **Can,** Sorumluluk, s. 76; **Candan,** Amme Alacakları, s. 175; **Yaralı,** s. 179.

b-Fer'i Sorumluluk

Limited şirket, tüzel kişiliği haiz bir varlık olarak kendisi adına hak elde edebilmekte ve borç yüklenebilmektedir (TTK m. 125). Bu bakımdan vergi ve buna bağlı alacaklar açısından da limited şirket tüzel kişiliğinin sorumluluğu söz konusudur. Ancak inceleme konumuz VUK m. 10 hükmü ile, *"kanuni temsilcilerin kendilerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden vergi ve buna bağlı alacakların mükellefler veya vergi sorumlularından tahsil edilememesi"* haline özgü olarak kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan öncelikle şirket tüzel kişiliğine başvuru yapılmalı, tahsilin şirketten sağlanamaması ve bu duruma kanuni temsilcinin ödevlerini yerine getirmemesinin neden olması durumunda vergi alacağının kanuni temsilcinin malvarlığından tahsil edilmesi yoluna gidilmelidir[285]. Kanuni temsilcinin sorumluluğu fer'i niteliktedir[286].

c-Müteselsil Sorumluluk

Limited şirkette müdürler vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemediği durumlarda kanuni temsilci sıfatıyla borç nedeniyle sorumlu bulunmaktadır. VUK m. 10/4-5 fıkraları ile tasfiye edilmiş şirketler bakımından tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilciler, tasfiye sonrası dönem için tasfiye memurları bakımından

[285] Danıştay 3. Vergi Dairesi, 12.09.2022, E. 2021/4007, K. 2022/3100 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin 213 Sayılı Kanun'un 10. maddesine göre takibi gerekmekte olup, bir tüzel kişinin kanuni temsilcisinin sorumlu tutularak, sözü edilen hüküm uyarınca takip edilebilmesi için kamu alacağının sorumlu sıfatıyla kendisinden tahsil edileceğinin temsilciye duyurulmasından önce borcun tüzel kişiye usulüne uygun biçimde tebliğ edilmesi, uyuşmazlık yaratılmak suretiyle ya da uyuşmazlık yaratılmaksızın kesinleşmiş bulunmasına rağmen vadesinde ödenmemiş olması, bu nedenlerle tüzel kişinin 6183 Sayılı Kanun'un 54, 55 ve müteakip maddeleri uyarınca takip edilmesi ve bütün bunlara rağmen kamu alacağının tüzel kişinin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olmalıdır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 14.12.2022).

[286] **Öncel,** s. 50; **Çamoğlu,** s. 277; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 173; **Ayaz,** s. 71; **Geçer,** s. 125.

müteselsil sorumluluk öngörülmüştür[287]. Tasfiye dışındaki olağan dönem bakımından açık bir hüküm öngörülmemiş olmakla birlikte, kamu alacaklısına karşı müdürlerin müteselsil sorumluluğun bulunduğu öğretide ifade edilmektedir[288].

d-Sınırsız Sorumluluk

Limited şirketlerde kanuni temsilci olarak müdürün vergi borçlarından sorumluluk esası, şirket ortaklarından farklı olarak tüm malvarlığı ile sorumluluğa dayanmaktadır[289].

Müdürün sorumluluğu tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk esasına dayanmakta ise de görev süresindeki borçlar ile sınırlıdır[290]. Limited şirket müdürü görev yaptığı sürelere ilişkin vergi borçlarından sorumlu olmakta, görevli bulunmadığı dönemler bakımından ise sorumluluğu bulunmamaktadır[291].

C-Sorumluluğun Kapsamı

VUK m. 10 hükmü ile limited şirketlerde müdürlere yüklenen sorumluluğun kapsamı, *"mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen*

---

[287] Danıştay 3. Dairesi, 24.03.2022, E. 2019/1600, K. 2022/1260 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...asıl borçlu şirketin kanuni temsilcisi olan ... adına yapılması ve bu tarhiyatların kesinleşmesi üzerine müteselsil sorumlu sıfatıyla ilgili dönem kanuni temsilciler adına ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık görülmediği..."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 14.12.2022).

[288] **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 182; **Yaralı,** s. 182-183, dn. 733.

[289] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s**. 91; **Candan,** Amme Alacakları, s. 177; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 179; **Ayaz,** s. 67; **Yaralı,** s. 184.

[290] **Yaltı,** s. 513.

[291] Danıştay 9. Dairesi, 17.05.2022, E. 2021/3083, K. 2022/1925 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Davacının sorumluluğu, kanuni temsilciliği döneminde beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde sözkonusu olabileceğinden, davacının, kanuni temsilcilik sıfatının 28/01/2009 tarihli yönetim kurulu kararıyla sona ermesinden sonra görev yapan yöneticilerce uzlaşmaya varılarak ödenmeyen vergi borcundan sorumlu tutulamayacağı açıktır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 14.12.2022).

alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar" denilmek suretiyle belirlenmiştir. Bu noktada müdürün sorumluluğu vergi ve buna bağlı alacaklar ile sınırlıdır.

VUK m. 10/2 hükmünün ilk halinde 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası *"vergi alacakları"* ibaresi yerine *"vergi ve buna bağlı alacaklar"* ibaresinin getirilmesi ile ise madde hükmünün uygulama alanı genişletilmiştir[292].

Bu bağlamda limited şirkette müdürlerin sorumluluğu kapsamına öncelikle vergi alacakları girmektedir. Vergi alacağı kavramı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri içine almaktadır[293]. Ancak ilgili vergi alacağının VUK uygulama alanına giren bir alacak olması gerekmektedir. Örneğin VUK m. 2 hükmü uyarınca, *"Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir. Bu vergi ve resimlerle ilgili olarak 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242 nci maddesi hükümleri uygulanır."*. Bu bakımdan gümrük idarelerinin aldığı vergi ve resimler bakımından VUK m. 10 hükmü uygulanmaz.

Limited şirket müdürlerinin sorumluluk kapsamına dahil olan diğer alacak türü ise vergiye bağlı alacaklardır. Bu alacaklar, vergi alacağı olmayan ancak varlığı onların varlığına bağlı olan alacakları ifade etmektedir[294]. Vergiye bağlı alacaklara gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı örnek gösterilebilir[295]. Ancak öğretide *BARLASS*'a göre[296], kamu alacağının salt vergisel bir durumdan doğmuş olması

---

[292] **Yaralı,** s. 186-187.

[293] VUK m. 1: *"Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.".* Esasen VUK m. 10 hükmünün lafzı uyarınca, VUK m. 1'de sayılan tüm kamu alacaklarından değil sadece vergi ve buna bağlı alacaklardan söz etmektedir. Resim ve harç, vergi alacağı olmamakla birlikte VUK m. 10 hükmünde yer alan vergi ve buna bağlı alacaklar ibaresinin VUK m. 1 hükmü de gözetilerek geniş yorumlanması gerekmektedir.

[294] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 87; **Yaralı,** s. 188.

[295] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 87-88.

[296] **Barlass,** s. 25-26.

nedeniyle vergiye bağlı alacak şeklinde nitelendirilmesi doğru değildir. Vergiye ilişkin nedensellik bağı fer'i nitelikteki kamu alacağını doğrudan vergiye bağlı alacak kılmamaktadır. Yazara göre bu ayrımdaki ölçüt, vergiye bağlı alacak olarak nitelendirilebilecek fer'i kamu alacaklarının verginin tarhiyatı ile zorunlu olarak kendiliğinden ortaya çıkacak olmasıdır. Bu kapsamda vergiye bağlı alacaklar gecikme faizi ve pişmanlık zammı; vergiye bağlı alacak olarak kabul edilemeyecek fer'i nitelikteki kamu alacakları ise gecikme zammı, tecil faizi ve yargılama giderleri olabilecektir[297].

D-Sorumluluğun Şartları

VUK m. 10 hükmü ile *"... Yukarıda yazılı olanların (kanuni temsilcilerin) bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır"* denilmek suretiyle sorumluluğa ilişkin şartların limited şirketler bakımından öncelikle şirketten tahsilin sağlanamaması ve bu durumun kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanması olarak ifade edilebilir. Bunun yanı sıra madde hükmünde açıkça yer verilmemiş olsa da öncelikle hukuken talep edilebilir bir vergi alacağının bulunması da sorumluluğun doğal koşulu olacaktır. Söz konusu şartlar aşağıda ayrı ayrı incelenecektir.

a-Talep Edilebilir Vergi ve Buna Bağlı Alacak Bulunması

Limited şirketlerde müdürlerin vergi ve vergiye bağlı alacaklardan sorumluluğunun gündeme gelebilmesi için öncelikle talep edilebilir bir vergi alacağının bulunması gerekmektedir. Sorumluluğun kapsamı VUK kapsamındaki vergi alacakları olarak belirlenmiş olmakla, kapsam dahilindeki alacaklar yukarıda açıklanmıştır[298].

[297] **Barlass,** s. 30-38.

[298] Bkz. yuk. s. 88-89.

Bunların dışında bir alacağın, vergi alacağı olarak gözükse dahi VUK kapsamında yer almaması halinde VUK m. 10 hükmüne göre talep imkânı bulunmamaktadır.

Ayrıca sorumluluğun gündeme gelebilmesi için alacağın hukuken talep ve tahsil edilme imkânının olması gerekmektedir[299]. Talep edilebilirlik, vergi alacağının esas borçludan istenebilecek nitelikte olmasını ifade etmektedir. Limited şirkette, şirket tüzel kişiliğinden hukuken talep ve tahsil imkânı olmayan bir vergi alacağının müdürden istenmesine de olanak bulunmamaktadır. Bu kapsamda örneğin zamanaşımının geçmiş olması[300], borcun sona ermiş olması, alacağın tahakkuk etmemesi ve kesinleşmemesi[301] durumlarında esasen şirket tüzel kişiliğinden alacağın talep imkânı bulunmadığından kanuni temsilci olarak müdürün de sorumluluğu söz konusu değildir.

b-Vergi ve Buna Bağlı Alacağın Şirketten Tahsil Edilememesi

Limited şirkette müdürün vergi borçlarından sorumluluğu, fer'i nitelikte bir borç olarak vergi borcunun öncelikle şirketten tahsili, eğer bu mümkün değilse kanuni temsilcilerin sorumluluğuna başvurulma esasına dayanır. Bu bakımdan borcun öncelikle şirketten tahsil edilememiş olması gerekmektedir[302].

Vergi alacağının şirketten tahsil edilememesi, borcun tahsili için cebri icra yollarının tüketilmesi ancak sonuç alınamamasını ifade etmektedir[303]. Bu kapsamda vergi

[299] **Yaralı,** s. 198.

[300] **Yaralı,** s. 191, dn. 762.

[301] **Tombaloğlu,** s. 21.

[302] **Ayaz,** s. 70; **Yaralı,** s. 199.

[303] **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 112; **Barlass,** s. 71; **Yaralı,** s. 200; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 52. Danıştay 9. Dairesi, 07.06.2022, E. 2019/6389, K. 2022/2709 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...borç ödenmediği takdirde şirket adına ödeme emri düzenleneceği ve kamu alacağının şirketten tahsil edilmesi için idarece 6183 Sayılı Kanun'da sayılan tüm takip yollarının tüketileceği ve buna rağmen borç şirketten tahsil edilemezse şirket kanuni temsilcisi hakkında takip yollarına başvurulacağı sonucuna ulaşılmaktadır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 16.12.2022).

borçlusunun varsa gösterdiği teminatın paraya çevrilmesi, varsa kefilin takibi[304], borca yetecek miktarda borçlu mallarının haczedilmesi, şartlarının varlığı hâlinde AATUHK m. 100 hükmü uyarınca borçlunun iflasının istenmesi[305] gerekmektedir. Ancak şirketin salt iflasının istenmiş olması, tahsil imkânsızlığı nedeniyle kanuni temsilci olarak müdürlerin sorumluluğuna gidilmesine olanak vermemektedir, şirketin iflası ve tasfiyeye girmesi hâllerinde tasfiye sonucunun beklenerek tahsil imkânsızlığı durumunun değerlendirilmesi gerekmektedir[306]. Dolayısıyla şirkete karşı cebri icra yolları tüketilmeden doğrudan limited şirket müdürüne karşı borcun tahsili yoluna gidilmesi hukuka uygun olmayacaktır. Vergi alacağı bakımından cebri icra yollarının tüketilmesini teminen öncelikle esas sorumlu şirket bakımından tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarının gerçekleştirilerek borcun kesinleştirilmesi gerekmektedir[307].

Ancak uygulamada, anılan aşamaların tamamlanması beklenmeden, öncelikle şirketten tahsil yoluna başvurulmadan doğrudan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmektedir. Oysa şirket hakkında malvarlığı araştırmasının gereği gibi veya hiç

---

[304] **Deynekli,** Vergi Alacağı, s. 144, dn. 9.

[305] **Barlass,** s. 71.

[306] **Yıldız,** *Yönetim Kurulu,* s. 781.

[307] Danıştay 4. Dairesi, 01.06.2022, E. 2020/414, K. 2022/3505 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Bu çerçevede, 213 Sayılı Kanun'un 10. maddesi hükmüne göre kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, asıl borçlu şirket nezdinde vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk ve tebliğ safhalarından geçerek kesinleştirilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut biçimde ortaya konulması, bir başka ifadeyle, asıl borçlu hakkında 6183 Sayılı Kanun ile belirlenen takip ve tahsil yollarının tüketilmesi gerekmektedir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 16.12.2022). Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2022, E. 2018/3049, K. 2022/3245 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Bu çerçevede, 213 Sayılı Kanun'un 10. maddesi hükmüne göre kanuni temsilci sıfatıyla ilgili kişilerin takip edilebilmesi için, asıl borçlu şirket nezdinde vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk ve tebliğ safhalarından geçerek kesinleştirilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut biçimde ortaya konulması, bir başka ifadeyle, asıl borçlu hakkında 6183 Sayılı Kanun ile belirlenen takip ve tahsil yollarının tüketilmesi gerekmektedir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 16.12.2022).

yapılmadığı durumlarda başvurulan kanuni temsilci bakımından, hukuka aykırı bir durum oluşacağından, yürütülecek yargısal süreçler nedeniyle alacaklı idare bakımından da alacağın tahsili zorlaşacak ve gecikecektir.

Örneğin Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda[308], şirkete karşı düzenlenmiş ödeme emirlerinin dosyaya kazandırılmaması nedeniyle takibin kesinleştirilmediği, dolayısıyla kanuni temsilciden tahsil edilebilir durumunun oluşmadığına hükmetmiştir.

Kamu alacaklısı idare, asıl borçlu şirket hakkında yeterli derecede malvarlığı araştırması yapmalı, bu araştırma kapsamında şirket adına kayıtlı taşınır-taşınmaz, banka kayıtları, araç sahipliğini araştırmalıdır. Araştırmanın kapsamı ise Türkiye genelinde olmalı, şirket merkezi il veya ilçe ile sınırlandırılmamalıdır[309].

VUK m. 10/2 hükmü ile sorumluluk şartı, *"vergi ve buna bağlı alacakların mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamaması"* olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Bu noktada AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü ile öngörülen *"tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* ölçütüne burada yer verilmemiştir. Ancak Danıştay'ın bazı kararlarında[310], VUK m. 10 hükmünde öngörülen sorumluluk

---

[308] Danıştay 3. Dairesi, 19.09.2022, E. 2020/677, K. 2022/3221 sayılı kararı (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023).

[309] **Ayaz,** s. 92.

[310] Danıştay 9. Dairesi, 07.06.2022, E. 2019/6389, K. 2022/2709 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda da değinildiği gibi limited şirket ortaklarının sorumluluğundan farklı olarak, kanuni temsilcilerin 213 sayılı Yasa'nın 10. maddesi kapsamında sorumluluğuna gidilebilmesi için asıl borçlu şirketin tüm mal varlığının satılarak paraya çevrilmesi ve buna ilişkin muamelelerinin sonuçlanmış olması aranmamıştır. Tahsil dairesince yapılacak tahsil işlemlerinin herhangi bir aşamasında, haczedilen ya da tespit edilen asıl borçlu şirkete ait mal varlığı değerinin, borcu karşılamayacağının anlaşılması durumunda, kanun koyucu, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilebilmesi için gerekli şartları yeterli görmüştür. Bunun için ayrıca borcu karşılamayacağı anlaşılan gerek hacizli olan, gerek hacizli olmayıp tespit edilen mal varlığının cebri icra yolu ile satılıp paraya çevrilmesinin beklenilmesine de gerek duyulmamaktadır.*

Bu durumda, ödeme emri içeriği, katma değer vergileri, vergi ziyaı cezaları ile vergiler üzerinden hesaplanan gecikme faizlerine ilişkin borçların asıl borçlu şirketten tahsil edilemediği anlaşılmış olup, kanuni temsilci olan davacının vergi borcundan sorumluluğunun açık olması karşısında, davacı

türü için de *"tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* durumunun yeterli olarak görüldüğü, tam anlamıyla tahsil edilememe şartının gerçekleşmesinin beklenmemesi gerektiği yönünde görüşler ileri sürülmektedir. Kanaatimizce burada takibin kesinleştirilmesi şartı gözetilerek, alacaklı kamu idaresinin öncelikle şirkete başvuru zorunluluğu, mal varlığı araştırması yapması ve cebri icra yollarını tüketmesi aşamalarını sağlayıp sağlamadığı kontrol edilmeli, kanuni temsilciye başvuru şartları kanuni hüküm hilafına yumuşatılmamalıdır.

c-Kanuni Temsilcinin Ödevlerini Yerine Getirmemiş Olması

i-Genel Olarak

Limited şirketlerde müdürlerin vergi borçlarından sorumluluğuna ilişkin öngörülen diğer şart, ödevlerin yerine getirilmemiş olmasıdır. VUK m. 10/2 hükmü ile, *"... Yukarıda yazılı olanların (kanuni temsilcilerin) bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden"* denilmek suretiyle de bu şarta dikkat çekilmektedir.

VUK m. 10/1 hükmü uyarınca, *"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmıyan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir."* denilmektedir. Buna göre, vergisel ödevlerin yerine getirilmesinden tüzel kişiliğin kanuni temsilcisi, limited şirketler bakımından müdür sorumludur.

---

adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığından Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023). Aynı yönde diğer kararlar için bkz. Danıştay 9. Dairesi, 17.03.2022, E. 2019/5038, K. 2022/896 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesi, 11.03.2021, E. 2016/10324, K. 2021/1572 sayılı kararı (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 28.03.2023).

Vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından başlıca yükümlülük, vergi borcunun ödenmesidir[311]. Ancak yükümlülük esasının maddi yönüne ilişkin olarak vergi borcunun ödenmesinin yanı sıra, defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak, ibraz, belge düzenine uyma gibi şeklî yükümlülükler de söz konusudur[312]. Vergisel ödev ve yükümlülükler, VUK m. 157-257 arasında düzenlenmiştir.

Kanuni temsilcinin vergi sorumlusu kavramı içerisinde değerlendirilebileceği kabulünden hareketle limited şirketlerde müdürler vergisel ödevlerin maddi ve şeklî yönlerinin her ikisinden de sorumludur. Zira VUK'da geçen mükellef kavramı için öngörülen düzenlemelerin vergi sorumlusunu da karşıladığı hüküm altına alınmış olduğundan (VUK m. 8/4) vergi sorumlusunun ödevi VUK'da vergi mükellefi için öngörülen şeklî yükümlülükleri de kapsamaktadır[313].

Ancak salt ödevlerin yerine getirilmemiş olması nedeniyle limited şirketlerde müdürlerin vergisel sorumluluğuna gitmek mümkün değildir. VUK m. 10/2 hükmü ile açıkça öngörüldüğü şekilde, vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olmasının, vergi ve buna bağlı alacakların mükellef veya vergi sorumlusunun varlığından tahsil edilememesine sebebiyet vermiş olması gerekmektedir[314].

Sorumluluğun niteliği başlığımızda yer verildiği şekilde[315] müdürün vergi borçlarından sorumluluğu kusurluluk esasına dayanmaktadır. Ancak limited şirkette müdür, vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından takip edilmesi durumunda, kendisine düşen ödevlerin yerine getirilmesi hususunda kusursuzluğunu ispat ederek, başka bir

[311] **Ayaz,** s. 71; **Yaralı,** s. 204.

[312] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 162; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 158; **Öncel,** s. 39; **Ayaz,** s. 47.

[313] **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker,** s. 85-86; **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 171; **Öncel,** s. 45, **Saban,** s. 77-78.

[314] **Yaralı,** s. 225.

[315] Bkz. yuk. s. 85.

ifade ile kurtuluş kanıtı göstererek sorumluluktan kurtulabilir[316]. Limited şirkette müdürün kusuru bulunmaksızın vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getiremediği duruma örnek olarak VUK m. 13 kapsamında sayılan mücbir sebepler örnek olarak gösterilebilir. Ayrıca birlikte hareket kaydının öngörüldüğü bir durumda müdürler arası anlaşmazlık çıkması halinde, vergi borcunun ödenmesine ilişkin gerekli girişimleri yapmakla birlikte sonuç alamayan müdür bakımından tek başına işlem yapamayacağı dikkate alınarak kusurunun bulunmadığı sonucuna varılabilir[317].

ii-Müdürler Arasında Görev Dağılımı Yapılmış Olması Durumu

Kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemiş olması dolayısıyla kusurun ispatı noktasında müdürler arasında görev dağılımı yapılmış olması hususunu da ayrıca değerlendirmek gerekmektedir. Örneğin, müdürler kurulunun vergilerin ödenmesi bakımından bir veya birkaç müdürü görevlendirmiş olması halinde, ödenmeyen vergi borçları için kendisine görevlendirme yapılmamış müdürler bakımından VUK m. 10 hükmü sorumluluğu gündeme gelebilecek midir? Bu konuda Danıştay'ın vermiş olduğu

---

[316] **Ayaz,** s. 67; **Can,** Sorumluluk, s. 76; **Candan,** Amme Alacakları, s. 175; **Yaralı,** s. 179. Danıştay 4. Dairesi, 27.04.2022, E. 2018/4124, K. 2022/2932 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"213 Sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihlal edilmesidir. Buna göre, 213 Sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir, dolayısıyla tasfiye edilmiş tüzel kişilerle ilgili tasfiye öncesi dönemlere ilişkin yapılacak takibatların (tarh, tahakkuk, tahsil) kanuni temsilci olarak vergi kanunlarının kendisine yüklediği ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilciler adına gerçekleştirileceği, tasfiye memurları yönünden; tasfiye döneminde tahakkuk eden vergilerin ödenmesi ile bu dönemde vergi kanunları gereğince ortaya çıkacak vergilerin tahakkuk ettirilip ödenmesinden ve bu ödevleri yerine getirmemesi nedeniyle yapılacak tarhiyatlardan tasfiye memurlarının sorumlu tutulduğu, ancak hem kanuni temsilcilere hem tasfiye memurlarına bu ödevleri yerine getirdiğini ispat etmeleri şartıyla sorumluluktan kurtulma fırsatı verildiği anlaşılmaktadır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 16.12.2022).

[317] **Yaralı,** s. 179.

bir kararda[318], VUK m. 10 hükmü ile öngörülen sorumluluğun kanuni temsilciye tanımlanan bir sorumluluk olmasından bahisle, limited şirkette vergisel ödevlerin yerine getirilmesi hususunun vekaletname veya şirket içi görev paylaşımı gibi bir nedenlerle başkasına bırakılmış olması durumunda kendisine görev yüklenen kişinin kanuni temsilci olmayan bir kişi olması durumunda sorumluluğunun olmayacağı, vergi ödevlerini fiilen kendisi yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin de sorumluluktan kurtulamayacağı değerlendirilmiştir.

Danıştay'ın anonim şirkete ilişkin vermiş olduğu bir kararda[319], yönetim kurulu üyesi olan davacının şirkette kanuni temsilci sıfatının bulunmadığı dönemler bakımından

---

[318] Danıştay 9. Dairesi, 02.12.2021, E. 2019/6923, K. 2021/6059 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda yer verilen Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile getirilen sorumluluk hükmü, esas itibarıyla kusur sorumluluğu esaslarına dayanmakla birlikte, madde ile kusur tanımı ve kusurları sebebiyle sorumlu tutulabilecekler bakımından genel kusur sorumluluğu ilkelerinden farklı kurallar öngörülmüştür. Buna göre, anılan madde mucibince şirketten alınamayan vergi borçları, yalnızca kanuni temsilcilerden talep edilebilecektir. Bu durum, vergisel ödevlerin, kanuni temsilciler tarafından yerine getirileceğini öngören 1. fıkra hükmünün zorunlu bir sonucudur.*

Bu bakımdan, vergisel ödevlerin yerine getirilmesi görevinin fiilen veya hukuken tanınan bir yetki devri (vekâletname, şirket içi görev paylaşımı vb.) ile başkalarına bırakılmış olması hâlinde, bu ödevlerin yerine getirilmemesi sebebiyle kanuni temsilci sıfatları bulunmadığı hâlde kendisine yetki verilen kişilerin anılan madde kapsamında sorumlu tutulmalarına olanak bulunmadığı gibi ödevleri fiilen kendisi yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin de maddede tanımlanan sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir.

Olayda, davacının; ... tarih ve ...sayılı ortaklar kurulu kararıyla 15 yıl süre ile şirket müdürlüğüne atanması ve ... tarih ve ... sayılı ortaklar kurulu kararıyla şirket müdürlüğü görevine son verilmiş olması nedeniyle, anılan tarihler arasında kanuni temsilci olduğunun tartışmasız olması karşısında, kanuni temsilci olduğu dönemde yerine getirilmeyen vergisel ödevlerden kaynaklanan vergi borçlarının ödenmemesinden sorumlu olduğu sonucuna varıldığından, Bölge İdare Mahkemesince, ödeme emrine karşı açılan davada, 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi kapsamında ileri sürülebilecek nedenler dikkate alınmak suretiyle yapılacak incelemeye göre yeniden karar verilmesi gerekmektedir." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 06.04.2023).

[319] Danıştay 3. Dairesi, 21.04.2010, E. 2008/2374, K. 2010/1278 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: "*4.7.1995-24.3.1997 tarihleri arasında yönetim kurulu üyesi bulunduğu ... Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketinin vergi ve ceza borçlarının tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı açılan davada; ... 2000/32 sayılı ödeme emri ile istenen cezalı vergilerin ise davacının kanuni temsilci olduğu tarh dönemlerine ilişkin borçlu şirket hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak salındığı anlaşıldığından, söz konusu*

düzenlenen ödeme emirlerinin iptaline, kanuni temsilci olduğu tarh dönemlerine dayanan cezalı vergilere ilişkin ödeme emirlerinin iptali talebinin reddine karar veren ilk derece mahkemesi kararına karşı davacı tarafın görev paylaşımına göre şirketin vergi borçlarının ödenmesinden sorumlu olmadığı yönündeki temyiz iddiaları reddedilerek onama kararı verilmiştir.

Danıştay'ın yine anonim şirketlere ilişkin olarak vermiş olduğu bazı kararlarda[320], yönetim kurulu üyelerinden bazılarına şirketin temsil yetkisinin devredilmiş olması

---

kamu alacaklarının davacıdan tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle ... ödeme emirlerini iptal eden, 2000/32 sayılı ödeme emri yönünden davayı reddeden Samsun Vergi Mahkemesinin 16.01.2008 gün ve E. 2007/460, K. 2008/16 sayılı kararının; davacı tarafından ise görev paylaşımına göre şirketin vergi borçlarının ödenmesinden sorumluluğu olmadığı gibi borçların şirket yönetiminde bulunmadığı dönemde düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayandığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir. ... Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, temyiz istemlerine ilişkin dilekçelerde ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, temyiz istemlerinin reddine ve kararın onanmasına" (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 06.04.2023).

[320] Danıştay 9. Dairesi, 18.10.2017, E. 2014/8458, K. 2017/7016 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Diğer yandan, davacının yönetim kurulu üyesi olduğu dönemlerde yürürlükte olan mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 317. maddesinde anonim şirketlerin, idare meclisi tarafından idare ve temsil olunacağı, 319. maddesinde, esas mukavelelerde idare ve temsil işleri idare meclisi üyeleri arasında paylaştırılabileceği gibi üyelerden birine şirketi temsil yetkisinin verilebileceği, 321. maddesinde ise, temsile yetkili olanların şirketin maksat ve mevzuuna giren her türlü işlemleri şirket adına yapmak hakkına sahip olduğu hükümlerine yer verildikten sonra, 336. maddesinin son fıkrası ile de, temsil yetkisinin idare meclisi üyelerinden birine bırakılması halinde mesuliyetin ilgili imzaya ait olacağı, o işlemden dolayı müteselsil sorumluluğun cari olmayacağı ifade edilmiştir. Bu hükümlerin değerlendirilmesinden, anonim şirketlerde şirketten tahsil edilemeyen vergi alacağının anonim şirketi temsil ve ilzama yetkili kılman yöneticilerin malvarlığından tahsil edilebileceği sonucu ortaya çıkmakta, şirket yönetim kurulu üyesi bulunmakla birlikte şirketi temsile ve ilzama yetkili kılınmayan yöneticilerin şirketin borcu nedeniyle takip edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Dosyanın incelenmesinden ... Tekstil Boya San. ve Tic. A.Ş'nin ödenmeyen vergi borçlarının, yönetim kumlu üyesi olan davacıdan tahsili amacıyla davacıya ait üç adet araç üzerine dava konusu haciz işleminin uygulandığı görülmekte ise de, dosyada mevcut Ticaret Sicil Gazetesi suretlerinden, davacının yönetim kurulu üyesi olduğu dönemde yönetim kurulu başkanı ... 'nın şirketi temsil ve ilzama münferiden yetkilendirildiği, davacının şirketi temsil ve ilzama yetkili olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, davacının borçlu şirketi temsil ve ilzama yetkili olmadığı açık olduğundan, taşınmazları üzerine uygulanan haciz işleminde ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka*

durumunda temsil yetkisi bulunmayan yönetim kurulu üyelerinin kanuni temsilci sıfatıyla sorumluluğunun bulunmayacağı ifade edilmektedir.

Açıklanan nedenler ve yer verilen içtihatlardan hareketle, limited şirkette müdürler arasındaki görev dağılımının iki şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. İlk ihtimalde, şirketin yönetim ve temsil yetkisinin devri şeklinde murahhas üyenin tayin edildiği bir durumda (TTK m. 370/2) vergi borçlarından murahhas üyenin sorumluluğu söz konusu olacak ve diğer üyelerin sorumluluğuna gidilemeyecektir. İkinci ihtimalde şirket içi bir kararla vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde müdürler arasında yapılacak bir paylaştırmada, müdürlerin kanuni temsil yetkisi ortadan kalkmadığından vergi borçlarının ödenmesinden doğan sorumluluğu devam edecektir. Nitekim, VUK m. 8/3 hükmü uyarınca, kanuni haller istisna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna yönelik özel anlaşmalar vergi dairelerini bağlamayacağından kanuni temsilcinin vergi ödevlerinden sorumluluğunu düzenleyen bir iç karar da vergi idaresine karşı ileri sürülemeyecektir.

uygunluk bulunmamaktadır." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 06.04.2023). Aynı yönde diğer kararlar için bkz. Danıştay 3. Dairesi, 28.02.2022, E. 2019/2728, K. 2022/774 sayılı kararı, Danıştay 3. Dairesi, 03.03.2022, E. 2019/4033, K. 2022/902 sayılı kararı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 09.02.2022, E. 2020/615, K. 2022/26 sayılı kararı (Tüm kararlar için; www.corpus.com, Erişim Tarihi: 06.04.2023).

3- SSGSSK m. 88 Çerçevesinde Sorumluluk

A-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler

Kanuni temsilcilerin Sosyal Güvenlik Kurumu prim ve diğer alacaklarından sorumluluğuna ilişkin olarak 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu[321] m. 80/12 hükmü 3203 sayılı Kanun[322] ile eklenmiştir[323].

Kanuni temsilcilerin prim borçlarından sorumluluğu hususunda ise SSGSSK m. 88 hükmü ile düzenleme yapılması yoluna gidilmiştir.

SSGSSK m. 88/16 hükmü uyarınca, *"Kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun 51 inci, 102 nci ve 106 ncı maddeleri hariç, diğer maddeleri uygulanır."*

SSGSSK[324] m. 88/18 hükmü uyarınca, *"Kurumun 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen prim ve diğer alacakları amme alacağı niteliğinde olup, imtiyazlı alacaktır. Kurumun taraf olduğu her türlü dava ve icra takiplerinin kısmen veya tamamen aleyhe neticelenmesi halinde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununda yazılı tazminat ve cezalar Kurum hakkında uygulanmaz."*

SSGSSK m. 88/19 hükmü uyarınca, *"Kurumun prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usûlü Hakkında Kanunun*

---

[321] RG. 29.07.1964, S. 11766.

[322] 17.7.1964 Tarih ve 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesine Dair Kanun (RG. 22.05.1985, S. 18761.).

[323] Maddenin değişikliklerden önceki ilk şekli şöyledir; *"Sigorta primlerini haklı sebepleri olmaksızın, birinci fıkrada belirtilen süre içerisinde tahakkuk ve tediye etmeyen kamu kurum ve kuruluşların tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlileri mesul muhasip, sayman ile tüzelkişiliği haiz diğer işverenlerin üst düzeydeki yönetici veya yetkilileri Kuruma karşı, işverenleri ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur."* Sonrasında SSGSSK'nun kabulü ile Kanun'un m. 106 hükmü ile SSK'nın bazı maddeleri hariç olmak üzere diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır

[324] SSGSSK m. 88 hükmünün 5754 sayılı Kanun ile değiştirilmiş hâlidir. (5754 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG. 08.05.2008, S. 26870.).

uygulamasından doğacak uyuşmazlıkların çözümlenmesinde Kurumun alacaklı biriminin bulunduğu yer iş mahkemesi yetkilidir. Yetkili iş mahkemesine başvurulması alacakların takip ve tahsilini durdurmaz."

SSGSSK m. 88/20 hükmü uyarınca, *"Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın 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."*

SSGSSK m. 88/20 hükmü ile göze çarpan değişiklik, *"yönetim kurulu üyeleri de dahil olmak üzere"* ibaresinin eklenmiş olmasıdır. Bu şekilde, yönetim kurulu üyelerinin temsil yetkisi olmadan da sorumluluklarının mevcut olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla 5510 sayılı Kanun dönemini kapsayan prim borçları bakımından, yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisi olup olmadığına bakılmaksızın salt yönetim kurulu üyesi olması nedeniyle borçlardan sorumluluğu söz konusu olacaktır. Nitekim, temsil ve ilzam yetkisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın salt yönetim kurulu üyeliğinden hareketle prim borçlarından nedeniyle sorumluluk yüklenmesinin mülkiyet hakkının ihlaline yol açtığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'ne yapılan bir bireysel başvuruda *"yönetim kurulu üyesi sıfatıyla kamu alacağından sorumlu tutulmasının başvurucuya şahsi olarak aşırı ve olağan dışı bir külfet yüklemediği"* gerekçesiyle ihlalin bulunmadığına karar verilmiştir[325]. Limited şirketler bakımından ise, istisnai bir hükme

[325] AYM, 30.05.2019, B. No: 2015/11192 sayılı kararı (normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr, Erişim Tarihi: 07.04.2023).

yer verilmediğinden temsil ve ilzama yetkili kişiler bakımından sorumluluk söz konusu olacaktır[326].

B-Sorumluluğun Niteliği

a-Kusurlu Sorumluluk

SSGSSK m. 88/20 hükmü uyarınca, limited şirkette müdürler ve madde hükmünde sorumluluğu değerlendirilen diğer ilgililer bakımından sorumluluğun doğması, "*alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise"* ibaresine bağlanmış bulunmaktadır. Bu noktada haklı bir neden olmadan ödememe koşulu sorumluluğun kusur esasına dayandığı çıkarımını yapmaya olanak sağlamaktadır. Sorumluluktan kurtulmak için Kurum'un prim ve diğer alacaklarının ödenmemesinde kusuru bulunmadığını ispat yükü ilgili kişilere, limited şirketler bakımından ise müdürlere ait olacaktır[327].

---

[326] Yargıtay 21. HD. 25.02.2014, E. 2013/3418, K. 2014/3208 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Somut olayda ise; davacının şirketi temsil ve ilzama yetkili olup olmadığı araştırılmadan sonuca gidilmesi isabetsiz olmuştur.*

Mahkemece yapılacak iş; O. Koruma Güvenlik Hizmetleri Limited Şirketi'nin ödeme emrine konu dönemdeki kayıt ve belgeleri üzerinde bilirkişi marifeti ile inceleme yaptırılarak; davacının bu dönemde, şirketi temsil ve ilzama yetkisi bulunup bulunmadığını, davacıya mali konularda yetki verilip verilmediğini araştırarak sonuca gitmekten ibarettir." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 07.04.2023). Benzer yönde bkz. Yargıtay 10. HD. 21.04.2022, E. 2022/2358, K. 2022/6112 sayılı kararı, Yargıtay 21. HD. 09.12.2019, E. 2019/1014, K. 2019/7572sayılı kararı (Kararlar için; www.corpus.com, Erişim Tarihi: 07.04.2023).

[327] **Deynekli,** Adnan: *"Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Tahsilinde 6183 Sayılı Kanunun Uygulaması"*, Prof. Dr. Fırat ÖZATAN'a Armağan, C.1, Ankara, 2010, s. 754; **Yaralı,** s. 174. Konu ile ilgili olarak Yargıtay 10. HD. 21.06.2022, E. 2022/2607, K. 2022/9533 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Sorumluluğun doğumu yönünden maddede ayrıca, "haklı sebepler olmaksızın" deyimine de ver verilmiştir. Buna göre, özel hukuk tüzel kişilerinin üst düzey yönetici ve yetkilileri yönünden, primlerin ödenememesi haklı bir neden sonucu ise; prim borcundan ötürü şahsen sorumlu tutulamazlar. Diğer bir anlatımla, özel hukuk tüzel kişisinin prim borcundan müteselsilen sorumlu olan üst düzeydeki yönetici ve yetkilileri borcun haklı nedenle ödenemediği savunmasında bulunabilirler ve haklı nedenin varlığı halinde prim borcundan dolayı Kuruma karşı işverenle birlikte müteselsilen sorumlu tutulamazlar."* (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 16.12.2022).

b-Doğrudan Sorumluluk

SSGSSK m. 88/20 hükmü uyarınca, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim ve diğer alacakları için limited şirket müdürleri işverenler ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu kılınmışlardır.

AATUHK ve VUK hükümleri değerlendirildiğinde, limited şirketlerde müdürlerin sorumluluğuna başvurulması için öncelikle asıl borçlu şirkete başvurulması gerekmekte, şirketten tahsil imkânının bulunmadığı hâllerde ise kanuni temsilcilerin sorumluluğuna gidilebilmektedir. Oysa Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim ve diğer alacakları için öncelikle şirkete gitme şartı getirilmemiş, aksine kanuni temsilciler -limited şirketlerde müdürler- prim alacaklarının tahsilinde işveren dolayısıyla şirket ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmuşlardır. Dolayısıyla bu durumda öncelikle şirkete başvuru zorunluluğu bulunmayacak, müdürler işveren şirket ile birlikte aynı anda müteselsilen sorumlu olacaktır. Söz konusu sorumluluk şekli, AATUHK ve VUK hükümleri uyarınca öngörülen fer'i nitelikteki sorumluluk hükümlerine de istisna teşkil edecektir[328].

[328] **Yaralı,** s. 181-182; **Akkaya,** Mustafa: *"Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu"*, AÜHFD, C. 46, S. 1-4, s. 188; **Öncel,** s. 50. Yargıtay 10. HD. 09.06.2021, E. 2020/8930, K. 2021/7997 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Öte yandan söz konusu yasa maddesindeki haklı nedenler, 6183 sayılı Yasanın 35. maddesindeki limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunun belirlenmesine dair düzenleme ile karıştırılmamalıdır. Söz konusu düzenlemede şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılması koşuluyla şirket ortaklarının sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı öngörülmüştür. Oysa 5510 sayılı Yasanın 88/20. maddesindeki düzenlemeye göre,tüzel kişilerin üst düzey yöneticilerinin sorumluluğu, işverenle müştereken ve müteselsil sorumluluk olup bu sebeple kurum borçlarının doğrudan doğruya üst düzey yöneticiden tahsili yoluna gidilebilmesi mümkündür."* Yargıtay 10. HD. 28.02.2019, E. 2018/5077, K. 2019/1844 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"5510 sayılı Kanunun 88/20. maddesine göre "Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın 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" şeklinde düzenlenme getirilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile tüzel kişiliği haiz bir özel kuruluşta görev yapan yönetim*

Ancak, limited şirketlerde ortakların kamu borçlarından sorumluluğu hususu gözetildiğinde, Sosyal Güvenlik Kurumu'na ait prim ve diğer alacakların tahsilinde m. 88/18'de yapılan atıf gereği AATUHK hükümleri uygulama alanı bulacağından AATUHK m. 35 hükmü dikkate alınacaktır. Kamu alacaklarından limited şirket ortaklarının sorumluluğu aşağıda ayrı bir başlık altında ayrıntılı olarak ele alınmış olmakla birlikte[329], konuya SSGSSK uyarınca prim alacakları bakımından

kurulu üyelerinin primlerin ödenmesinden işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları açıkça belirtilmiştir. Müteselsil borçlulukta alacaklı, alacağının tamamını veya bir kısmını karşısındaki borçlulardan dilediği birinden isteyebilmek imkânına sahip bulunduğu gibi, borçlular da alacaklıya karşı borç sona erinceye kadar hep birlikte sorumlu olmakta devam ederler. Borçlulardan birinin borç ödemeden aciz haline düşmesinin veya iflas etmesinin alacaklı için herhangi bir tehlikesi yoktur; zira diğer borçlulardan her biri borcun tamamını ifa etmek yükümlülüğü altında bulunmaktadır. Müteselsil borçluluk alacaklıya, borçluların içinden ödeme gücü en yüksek olanı seçerek edimin tamamını ondan isteyebilme yetkisini tanır. 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde, asıl borçlu hakkında yapılan yasal takip ve araştırmalar sonucu kamu alacağının tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde, yasal temsilcisine ödeme emri çıkarabileceği bildirilmiş ise de; sorumluluk bakımından, 6183 sayılı Kanunun, 506 ve 5510 sayılı Kanunlara göre genel Kanun niteliği dikkate alınmalı ve özel kanun niteliğinde olan 5510 sayılı Kanunun 88. maddedeki şartlar bakımından davacı hakkında değerlendirme yapılması gerektiği açıktır.". Yargıtay 15. HD. 02.03.2021, E. 2021/2800, K. 2021/571 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Sosyal Güvenlik Kurumu alacakları yönünden ise ayrı bir düzenleme mevcut olup, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Primlerin Ödenmesi" başlıklı 88. maddesinin 20. fıkrası; "Kurumun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın bu Kanun'da 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." hükmünü içermektedir. Bu hükme göre, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun tüzel kişi işveren şirket hakkında takibat yapmadan, doğrudan yönetici ile kanuni temsilciler hakkında 6183 sayılı Yasa uyarınca önce takibe girişme ve malvarlıklarına haciz koydurma yetkisi bulunmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim alacaklarından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğu fer'i bir sorumluluk olmayıp birinci derecede ve doğrudan bir sorumluluktur. Kurumun şirket yöneticisi ile kanuni temsilcisinin malvarlığına haciz uygulatabilmesi için 6183 sayılı Yasa hükümleri uyarınca bir takip başlatması gerekir."* Yargıtay 6. HD. 28.03.2022, E. 2021/2315, K. 2022/1683 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Bu durumda, mahkemece, davalı SGK'nın prim alacakları yönünden 5510 sayılı Yasa'nın 88/20. maddesine dayalı olarak şirket yöneticisi ve kanuni temsilcisi hakkında doğrudan takip yapabileceğinin gözetilmesi…"* (Tüm kararlar için bkz. www.corpus.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022).

[329] Bkz. aşa. s. 110.

yaklaşıldığında, kanuni temsilciler için uygulama alanı bulan doğrudan sorumluluk hususu burada gündeme gelmeyecektir. SSGSSK'da özel bir hükmün öngörülmemiş olması dolayısıyla limited şirket ortakları yönünden AATUHK m. 35 uyarınca, *"şirketten tahsil edilememesi"* veya *"şirketten tahsil edilemeyeceğin anlaşılması"* hükümlerinden hareketle öncelikle şirkete başvuru zorunluluğu kapsamında fer'i sorumluluk esasları geçerli olacaktır[330].

[330] Yargıtay 21. HD. 06.11.2017, E. 2017/879, K. 2017/8880 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Dosyadaki kayıt ve belgelerden; davacıya 2009/14068 nolu ödeme emri gönderildiği, borcun 2008/8,9,10,11. dönemlere ilişkin prim borcu olduğu, dava dışı limited şirkette davacının 22.08.2007 tarihinden itibaren kurucu ortak olduğu dava dışı limited şirkette temsil ve ilzam yetkisi olmadığı anlaşılmaktadır.*

Davanın yasal dayanağını oluşturan 6183 sayılı Yasanın 35. maddesine göre; 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. Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur. Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Mahkemece yapılacak iş; söz konusu borcun tahsili için davacıya ödeme emri tebliğinden önce şirket hakkında takip yapılıp yapılmadığı ve borcun şirketten tamamen veya kısmen tahsil imkânı bulunup bulunmadığı araştırılarak ve 506 sayılı Yasa'nın 80, 5510 sayılı Yasa'nın 88, 6183 sayılı Yasa'nın 35 ve mükerrer 35'inci maddeleri de göz önüne alınarak varılacak sonuca göre karar vermekten ibarettir." Yargıtay 10. HD. 09.06.2020, E. 2020/8930, K. 2021/7997 sayılı kararı: *"Öte yandan söz konusu yasa maddesindeki haklı nedenler, 6183 sayılı Yasanın 35. maddesindeki limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunun belirlenmesine dair düzenleme ile karıştırılmamalıdır. Söz konusu düzenlemede şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılması koşuluyla şirket ortaklarının sermaye hisseleri oranında sorumlu olacağı öngörülmüştür. Oysa 5510 sayılı Yasanın 88/20. maddesindeki düzenlemeye göre, tüzel kişilerin üst düzey yöneticilerinin sorumluluğu, işverenle müştereken ve müteselsil sorumluluk olup bu sebeple kurum borçlarının doğrudan doğruya üst düzey yöneticiden tahsili yoluna gidilebilmesi mümkündür."* (Tüm kararlar için bkz. www.corpus.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022).

c-Müteselsil Sorumluluk

SSGSSK m. 88/20 hükmü uyarınca, kamu alacaklarından biri olarak değerlendirilen Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim ve diğer alacakları için limited şirket müdürleri işverenler ile birlikte müşterek ve müteselsil olarak sorumlu kılınmışlardır. Kurum, borçlular arasında aslilik-fer'ilik ilişkisi gözetmeksizin aynı anda borçluların tümünü veya herhangi birisini takip edebilir. Sorumluluk kaynağı ise, sözleşme ilişkisine değil doğrudan kanuna dayanmaktadır[331].

d-Sınırsız Sorumluluk

Limited şirketlerde kanuni temsilci olarak müdürün prim borçlarından sorumluluk esası da, herhangi bir sınırlandırma yapılmamış olması karşısında tüm malvarlığı ile sorumluluğa dayanmaktadır.

C-Sorumluluğun Kapsamı

SSGSSK m. 88/18 hükmü uyarınca, Kurum'un prim ve diğer alacakları kamu alacağı niteliğinde kabul edilip, m. 88/16 hükmü uyarınca bu alacakların tahsilinde AATUHK hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu noktada kanuni temsilcilerin kamu alacaklarından sorumluluğunu düzenleyen AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü de SSGSSK m. 88/18 hükmü kapsamına dahil edilebilir. Ancak Sosyal Güvenlik Kurumu prim ve diğer alacakları için AATUHK'na atıf yapılmakla birlikte m. 88/20 hükmü ile de Kurum'un prim alacakları için bir düzenleme öngörülmüş bulunmaktadır. Bu durumda hangi hükmün uygulanacağı konusunda tereddüt yaşanması gündeme gelebilir. Böyle bir durumda Sosyal Güvenlik Kurumu prim alacakları için özel bir düzenleme mahiyetinde olan SSGSSK m. 88/20 hükmünün öncelikle uygulama alanı bulması gerekmektedir[332].

---

[331] **Yaralı,** s. 183.

[332] **Ayan Mutlu,** Zehra: *"Anonim Şirketlerde SSK Prim Borçlarının Ödenmemesinden Doğan Sorumluluk"*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007, s. 77

Ayrıca, Kurum'un prim ve diğer alacaklarından kaynaklanan uyuşmazlıklarda idare-vergi mahkemelerinin görevli olacağı düşünülse de SSGSSK m. 88/19 hükmü ile bahsi geçen uyuşmazlıkların çözümünde iş mahkemeleri, dolayısıyla adli yargı görevli kılınmıştır.

D-Sorumluluğun Şartları

Kanuni temsilcilerin prim borçlarından sorumluluğuna ilişkin olarak, Mülga SSK ve SSGSSK hükümleri kapsamında sigorta primlerinin tahakkuk ve ödenmesi gereken zamanda yürürlükte olan mevzuat hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Bu kapsamda SSK m. 80 hükmü uyarınca, tüzel kişiliği haiz özel kuruluşta görev yapan kişinin primlerin ödenmesinden işverenle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olabilmesi için, primlerin tahakkuk ve ödenmesinde yetkili, üst düzey yöneticisi olması gerekmektedir.

"Üst düzey yönetici" kavramı ise ilgili kanunun uygulanma döneminde yargı kararları ile ortaya koyulmuş bulunmaktadır. Bu kapsamda üst düzey yöneticiden anlaşılması gerekenin *"şirketin mali ve idari konularında tek başına emir ve tasarruf yetkisine sahip, özel şekilde kendisine yetki verilen kişi"* olduğu ifade edilmektedir[333].

(https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 17.10.2022). Yargıtay 14.10.2003, E. 2003/7020, K. 2003/8051 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Gerçekten 506 sayılı Yasanın 80. maddesinin sondan bir önceki fıkrasında sigorta primlerini haklı sebep olmaksızın süresi içinde ödemeyen tüzel kişiliğe haiz işverenlerin üst düzeydeki yönetici ve yetkililerinin kuruma karşı işveren ile birlikte müştereken müteselsilen sorumlu olacağı düzenlenmiştir. İmzaya yetkili yönetim kurulu üyesi olarak üst düzey yönetici konumunda olan davacının bu görevde kaldığı sürece işverenle birlikte primlerin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olması yasanın buyurucu hükmü gereğidir. Öte yandan 506 sayılı Yasanın 80. maddesinin sondan bir önceki fıkrasında getirilen düzenlemenin, kamu alacaklarının tahsilinde genel yasa olan 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35. maddesine göre daha özel bir yasa maddesi olduğundan öncelikle uygulanması gerektiği ortadadır. Kaldı ki 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35. maddesiyle getirilen düzenlemenin (primle ilgili özel hüküm bulunmasına göre) prim dışında kalan Kurum alacaklarını kapsadığı ortadadır."* (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

[333] Yargıtay 21. HD. 17.06.2002, E. 2002/4264, K. 2002/5767 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Öte yandan, davanın yasal dayanağını oluşturan 506 sayılı Yasanın 80/11.maddesi*

Dolayısıyla kanuni temsilcinin prim borçlarından sorumluluğunun doğabilmesi için primlerin tahakkuk ve ödenmesinde yetkili üst düzey yönetici olması, yönetim kurulu başkanı, başkan yardımcısı gibi unvan taşıması veya temsil ve ilzam yetkisine sahip yönetim kurulu üyesi olması gerekir. Bunun dışında kalan ve şirketin idare veya mali işlerinde doğrudan söz sahibi veya yetkili olmayan kişilerin işveren ile birlikte müşterek sorumluluğu söz konusu değildir.

SSGSSK dönemi açısından ise, tüzel kişiliği haiz özel kuruluşta görev yapan yönetim kurulu üyelerinin primlerin ödenmesinden işveren ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları açıkça belirtilmiştir. Bu kapsamda vurgulanan şirket yönetim kurulu üyeleri ibaresinden hareketle, yönetim kurulu üyelerinin salt bu sıfatlarından hareketle temsil ve ilzam yetkisine sahip olması aranmaksızın müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarını ayrıca ve açıkça belirtmiştir.

SSGSSK m. 88/20 hükmü ile ayrıca *"haklı sebepler olmaksızın"* ibaresine de yer verilmiştir. Yönetim kurulu üyeleri haklı bir nedene dayanarak primleri ödeyememiş bulunuyorlarsa, prim borcu dolayısıyla şahsi sorumlulukları söz konusu olmayacaktır.

Haklı nedenlerin neler olduğu konusunda, 5510 sayılı Kanunda bir açıklık bulunmamaktadır. Bu noktada somut olayın özelliğine göre değerlendirme yapmak gerekecektir (TMK m. 4). Örneğin yangın, sel, su baskını ve deprem gibi doğal afet halleri ile mücbir sebepler haklı neden kapsamında değerlendirilebilecektir. Bu belirleme yapılırken objektif olarak inandırıcı belge ve delillerle haklı nedenin tespiti

---

uyarınca; özel, tüzel kişilerde salt üst düzey yöneticisi ve yetkililerinin sigorta primlerini ödemekte tüzel kişi ile birlikte zincirleme sorumlu olacağı öngörülmüştür. Üst düzey yöneticisi veya yetkilisinden amaç ise; şirket yönetim ve idaresinde etkili ve söz sahibi olan kişilerdir. Şirketin idare ve borçlarının ödenmesinde, güncel işlemlerin yürütümünde insiyatifi elinde bulunduran kişiler üst düzey yöneticisi sayılırlar." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022). Benzer yönde bkz. Yargıtay 21. HD. 07.04.2003, E. 2003/2186, K. 2003/3026 sayılı kararı, Yargıtay 10. HD. 13.01.2020, E. 2019/6673, K. 2020/29 sayılı kararı. (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

gerekmektedir[334]. Aksine kişiye göre bir değerlendirme yoluna gidilmesi doğru olmayacaktır. Örneğin şirketin bazı zamanlarda nakit zorluğu yaşaması prim borcunun ödenmemesi için bir haklı sebep sayılmayacaktır[335]. Örneğin ücretin ödendiği durumlarda sigorta priminin de beraberinde ödenmesi zorunluluk arz edeceğinden haklı bir neden söz konusu olmayacaktır[336].

[334] **Araslı,** Utkan: Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar, C. II, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 1130.

[335] Yargıtay 21. HD. 09.10.2000, E. 2000/5981, K. 2000/6616 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Somut olayda davacının kamu kuruluş olan Orman. İşletme Müdürlüğünün tahakkuk ve tediye ile görevli kamu görevlisi olduğu açıktır. Öte yandan uyuşmazlık konusu 1997/5, 6, 7, 12 ve 1998/1, 2, 3, 4. aylarına ait işçi ücretlerinin de ödendiği ödeme sırasında işveren ve işçi hisselerine ait primlerin ödenen ücretlerden kesilmediği de ortadadır. Bundan başka, işletmede zaman zaman nakit sıkıntısı olması sigorta primlerini ödenmemesi için haklı sebep sayılmayacağı da tartışmasızdır."* (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

[336] **Araslı,** s. 1089.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LİMİTED ŞİRKETLERDE KAMU BORÇLARINDAN DOLAYI ORTAKLARIN SORUMLULUĞU

I-ORTAKLAR

1-Genel Olarak

Limited şirkette kurucu ya da ortakların getireceği sermaye payları ile şirket sermayesi meydana gelmektedir[337]. Gerçek kişiler veya tüzel kişiler, limited şirket ortağı olabilmektedir (TTK m. 573/1).

2-Kazanılması

Limited şirketlerde ortak sıfatı, aslen veya devren kazanılmaktadır. Aslen kazanma, daha önce herhangi bir hukuki ilişkiye dayanılmayan ve sermaye payının ilk kez edinildiği durumlarda söz konusu olur[338]. Aslen kazanma, kuruluşta[339], sermaye artırımı halinde, birleşme veya tür değiştirme[340] durumlarında söz konusu olur[341]. Kuruluş aşamasında ticaret siciline yapılan tescil ile birlikte aslen ortak sıfatı kazanılmaktadır[342].

---

[337] **Şener,** Ortaklıklar Ders Kitabı, s. 688; **Tekinalp,** Yeni Ortaklıklar, s. 353-354; **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 17-20.

[338] **Sayın Önal,** s. 28.

[339] **Ayhan/Çağlar/Özdamar,** s. 495; **Tekinalp,** Yeni Ortaklıklar, s. 378.

[340] **Bahtiyar,** s. 439; **Pulaşlı,** Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, C. III, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 2750; **Sayın Önal,** s. 28; **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 35.

[341] **Yaralı,** s. 90-91; **Sayın Önal,** s. 28-29.

[342] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 261-262.

Ortaklık sıfatının devren kazanılması ise, mevcut bir payın sonradan edinilmesini ifade eder[343]. Sermaye payının, miras, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümler veya icra yoluyla geçmesi hâllerinde de devren kazanma söz konusudur (TTK m. 596).

Esas sermaye payının devri ve devir borcunu doğuran işlemler yazılı şekilde yapılır ve tarafların imzaları noterce onanır (TTK m. 595/1). Şirket sözleşmesinde aksi öngörülmemişse, pay devrinin geçerliliği ortaklar genel kurulunun onayına bağlıdır (TTK m. 595/2). Payın devrinde genel kurulunun devre onay verdiği veya vermiş sayıldığı an itibariyle ortak sıfatı kazanılacaktır[344].

Payın devrinin ticaret siciline tescil ve ilanı açıklayıcı niteliktedir[345]. Ancak uygulamada ortaklık durumunun tespiti bakımından ticaret sicil kayıtları dikkate alındığından limited şirket ortalarının kamu borçlarından doğan sorumlulukları bakımından Türkiye Ticaret Sicil Gazetesindeki ilan tarihi önem arz etmektedir[346].

Şirket payının miras, eşler arasındaki mal rejimine ilişkin hükümler veya icra yoluyla el değiştirdiği hâllerde, hak ve yükümlülükler kendiliğinden devralana geçmektedir (TTK m. 596). Söz konusu durumlar, kanuni devir halleri olup, genel kurulun onayına gerek bulunmamaktadır.

[343] **Sayın Önal,** s. 28; **Tekinalp,** Yeni Ortaklıklar, s. 378.

[344] Payın devrinin genel kurul tarafından onaylanması için aranan süre üç aydır. Eğer genel kurul, üç ay içinde toplanıp karar almazsa devre zımnen onay vermiş sayılır (TTK m. 595/7).

[345] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 326; **Ayhan/Çağlar/Özdamar,** s. 501.

[346] **Poroy,** Reha/**Tekinalp,** Ünal/**Çamoğlu,** Ersin: Ortaklıklar Hukuku II, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019, s. 434.

3-Kaybedilmesi

Limited şirketlerde ortaklık sıfatı, ortağın çıkması veya çıkarılması ile sona erebilir. Ayrılma kavramı, iki durumu içine alan üst terim olarak kullanılmaktadır[347].

A-Çıkma

Çıkma, ortağın kendi iradesine dayalı olarak şirketten ayrılmasını ifade etmektedir[348]. Şirket sözleşmesi, ortaklara şirketten çıkma hakkını tanıyabilir, hakkın kullanımı için bazı şartlar da öngörülebilir (TTK m. 638/1). Her ortak, haklı sebeplerin varlığı halinde mahkemeden şirketten çıkmasına karar verilmesini talep edebilir[349] (TTK m. 638/2).

B-Çıkarılma

Çıkarılma, bir ortağın iradesi dışında ortaklık sıfatının elinden alınmasıdır[350]. TTK m. 640 hükmü uyarınca, çıkarılmaya ilişkin iki hâl öngörülmüştür. Bunlardan ilki şirket sözleşmesinde yer alan nedenlerle genel kurul kararıyla ortaklıktan çıkarılma, diğeri ise haklı nedenlerle mahkeme kararıyla çıkarılmadır.

Şirket sözleşmesinde belirli nedenlerin varlığı hâlinde, ortağın mahkemeye başvurulmaksızın şirketten çıkarılabileceği öngörülebilir[351]. Ortaklık sözleşmesinde öngörülen bir çıkarma nedeninin gerçekleşmesi durumunda, ortağın çıkarılması genel

---

[347] **Yaralı,** s. 102.

[348] **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu,** Ortaklıklar II, s. 436; **Taşdelen,** Nihat: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Ortaklıklarda Çıkma Çıkarılma ve Fesih, Yetkin Yayınevi, Ankara 2012, s. 85; **Çebi,** s. 245; **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 871.

[349] Çıkmaya katılma da mümkündür. Ortaklardan biri ve birkaçı şirket sözleşmesindeki hükme dayanarak çıkma istediği veya haklı sebeplerden dolayı çıkma davası açtığı durumlarda diğer ortakların da kendilerine yapılan bildirim üzerine çıkmaya katılma talebinde bulunmaları mümkündür (TTK m. 639).

[350] **Çebi,** s. 249; **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 898.

[351] **Şener**, Limited Ortaklıklar, s. 898; **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu,** Ortaklıklar II, s. 449.

kurul kararıyla mümkün olmaktadır[352]. TTK m. 640/3 hükmüne göre, ortaklığın istemi üzerine, ortağın mahkeme kararıyla ve haklı nedenlere dayanarak ortaklıktan çıkarılması da mümkündür. Bu durumda ortaklık sözleşmesinde hüküm bulunmayan veya öngörülen hükümlere rağmen haklı bir nedenin oluştuğu hallerde ortaklığa çıkarma davası açma hakkı tanınarak şirketin devamı, huzur içinde çalışması sağlanmaktadır[353].

Aksi kararlaştırılmadıkça ortak sıfatının kaybedilmesiyle, ortaklığa bağlı hak ve yükümlülükler sona erer[354].

II-SORUMLULUK ESASLARI

1-Sorumluluk Kavramı ve Hukuki Sorumluluk

Hukuki anlamıyla sorumluluk, herhangi bir borç ilişkisinde alacaklının edimini yerine getirmeyen borçluya yönelik olarak devlet organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına başvurabilme imkânını ifade etmektedir[355]. Bu kapsamda sorumluluk, borç bakımından öngörülen bir yaptırım olarak karşımıza çıkmaktadır[356].

Sorumluluk kavramı, kendi içerisinde alt ayrımlara tabi tutulabilir. Bunlardan ilki şahıs veya malvarlığı ile sorumluluk ayrımıdır. Şahıs varlığı ile sorumluluk, borçlunun borç ilişkisinden kaynaklı edinimini yerine getiremediği durumlarda alacaklıya borçlunun şahıs varlığına el koyabilme imkânı veren sorumluluk türünü ifade etmektedir[357]. Bu durumda alacaklı borçlunun şahıs varlığı üzerinde hapsetme,

---

[352] **Çamoğlu,** Ersin: *"Limited Ortaklıktan Çıkarılma"*, BATİDER, 2014, C. 30, S. 3, s. 6.

[353] Bkz. TTK m. 640/3 Gerekçesi.

[354] **Tekinalp,** Yeni Ortaklıklar, s. 379.

[355] **Eren,** s. 86-87; **Oğuzman,** M. Kemal/**Öz,** M. Turgut: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. I, 17. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019, s. 16.

[356] **Eren,** s. 87.

[357] **Oğuzman/Öz,** s. 17; **Eren,** s. 88-89.

köleleştirme gibi yollara başvurabilir[358]. Malvarlığı ile sorumluluk ise, borç ilişkisinden kaynaklı edimini yerine getiremeyen borçlunun malvarlığına alacaklı tarafından alacağını tahsil amacına yönelik olarak devlet organları aracılığıyla başvurabilme imkânı veren sorumluluk türünü ifade etmektedir[359]. Günümüzde şahıs varlığı ile sorumluluk türünün insan haklarına aykırı olması ve evrensel hukuk ilkeleriyle bağdaşmaması nedeniyle uygulanmasına son verilmiş, malvarlığı ile sorumluluk uygulaması öne çıkarılmıştır[360].

Günümüzde kabul gören malvarlığı ile sorumluluk esası da kendi içerisinde sorumluluğun sınırlı veya sınırsız olmasına göre ayrılmaktadır. Bu noktada borçlunun borcunu yerine getirmediği durumlarda alacaklının borçlunun tüm malvarlığına başvuru imkânı varsa sınırsız sorumluluk[361], alacaklının borçlunun yalnızca belirli kapsam veya miktar itibariyle malvarlığına başvuru imkânı varsa sınırlı sorumluluk[362] söz konusu olacaktır.

Sorumluluk kavramı, borç ilişkileri bakımından teknik ve dar anlamda kullanılmakta ise de, bunun dışında örneğin haksız fiil sorumluluğu bakımından tazmin sorumluluğu olarak da kullanılabilmektedir[363]. Bu noktada da sorumluluğun kusurlu veya kusursuz esasları gündeme gelebilmektedir.

2-Limited Şirketlerde Sorumluluk

TTK m. 124/2 hükmünde limited şirket, sermaye şirketleri arasında sayılmaktadır. Tüzel kişilerin hak ve fiil ehliyeti TMK m. 48 ve m. 49 hükümleri ile düzenleme altına

---

[358] **Kocayusufpaşaoğlu,** Necip/**Hatemi,** Hüseyin/**Serozan,** Rona/**Arpacı,** Abdulkadir: Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. I, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017, s. 29; **Oğuzman/Öz,** s. 17.

[359] **Eren,** s. 89.

[360] **Kılıçoğlu,** s. 47-48; **Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı,** s. 29; **Eren,** s. 89.

[361] **Kılıçoğlu,** s. 48; **Kocayusufpaşaoğlu/Hatemi/Serozan/Arpacı,** s. 29; **Oğuzman/Öz**, s. 17.

[362] **Oğuzman/Öz**, s. 17; **Eren,** s. 90; **Kılıçoğlu,** s. 49.

[363] **Eren,** s. 87.

alınmıştır[364]. TTK uyarınca ticaret şirketlerinden biri olarak tüzel kişiliği haiz bulunan limited şirketler de hak ve fiil ehliyetine sahip bulunmaktadır[365].

Limited şirket, ortaklarının kişiliğinden bağımsız şekilde tüzel kişiliğe sahip olmasının sonucu olarak kendisi adına bağımsız bir malvarlığına sahip bulunmaktadır[366]. TTK ile getirilen düzenleme uyarınca şirketin tek ortaklı kurulması veya tek ortaklı hâle dönüşmesi durumunda dahi, şirkete ait malvarlığı tek ortağa değil, şirket tüzel kişiliğine aittir. Bir başka deyişle limited şirket, alacaklılarına karşı bizatihi tüm malvarlığı ile sınırsız olarak sorumludur[367]. Nitekim, TTK m. 602 hükmü uyarınca limited şirketin borç ve yükümlülükleri dolayısıyla sadece malvarlığıyla sorumlu olduğu düzenlenmektedir[368].

Limited şirketlerde ortakların veya kanuni temsilcilerin şirketin adi borçlarından sorumluluğu hususuna gelindiğinde ise, limited şirketler, bir sermaye şirketi olarak temelde sınırlı sorumluluk ilkesine dayanmaktadır[369].

---

[364] TMK m. 49 hükmü ile tüzel kişilerin hak ehliyeti, *"Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.";* m. 49 hükmü ile tüzel kişilerin fiil ehliyeti, *"Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar."* şeklinde düzenlenmiştir.

[365] **Ayhan/Çağlar/Özdamar,** s. 465; **Pulaşlı,** Hasan: Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, C. I, Adalet Yayınevi, Ankara 2018, s. 171.

[366] **Bahtiyar,** s. 4; **Pulaşlı,** Şerh, C. I, s. 164; **Alışkan,** Murat: Limited Şirket Tarihçe Niteliği, Legal Yayınevi, İstanbul 2013, s. 171.

[367] **Yaralı,** s. 40.

[368] TTK m. 602'nin madde başlığının *"Ortakların Sorumluluğu"* şeklinde düzenlenmesinin yanlış yoruma yol açabilecek nitelikte olduğu, madde başlığının *"Şirket Tüzel Kişisinin Sorumluluğu"* şeklinde olması gerektiği görüşü için bkz. **Poroy/Tekinalp/Çamoğlu,** Ortaklıklar Hukuku II, s. 479.

[369] **Pulaşlı,** Şerh, C. III, s. 2821. Kaldı ki, şirket adında kullanılan *"Limited"* kavramı köken itibariyle *"sınırlı"* anlamına gelmekte ve sorumluluk hususunun sınırlı olarak ele alındığı şirketler bakımından kullanılmaktadır. (**Alışkan,** s. 1. Şirket türünün ortaya çıkışı bakımından bkz. **İmregün,** Oğuz: Kara Ticareti Hukuku Dersleri, 10. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, s. 509; **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 6; **Çebi,** s. 27; **Yaralı,** s. 3.). Bu bağlamda limited şirketlerin özünde yer alan *"sınırlı sorumluluk ilkesi"*, gelişmesindeki etmenlerden birini oluşturmaktadır. (**Ayhan,** Rıza: Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1992, s. 59.). Ancak burada sorumluluğun sınırı kavramı ile şirket tüzel kişiliğinin sorumluluğu açısından bir sınırdan değil, ortaklarının sınırlı sorumluluk esasına

Ortaklar şirkete karşı taahhüt ettikleri esas sermaye payı ve varsa esas sözleşme ile taahhüt ettikleri ek ödeme[370] ve yan edim yükümlülükleri[371] ile sorumludur[372]. Kanuni temsilcilerin ise şirketin adi borçlarından dolayı doğrudan bir sorumluluğu söz konusu değildir.

3-Kamu Borçlarından Sorumluluk

Limited şirketler, sermaye şirketi olarak düzenlenmelerine karşılık anonim şirketlerden farklı olarak bir kısım kişisel özellikleri de bünyesinde barındırır[373]. Bu nedenle limited şirket, karma özellikler gösterir[374]. Limited şirketler, TTK ile, eTTK'dan farklı bir felsefe ile düzenlenmiş, limited şirketlerin sermaye şirketi özellikleri ön plana çıkarılarak[375] bu bakımdan anonim şirkete daha çok yaklaşmıştır[376]. Bununla birlikte, TTK ile limited şirketlerin karma özelliği korunmuş, şahıs şirketlerine benzer

---

tâbi olduğundan söz edilmeye çalışılmaktadır. (**Poroy/Tekinalp/Çamoğlu,** Ortaklıklar Hukuku II, s. 478-479; **Yaralı,** s. 40; **Alışkan,** s. 3; **Çamoğlu,** Limited Ortaklıklar, s. 115.).

[370] TTK m. 603'te ortakların şirket sözleşmesiyle, esas sermaye payı bedeli dışında ek ödeme ile de yükümlü tutulabileceği açıkça düzenlenmiştir. Ek ödeme yükümlülüğü ortaklara belli şartların gerçekleşmesi durumunda esas sermaye pay bedeli dışında nakdi ödeme zorunluluğu getirilmesi olarak tanımlanabilir. (**Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 406; **Tekinalp,** Sermaye Ortaklıkları, s. 579.).

[371] TTK m. 606 hükmünde şirket sözleşmesiyle, şirketin işletme konusunun gerçekleşmesine hizmet edebilecek yan edim yükümlülükleri öngörülebileceği düzenlenmiştir. Yan edim yükümlülüğü ortakların sermaye payı ve borçları ve ek ödeme yükümleri dışında şirkete karşı ifa borcu altına girdikleri ayni edimler olarak tanımlanabilir. (**Poroy/Tekinal/Çamoğlu,** Ortaklıklar II, s. 475-476; **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 448.). Ayrıca bkz. **Yavuz,** Mustafa: *"Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğü"*, MÇD, 2012, S. 113, s. 158; **Karakılıç,** Hasan: *"Limited Ortaklıkta Ek Ödeme Yükümlülüğü"*, HHFD, 2015, C. 4, S. 2, s. 108-110.

[372] **Tekinalp,** Yeni Ortaklıklar, s. 337; **Alışkan,** s. 115; **Bahtiyar,** s. 457-460; **Can,** Mustafa Erdem: *"Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri"*, GÜHFD, 2011, C. 15, S. 4, s. 4.

[373] **Çelik,** Aytekin: Anonim Şirketlerde Ortaklıktan Çıkarılma, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016, s. 74.

[374] **Çetiner,** Selma/**Bozkurt Yüksel,** Armağan Ebru: Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku, 5. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 353.

[375] **Bahtiyar,** s. 401.

[376] **Kayıhan,** Şaban: Şirketler Hukuku, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020, s. 287.

düzenlemeler de öngörülmüştür. Nitekim çalışmamızın konusu olan limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğu hususu limited şirketi şahıs şirketlerine yakınlaştıran bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır[377]. Limited şirketlerde kamu borçlarından doğan sorumluluk hususu sınırlı sorumluluk ilkesinde istisnai bir yön[378] olarak değerlendirilmektedir[379].

Ancak ortaklara yönelik düzenleme, yalnızca limited şirket ortaklarına özgü bir hüküm olup, anonim şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu söz konusu değildir.

III-İLGİLİ MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRME

Yukarıda yer verildiği şekilde[380] kamu alacakları açısından genel kurala istisnai nitelikte düzenlemeler yapılmış[381] ve şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen ya da tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları bakımından limited şirket ortaklarının da şahsi malvarlığına başvurma imkânı getirilmiştir.

---

[377] **Yaralı,** s. 41.

[378] Yargıtay 11. HD, 27.11.2017, E. 2016/4740, K. 2017/6593 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"...Türk Hukukunda ortaklar, limited şirketin borçlarından şahsen sorumlu değildirler. Ancak, sınırlı sorumluluk ilkesinin istisnaları da mevcuttur. Bu istisnalardan biri de kamu borçlarından dolayı sorumluluk halidir. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'un 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu kanunun hükmüne göre takibe tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Ortağın anılan bu borcu, onun limited şirkete karşı taahhüt ettiği veya ödediği sermaye borcundan ayrı, bağımsız bir borçtur. Sorumluluk, sermaye payı oranıyla sınırlıdır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 10.08.2022).

[379] **Bilgili/Demirkapı,** s. 627; **Ayhan/Çağlar/Özdamar,** s. 466.

[380] Bkz. yuk. s. 6, 116.

[381] **Çamoğlu,** Ersin: *"Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUHK. M. 35"*, İMD, 1970, C. 16, S. 11, s. 426.

Bu kapsamdaki düzenlemeler AATUHK m. 35 hükmünde yer almaktadır. Söz konusu hüküm ile genel sorumluluk rejiminden ayrılarak istisnai düzenleme getirilmesinin amacı kamu alacaklarının tahsili hususuna güvence sağlamaktır[382].

1-Madde Hükmü ve Yapılan Değişiklikler

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin düzenleme olan AATUHK m. 35 hükmü, kanunun ilk halinde yer almıştır[383].

AATUHK m. 35 hükmünün ilk halinde 1998 yılında 4369 sayılı Kanun[384] m. 21 hükmü ile madde başlığı ile birlikte değişiklik yapılmış buna göre AATUHK m. 35 ikinci fıkra hükmü aşağıdaki şekli almıştır;

"Limited şirketlerin amme borçları

Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."

Yapılan değişiklik sonrasında, limited şirkette ortakların kamu alacaklarından sorumluluğu, şirkete koyduğu veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile değil, ortakların sermaye oranları ile sınırlandırılmıştır. Bu bakımdan sorumluluğun kapsamı genişletilmiştir[385]. Zira düzenlemenin ilk hali uyarınca, limited şirketin herhangi bir ortağı kamu borcundan yalnızca şirkete koyduğu sermayenin parasal miktarı kadarıyla sorumlu olmaktayken, değişiklik sonrası ortağın koyduğu sermeye, şirket sermayesi içerisinde

[382] **Çelik B.,** s. 128.

[383] Maddenin değişikliklerden önceki ilk şekli şöyledir; *"Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan âmme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar"* Madde hükmünün ilk halinde ortakların sorumluluğu şirkete getirdiği veya getirmeyi taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlandırılmıştır.

[384] RG. 29.07.1998, S. 23417.

[385] **Ayaz,** s. 86.

hangi orana karşılık gelmekte ise kamu borcunun da o orandaki miktarından sorumluluk doğmaktadır. Bu durum özellikle şirket sermayesinin kamu alacağından daha düşük olduğu durumlarda önem arz etmektedir[386].

AATUHK m. 35 hükmünde sonradan yapılan diğer değişiklik, 2008 yılında 5766 sayılı Kanun m. 3 hükmü ile *"şirketten tahsil imkânı bulunmayan"* ibaresi *"şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* şeklinde değiştirilmesi ve AATUHK m. 35 hükmüne 2. ve 3. Fıkraların eklenmesiyle gerçekleşmiştir. Yapılan eklemeler ile birlikte madde hükmünün son hali aşağıdaki şekildedir;

"Limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.

Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.".

2-Sorumluluğun Niteliği

A-Kusursuz Sorumluluk

AATUHK m. 35 hükmü ile, kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda başkaca bir olguya yer verilmeksizin ortaklardan sermaye payları oranında tahsil yoluna gidileceği ifade

[386] **Yaralı,** s. 245.

edilmektedir. Bu bakımdan sorumluluğun kusur ve kusursuzluk esasına dayanıp dayanmadığı hususunda da bir belirleme yapılmamıştır. Ancak VUK m. 10 hükmünün aksine herhangi bir ödev yükümünden bahsedilmeksizin salt tahsil sonucuna göre sorumluluğun öngörülmesinden hareketle kusursuz sorumluluk esasının benimsenmiş olduğu öğretide kabul edilmektedir[387].

Yargı kararlarında da AATUHK m. 35 hükmünden kaynaklanan sorumluluğun kusursuz sorumluluk olduğu ifade edilmektedir[388].

B-Fer'i Sorumluluk

Limited şirket, tüzel kişiliği haiz olduğundan hak ve borçlara ehildir. Bu bakımdan kamu borçları açısından da limited şirket tüzel kişiliğinin sorumluluğu söz konusudur. Ancak inceleme konumuz AATUHK m. 35 hükmü ile, *"şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması"* haline özgü olarak şirket ortaklarının sermeye payları oranında sorumluluğuna gidilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda kamu borcunun tahsili hususunda öncelikle şirket tüzel kişiliğine

[387] **Budak,** Tamer/**Er,** Selami: *"Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi"*, İÜHFD, 2013, C. 4, S. 2, s. 83; **Yaralı,** s. 249.

[388] Danıştay 9. Dairesi, 06.04.2022, E. 2021/3164, K. 2022/1224 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir:*"6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "Limited şirketlerin amme borçları başlıklı" 35. maddesinde limited şirket ortaklarının, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları kuralı gereğince, şirket ortağı için, şirket yetkilisinin sorumluluğundan farklı olarak borcun doğmasında herhangi bir kusurunun olup olmadığına bakılmaksızın, hissedar olmasının, hissesi oranında borçtan sorumlu olması için yeterli olduğu ve kendi dönemi ile hissesi oranında doğan borçtan sorumlu olduğu sonucuna varılmıştır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022). Danıştay 3. Dairesi, 17.03.2022, E. 2019/2380, K. 2022/1167 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Limited Şirket ortaklarının şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacaklarından ortaklık payları oranında kusursuz sorumluluğunu düzenleyen 6183 Sayılı Kanun'un 35. maddesi kuralı karşısında…"* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022).

başvurulmalı[389], şirketten tahsilin sağlanamadığı veya sağlanamayacağının anlaşıldığı durumlarda şirket ortağına gidilmelidir[390]. Ortakların sorumluluğu bu anlamda fer'i niteliktedir[391]. AATUHK m. 35 hükmünde yer alan *"doğrudan doğruya"* ibaresi sorumluluğun fer'iliğini etkilememekte, kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi durumunda ortağa doğrudan gidilebileceğini ifade etmektedir[392].

C-Müşterek Sorumluluk

Limited şirketlerde ortakların kamu borçlarından kaynaklanan sorumluluğu her bir ortağın kendi sermaye payı oranları ile sınırlıdır. Bu noktada ortaklar arasında müteselsil değil, her birinin sermaye payı ile orantılı müşterek sorumluluk esası söz konusudur[393].

---

[389] Danıştay 9. Dairesi, 02.12.2021, E. 2018/7801, K. 2021/6007 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda yer verilen hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden, vergi borcunun usulüne uygun bir biçimde tarh, tahakkuk, tebliğ safhalarından geçerek kesinleştirilmesi, asıl vergi borçlusu hakkında tüm takip yollarının tüketilmesi ve amme alacağının vergi borçlusundan kısmen veya tamamen tahsil imkânının bulunmadığının somut bir biçimde ortaya konulması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde kusursuz sorumlu olan şirket ortağının kendi dönemi ile hissesi oranında doğan borçlara ilişkin şirket ortağı sıfatıyla ödeme emri düzenleneceği sonucuna ulaşılmaktadır."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022).

[390] Danıştay 7. Dairesi, 24.05.2022, E. 2019/1791, K. 2022/2260 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden; şirket borçlarından dolayı şirket ortaklarına başvurulabilmesi için öncelikle borcun şirket adına kesinleştirilmesi ve şirketin malvarlığından kısmen ya da tamamen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşıldığının ortaya konulması gerekmektedir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022).

[391] **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 175; **Budak/Er,** s. 83; **Yaralı,** s. 250. Danıştay 3. Dairesi, 24.02.2020, E. 2016/7060, K. 2020/961 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"5766 Sayılı Kanun'un gerekçesinde; maddede yapılan ibare değişikliği ile 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 getirilmekte olduğu, limited şirketin amme borçlarından, eski ve yeni ortakların ne şekilde sorumlu olacakları hususunun da düzenlendiği…"* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022).

[392] **Yaralı,** s. 251.

[393] **Yaralı,** s. 256.

Ancak AATUHK m. 35 hükmüne sonradan eklenen ikinci fıkra hükmü uyarınca, şirket ortağının payını devretmesi durumunda devir öncesi kamu alacağı nedeniyle devreden ve devralan şahıslar arasında müteselsil sorumluluk söz konusudur. Ancak bu durumda da sorumluluğun sınırı yine sermaye payı oranındadır.

D-Sınırlı Sorumluluk

Limited şirketlerde ortakların kamu borçlarından sorumluluk, müdürlerden farklı olarak sınırlı sorumluluk esasına dayanmaktadır. Bu noktada ortağın sorumluluğu, şirketteki sermaye payı oranında olup, miktar bakımından sınırlanmıştır[394]. Öte yandan sınırlı sorumluluk esası olmakla geçerli olmakla birlikte ortağın sorumluluğu tüm malvarlığı iledir[395]. Sorumluluk, limited şirkette ortaklık sıfatına sahip olmaya bağlanmışsa da, AATUHK m. 35/2 hükmü uyarınca payın devri halinde de devir öncesi kamu alacakları için devreden ortağın müteselsil sorumluluğu devam edecektir. Yine AATUHK m. 35/3 hükmü uyarınca, kamu alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda farklı pay sahipleri olması durumunda önceki pay sahibinin de müteselsil sorumluluğu devam edecektir.

3-Sorumluluğun Kapsamı

AATUHK m. 35 hükmü ile limited şirketlerde ortaklara yüklenen sorumluluk kapsamı, *"şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"* denilmek suretiyle belirlenmiştir. Bu noktada ortakların

[394] **Aksu Özkan,** Raziye: *"Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi"*, HHFD, 2020, C. 10, S. 1, s. 255; **Oğuz,** Sefer: *"Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM'nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi"*, İKÜHFD, 2016, C. 2, S. 16, s. 374; **Bilici,** s. 57.

[395] **Yaralı,** s. 257; **Can,** Sorumluluk, s. 71.

sorumluluğu kamu alacakları ile sınırlıdır. Kamu alacaklarının neler olduğu hususu, birinci bölümde açıklanmıştır[396].

Kamu alacağı kavramı AATUHK m. 3 hükmü atfı ile m. 1 ve m. 2 hükümlerinde sayılan alacaklar olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan şirketin adi alacaklılarına karşı böyle bir güvence söz konusu değildir. Şirketin adi alacaklıları AATUHK m. 35 hükmüne dayanarak ortakların sorumluluğuna gidemez[397].

Ancak ortaklara yönelik düzenleme, yalnızca limited şirket ortaklarına özgü bir hüküm olup[398], diğer sermaye şirketleri bakımından örneğin anonim şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğu söz konusu değildir. Yine AATUHK Mükerrer m. 35 ve VUK m .10'da yer alan özel düzenlemeler uyarınca ortaklar bakımından öngörülen AATUHK m. 35 hükmünün kanuni temsilciler için uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Limited şirkette ortağın aynı anda müdür olması durumu saklıdır[399].

Limited şirket ortaklarının sorumluluğu, kamu alacağının tahsil aşamasına ilişkin olarak ortaya çıkmakta, bu nedenle ortakların sorumluluğu vergi sorumluluğu değil, tahsil sorumluluğu esasına dayanmaktadır[400]. Bu bağlamda ortağın vergi borcundan sorumluluğu, vergi ödevlerinin yerine getirilmesi hususunda bir anlam içermemekte,

---

[396] Bkz. yuk. s. 14.

[397] **Yaralı,** s. 242.

[398] **Doğrusöz,** Bumin: *"Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu"*, Yaklaşım Dergisi, 2004, S. 139, s. 23.

[399] **Aksu Özkan,** s. 256; **Yaralı,** s. 241-242.

[400] Danıştay 4. Dairesi, 28.03.2022, E. 2019/6730, K. 2022/1924 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022). Aynı yönde bkz. Danıştay 4. Dairesi, 22.11.2021, E. 2021/340, K. 2021/6997 sayılı kararı. (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 18.12.2022); **Yaralı,** s. 242.

vergi borcunun tahsil aşamasına geçildiği durumda şirketten tahsil edilemeyen bir borç bakımından ortağın ikincil sorumluluğunu öngermektedir.

4-Sorumluluğun Şartları

AATUHK m. 35 hükmü ile *"... şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"* denilmek suretiyle sorumluluğa ilişkin şartın limited şirketler bakımından öncelikle şirketten tahsilin sağlanamaması veya sağlanamayacağının anlaşılması olarak belirlendiği ifade edilebilir. Bunun yanı sıra madde hükmünde açıkça yer verilmemiş olsa da öncelikle hukuken talep ve tahsil edilebilir bir kamu alacağının bulunması da sorumluluğun doğal koşulu olacaktır.

Söz konusu şartlar AATUHK Mükerrer m. 35 kapsamında kanuni temsilcinin sorumluluğu başlığı altında ayrıntılı olarak incelenmiştir[401]. Ortakların sorumluluğu bakımından kısaca tekrar etmek gerekirse, kamu borçlarından sorumluluğun gündeme gelebilmesi için öncelikle hukuken talep edilebilir bir kamu alacağının bulunması gerekmektedir. Talep edilebilirlik, kamu alacağının esas borçludan, konumuz itibariyle öncelikle şirket tüzel kişiliğinden istenebilecek nitelikte olmasını ifade eder.

Limited şirkette ortakların kamu borçlarından sorumluluğu da fer'i nitelikte bir borç olduğundan kamu borcunun tahsili için öncelikle şirket tüzel kişiliğine başvurulması gerekmektedir. Bu bakımdan borcun ilk ihtimalde şirketten tahsil edilememiş olması, ikinci ihtimalde tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir[402].

---

[401] Bkz. yuk. s. 66.

[402] Limited şirket ortağının takip usulü Tahsilat Genel Tebliği'nde şu şekilde belirlenmiştir: *"Kanunun 35 inci maddesinde yapılan değişiklikler ve bu bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde limited şirket ortakları hakkında yapılacak takipte aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.*

- Öncelikle şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme 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 edilecektir.

AATUHK m. 3 hükmü uyarınca, tahsil edilemeyen amme alacağı ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi tanımlanmıştır. Hükümlerde yer alan *"...gibi nedenlerle"* ifadesinden hareketle sayılan durumların sınırlı sayıda olmadığı ifade edilebilir.

Kamu alacağının şirketten tahsil edilememesi, borcun tahsili için cebri icra yollarının tüketilmesi ancak sonuç alınamamasını[403], tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması ise, kamu alacağının cebri icra yollarının tamamı tüketilmemiş olmakla birlikte takibin herhangi bir aşamasında tahsilin sağlanamayacağının anlaşılır olmasını ifade etmektedir[404].

- Her bir ortağın sermaye hissesine göre takip konusu olan amme alacağından sorumlu olduğu tutar belirlenecektir.

- Şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağının ödenmesinden sermaye hissesi oranında sorumlu tutulması gereken ortağın, hissesini devredip devretmediği araştırılacak hisse devrinin söz konusu olduğu hallerde, devralan şahsın devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş şirket borçlarından sorumlu tutulacağı tutar tespit edilecektir.

- Ortaklar hakkında takip muamelesine 6183 sayılı Kanunun 55 inci maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır." (Tebliğ, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, VIII/6/3. Paragraf).

[403] **Yaralı,** s. 192; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 52.

[404] **Ayaz,** s. 70; **Candan,** Kanuni Temsilci, 52; **Yaralı,** s. 195.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLULUĞUN TESPİTİNDE ÖZEL DURUMLAR VE RÜCU HAKKI

I-DİĞER KANUNİ TEMSİLCİLERİN SORUMLULUĞU

Çalışma konumuz olan limited şirketlerde ortak ve müdürlerin kamu borçlarından doğan sorumluluğu başlığının müdürlerin sorumluluğu kısmına yönelik olarak temel düzenlemeler olan VUK m. 10 ve AATHK Mükerrer m. 35 hükümlerinde esas itibariyle müdür kavramı geçmemekte, *"kanuni temsilci"* ibaresine yer verilmektedir. Bu kapsamda iş bu başlık altında limited şirkette müdür/müdürler kurulu dışında kalan ve kanuni temsil kavramı içerisinde sayılabilecek durumlardan tasfiye memurları, kayyım ve ticari temsilci hususları kanuni temsil ve sorumluluk esasları ile açıklanacaktır.

1-Tasfiye Memurlarının Sorumluluğu

Limited şirketlerde tasfiyeye ilişkin olarak TTK m. 643 hükmü uyarınca anonim şirkete yönelik hükümler uygulama alanı bulur. Bu kapsamda TTK m. 533 hükmü uyarınca, şirketin sona ermesiyle tasfiye sürecine girilir. Tasfiye hâlindeki şirket, organlarının yetkileri tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere ticaret unvanına *"tasfiye hâlinde"* ibaresi eklenmekle birlikte tasfiye sonuna kadar tüzel kişiliğini korur.

Tasfiye süreci tasfiye memurlarınca yürütülür. Tasfiye memurları, şirket sözleşmesi veya genel kurul kararıyla atanabilir. Ayrıca tasfiye memuru atanmadığı takdirde, tasfiye, müdür veya müdürler kurulu tarafından yapılabilir (TTK m. 536).

Şirketin tasfiye hâlinde olduğu durumlarda tasfiye ile ilgili konularda mahkemelerde ve dış ilişkide şirketi tasfiye memurları temsil eder (TTK m. 539/3). Bu nedenle tasfiye ile ilgili yönetim ve temsil yetkisi tasfiye memurlarına ait olduğundan bu süreçte tasfiye memurları şirketin kanuni temsilcisi durumundadır ve kamu borçlarından sorumludur[405].

VUK m. 162 hükmü uyarınca, **"***Tasfiye ve iflas hallerinde, mükellefiyet vergi ile ilgili muamelelerin tamamen sona ermesine kadar devam eder.*

Bu hallerde tasfiye memurları veya iflas dairesi:

1. Tasfiye veya iflas kararlarını;

2. Tasfiyenin veya iflasın kapandığını;

vergi dairesine ayrı ayrı bildirmeye mecburdurlar." Dolayısıyla tasfiye memurları için bildirimde bulunma görevi kanunda açıkça ve ayrıca düzenlenmiş bulunmaktadır[406]. Bu nedenle VUK m. 10 hükmü uyarınca, kanuni ödevlerini yerine getirmeme şartına bağlanan sorumluluk esası için VUK m. 162 hükmü, tasfiye memurunun kanuni ödevi olarak önem arz etmektedir.

Tasfiye memurunun sorumluluğuna ilişkin AATUHK kapsamında öngörülen düzenlemeler ise şunlardır:

AATUHK m. 32; **"***Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikıyla ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmıyan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye'deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer."*

[405] **Deniz,** Muzaffer: Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Yetkin Yayınevi, Ankara 2019, s. 81-82.

[406] **Deynekli,** Vergi Alacağı, s. 46.

AATUHK m. 33; *"Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler.*

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemeden veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsan ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanlara rücu hakları mahfuzdur.".

2-Ticari Temsilcinin Sorumluluğu

TTK'da limited şirketlerde *"Yönetim ve Temsil"* başlığı altında *"Ticari mümessiller ve ticari vekiller"* de düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, *"Şirket sözleşmesinde başka şekilde düzenlenmediği takdirde, ticari mümessiller ve ticari vekiller ancak genel kurul kararı ile atanabilirler; yetkileri genel kurul tarafından sınırlandırılabilir."* (TTK m. 631). Bu durumda örneğin müdür/müdürler kurulu tarafından ticari temsilcinin atanacağının kararlaştırılması mümkündür[407].

Ticari temsilci esasen TBK'da düzenlenmiş ve *"Ticari temsilci, işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişidir."* şeklinde tanımlanmıştır (TBK m. 547).

[407] **Kaya Karahanlı,** Melike: Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022, s. 51-52.

Tahsilat Genel Tebliği'nin yukarıda yer verilen hükümleri uyarınca[408] kanuni temsilci; şirket sözleşmesi, genel kurul veya müdürler kurulu tarafından atanmış üçüncü kişiler olarak sayılmış bulunduğundan limited şirketlerde genel kurul kararı ile veya şirket sözleşmesinde düzenlenmesi halinde müdürler kurulu tarafından atanan ticari temsilci de kanuni temsilci sayılacak ve kamu borçlarından sorumluluğu söz konusu olacaktır[409].

Ticari vekil ise ticari temsilciye göre yetkileri oldukça sınırlı olduğundan (TBK m. 551/1) kanuni temsilci gibi değerlendirilmesi mümkün olmayıp, kamu borçlarından sorumlu tutulamaz[410].

3-Kayyımın Sorumluluğu

Kayyımlık kurumu TMK'da düzenlenmiştir. Bu kapsamda kayyım, TMK'da vesayet organlarından biri olarak sayılmış (TMK m. 396) ve *"Belirli işleri görmek veya malvarlığını yönetmek için atanan kimse"* olarak tanımlanmıştır (TMK m. 403). TMK'da kayyımlığı gerektiren haller, temsil ve yönetim olarak sayılmış olmakla, (TMK m. 426-427) hukukumuzda temsil ve yönetim kayyımlığı olmak üzere iki tür kayyımlığın söz konusu olduğunu söylemek mümkündür.

Temsil kayyımı, belirli bir işin görülmesi için; yönetim kayyımı ise malvarlığının yönetilmesi için atanan kimseyi ifade etmektedir[411].

Kayyımlık yetkisi kanundan kaynaklanmakta olup, kayyım, kanuni temsilci sıfatıyla üçüncü kişilere karşı işlemde bulunmaktadır[412]. Temsil kayyımı, tayin amacı kapsamında yetki ve görevi haiz olup, kayyım tayin edilen kişi yerine temsilen işlemleri

[408] Bkz. yuk. s. 64.

[409] **Kaya Karahanlı,** s. 52. Aksi yönde ticari temsilcinin kamu borçlarından sorumlu bulunmadığı yönündeki görüş için bkz. **Can,** Sorumluluk, s. 75.

[410] **Can,** Sorumluluk, s. 75.

[411] **Deniz,** s. 22.

[412] **Demiral,** Mustafa Uğur: Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021, s. 25.

gerçekleştirir[413]. Yönetim kayyımı ise, kayyım tayin edilen kişinin malvarlığı değerleri üzerinde yönetim yetkisine sahiptir[414]. Her iki kayyımlık türü bakımından da vesayet makamının talimatlarına uymak zorunludur.

Limited şirketlerde organın yokluğu ve başka şekilde yönetilme imkânının bulunmadığı durumlarda yönetim kayyımı atanır. Bu nedenle şirketin mevcut yönetim organının görevi sona ererek yönetim kayyımı organın yerini almaktadır[415]. Yönetim kayyımı, şirket organının yerini almakla şirketin kanuni temsilcisi durumuna geldiğinden kamu borçlarından da sorumlu bulunmaktadır.

Temsil kayyımlığı durumunda ise, atanma amacı belirli işlere özgülendiğinden kayyımın bütünüyle kanuni temsilci olarak değerlendirilerek sorumlu tutulması kural olarak mümkün bulunmamaktadır[416].

4-Tüzel Kişi Müdür Adına Toplantılara Katılan Gerçek Kişinin Sorumluluğu

TTK m. 623/2 hükmü uyarınca, *"Şirketin müdürlerinden biri bir tüzel kişi olduğu takdirde, bu kişi bu görevi tüzel kişi adına yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirler."* denilmek suretiyle limited şirketlerde tüzel kişilerin de müdür olabileceği hususu açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak bu durumda madde kapsamında da yer verildiği şekilde tüzel kişi müdürün görevi yerine getirecek bir gerçek kişiyi belirlemesi gerekecektir.

Limited şirkette müdür olan tüzel kişilik bakımından tüzel kişinin kendisini temsilen belirlediği gerçek kişinin kamu alacakları karşısında bir sorumluluğunun bulunup bulunmayacağını değerlendirmek gerekmektedir.

---

[413] **Deniz,** s. 22-23.

[414] **Deniz,** s. 23.

[415] **Demiral,** s. 29-30.

[416] **Deniz,** s. 23.

Tüzel kişi müdür adına seçilen gerçek kişi, gerçekleştirdiği işlemlerde şahsi iradesini değil, tüzel kişiliğin iradesini ortaya koymak suretiyle hareket etmektedir. Bu noktada söz konusu gerçek kişi, işlemlerinden doğan sorumluluk tüzel kişilik adına olmak üzere müdür sıfatıyla tüm hak ve yetkileri kullanmaktadır[417]. Zira bu durumda tüzel kişiliği temsilen seçilen gerçek kişi, müdür olan tüzel kişinin varlığını somutlaştırmakta[418], ancak tüzel kişilik yerine geçmemektedir.

Bu durumda, limited şirket müdürünün tüzel kişilik olduğu ihtimalinde, kamu borçlarından doğan sorumluluk bakımından tüzel kişi müdürü temsilen seçilen gerçek kişinin değil, bizatihi müdür olan tüzel kişinin takip edilmesi gerekmektedir[419].

Müdür olan tüzel kişinin kendi kanuni temsilcileri bakımından değerlendirme yapmak gerekirse, kanaatimizce kanuni temsilcilerin diğer tüzel kişiliğin kamu borçlarından sorumlu olmaması gerekmektedir. Zira kanuni temsilcinin sorumluluğu, AATUHK Mükerrer m. 35, VUK m. 10 ve SSGSSK m. 88 hükümleri uyarınca, kanuni temsilcisi bulunduğu şirket bakımından söz konusu olup, kanuni temsilcisi olunan şirketin bir başka tüzel kişiliğin müdürü olması, müdür olan şirketin ilgili maddeler kapsamında sorumluluğunu gerektirir. Başka bir tüzel kişilik bünyesinde müdür seçilen bir şirketin (tüzel kişi müdürün) kanuni temsilci sıfatıyla sahip olduğu sorumluluğunun,

---

[417] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 647; **Çebi,** s. 128.

[418] **Şener,** Limited Ortaklıklar, s. 646.

[419] **Yaralı,** s. 191. Yargıtay 10. HD. 09.06.2021, E. 2020/3055, K. 2021/7892 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda açıklanan maddi ve hukuki bilgiler ışığında; ödeme emirlerine konu borç dönemleri olan 2007/10-2013/1 arası dava dışı ... Teks. San. Tic. A.Ş.'nin ortaklık yapısı belirlenmeli, ... Plastik Pazarlama Tic. ve San. A.Ş., ... Tekstil San. ve Tic. A.Ş. ile ... Turistik Tesisler ve Mağazalar işletmeleri Tic. A.Ş.'nin asıl borçlu ... Tekstil San. ve Tic. A.Ş.'de, şirket tüzelkişiliği olarak yönetim Kurulu üyeliğinin bulunup bulunmadığı, var ise tarihleri araştırılmalı, davacının da, anılan şirketlerde Yönetim Kurulu üyeliğinin bulunup bulunmadığı hususu araştırılmalı ve bulunması halinde davacının da ödeme emirlerinin dönemi de dikkate alınarak sorumlu olabileceği hususu dikkate alınmalıdır. Davacının yönetim Kurulu üyeliğinin bulunmaması halinde ise, temsil yetkisi irdelenmeli ve temsile yetkili olduğu dönemler dikkate alınarak, yetkisinin kapsamı belirlenmeli, elde edilen sonuca göre karar verilmelidir."* (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

kanunlarda belirtilmeyen bir şekilde kendi kanuni temsilcilerine de sirayet edilmesi, kanun amacını aşar şekilde olacağından mümkün olmaması gerekmektedir.

II- SORUMLULUĞUN ZAMAN BAKIMINDAN SINIRLARI

1-Genel Olarak

Müdürün sorumluluğu tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk esasına dayanmakta ise de görev süresindeki borçlar ile sınırlıdır[420]. Limited şirket müdürü görev yaptığı sürelere ilişkin kamu borçlarından sorumlu olmakta, görevli bulunmadığı dönemler bakımından ise sorumluluğu bulunmamaktadır[421].

[420] **Yaltı,** s. 513.

[421] Danıştay 4. Dairesi, 20.12.2021, E. 2020/1759, K. 2021/10302 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Bu nedenle Vergi Mahkemesince, ödeme emirleri içeriği borçların asıl borçlu şirket nezdinde usulüne uygun kesinleştirilip kesinleştirilmediği, dönemlerinin davacının kanuni temsilci olarak kabul edildiği dönemlere isabet edip etmediği vb. hususlar yönünden yeniden bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerekmektedir."* (www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022). Danıştay 4. Dairesi 24.09.2020, E. 2016/507, K. 2020/3258 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Dosyanın incelenmesinden, davacının 11/01/2010 tarihinde şirketteki hissesini devrederek şirket ortaklığından ve kanuni temsilciliğinden ayrıldığı, dava konusu ödeme emri içeriği vergi borçlarının 119 sayılı ödeme emrine isabet eden kısımlarının, asıl borçlu şirketin defter ve belgelerinin davacının kanuni temsilcilikten ayrıldıktan sonraki yıllarda (2011 yılında) şirketin yeni yetkililerince ibraz edilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.*

Bu durumda; davacının vergisel yönden sorumluluğu ancak yöneticiliği döneminde beyanname verilmemesi, beyan edilen bir borcun ödenmemesi veya yapılan inceleme sonucu eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde söz konusu olabileceğinden, davacının, kanuni temsilcilik sıfatının sona ermesinden sonra görev yapan yöneticilerin defter belge ibraz etmeme eyleminden sorumlu tutulamayacağı açık bulunduğundan, asıl borçlu şirketten alınamayan vergi ve cezaların tahsili amacıyla davacı adına düzenlenen ödeme emri içeriği vergi borçlarının 119 sayılı ödeme emrine isabet eden kısımlarında hukuka uyarlık bulunmamaktadır." (www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022). Aksi yönde görüş için bkz. **Barlass,** s. 129-133. Yazara göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu göreve başlama ve ayrılma tarihleri arası ile sınırlı olmayıp, önceki kanuni temsilci kendi döneminde yerine getirmediği ödevler dolayısıyla görevden ayrıldıktan sonra da sorumlu olmakta, ayrıca yeni kanuni temsilci kendisinden önceki döneme ait ödevleri yerine getirme imkânına sahip olduğu oranda önceki kanuni temsilci ile birlikte önceki döneme ait ödevlerle ilgili müteselsil olarak sorumlu olmaktadır.

Müdürün görevinin sona erme zamanı ise bu noktada önem arz etmektedir. Yukarıda müdürlük sıfatının kaybedilmesi başlığı altında yer verdiğimiz durumlardan[422] kendiliğinden sona erme hâlleri bir kenara bırakılacak olursa istifa ve azil durumları özel bir irdelemeyi gerektirmektedir. Bilindiği üzere istifa, borçlar hukuku boyutuyla tek taraflı bozucu yenilik doğuran bir irade açıklaması olup, muhatap tarafından kabulüne gerek bulunmamaktadır. Azil ise, müdürün şirketteki görevinin genel kurul tarafından alınan tek taraflı karar ile sonlandırılmasını ifade etmektedir.

TTK m. 576/1-d uyarınca *"müdürlerin adları, soyadları, unvanları, vatandaşlıkları"* esas sözleşmenin zorunlu kayıtları arasında yer almakta, TTK m. 587 maddesinde tescil ve ilan edilecek hususlar arasında, *"Müdürlerin ve şirketi temsile yetkili diğer kişilerin adları, soyadları veya unvanları ve yerleşim yerleri"* sayılmaktadır.

TTK m. 31 hükmü uyarınca, *"Tescil edilmiş hususlarda meydana gelen her türlü değişiklik de tescil olunur."* hususu öngörüldüğünden, limited şirketlerde müdür sıfatının kazanılması veya kaybedilmesi hallerinde de keyfiyetin ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde de ilan ettirilmesi gerekmektedir.

Ancak müdürün istifasının şirkete varması ile ticaret siciline tescil ve ilanı arasında zaman farkı olabilmektedir. Yine azledilen müdür bakımından azil kararının kendisine bildirildiği ve değişikliğin ticaret siciline tescil ve ilan edildiği tarihler arasında zaman farkı oluşabilmektedir. Aradaki zaman bakımından kanuni temsil yetkisinin kimde bulunduğu, istifa eden veya azledilen müdürün özellikle kamu alacakları bakımından sorumluluğunun devam edip etmeyeceği hususu tartışmalıdır. Benzer durum anonim şirketlerde istifa eden yönetim kurulu üyesinin istifasının şirkete varması ve ticaret siciline tescil ve ilanı arasındaki süre için de söz konusudur. Bu noktada öğretide farklı görüşler ileri sürülmektedir.

[422] Bkz. yuk. s. 58.

2-İleri Sürülen Görüşler

A-Ticaret Siciline Tescil ve İlan Şartına Dayalı Görüş

Bir görüşe göre[423], istifa veya azil beyanının geçerliliğinin ticaret siciline tescil ve ilan şartına bağlı olduğu dile getirilmekle, sorumluluğun tespitinde ilan tarihinin esas alınması gerektiği ve ilan tarihine kadar sorumluluğun devam edeceği ileri sürülmektedir. Görüşün diğer bir gerekçesi de kamu alacaklısının ticaret sicilinin olumsuz etkisine dayanabilmesidir. Tescilin olumsuz etkisi kapsamında, ticaret siciline kayıt ve tescil edilmeyen bir durumu, üçüncü kişilerin bilmeyeceği kabul edilmektedir[424]. Bu kapsamda istifa ve azil beyanlarının ticaret siciline tescil ve ilan edilmediği durumlarda, alacaklı kamu idaresinin bu durumdan haberdar olamayacağı değerlendirildiğinden sorumluluğun da devam edeceği düşünülmektedir. Bu görüşü destekleyen yargı kararları da bulunmaktadır[425].

---

[423] **Ergenç,** Ömer: *"Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler ile Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Sorumlulukları"*, VDD, S. 231, s. 90; **Ateşli,** s. 164; **Ürel,** Gürol: Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016, s. 98.

[424] **Karayalçın, Yaşar**: *"Türk Hukukunda Ticaret Siciline Tescilin Etkileri"*, BATİDER, C. 8, S. 2, s. 17.

[425] Danıştay 4. Dairesi, 13.10.2011, E. 2008/2146, K. 2011/7428 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Davacı 8.9.2005 tarihinde tüm hisselerini şirket ortaklarına devrederek şirketten ayrılıp yönetimden istifa etmiş ise de, söz konusu işlemler Ticaret Sicil Gazetesinde 28.4.2006 tarihinde ilan edildiği ve bu tarihten önce vergi dairesinin hisse devrinden haberdar olmadığı anlaşıldığından davacının kanuni temsilci sıfatının ve bundan dolayı da şirket borçlarından sorumluluğunun ilan tarihine kadar devam edeceği açıktır."* Danıştay 3. Dairesi, 13.05.2015, E. 2012/997, K. 2015/3175 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda sözü edilen yasa hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, limited şirket müdürü olarak tescil ve ilan edilen kişinin herhangi bir sebeple kanuni temsilci sıfatının sona ermesinin tescil edilip, Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilinceye kadar üçüncü şahıslar nezdinde hukuki sonuç doğurmayacağı açıktır.*

Dosyanın incelenmesinden davacının, ortağı ve kanuni temsilcisi olduğu limited şirketteki hissesinin tamamını 1.12.2008 tarih ve 26788 sayılı Gaziosmanpaşa 4. noterliğinin hisse devir sözleşmesiyle devrettiği, davacının kanuni temsilcilikten istifasının kabulüne ilişkin 1.12.2008 gün ve 19 sayılı ortaklar kurulu kararının 25.03.2009 tarih ve 7277 sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği görülmektedir.

Sorumluluğun tespitinde salt ticaret siciline tescil ve ilan tarihinin baz alınması gerektiği yönündeki bu görüşe katılmamaktayız. Zira limited şirketler bakımından müdürlük görevinden istifa eden veya şirket tarafından azledilen bir kimsenin bu yöndeki beyan veya işlem tesisi sonrasında şirket faaliyetlerine katılması, şirketin kamu borçları açısından yapılacak işlemlerde tasarruf yetkisine sahip olabilmesi olası gözükmemektedir.

B-Göreve İlişkin Yetkileri Kullanamama Durumuna Dayalı Görüş

Bazı durumlarda müdürün istifası veya azline yönelik beyanın şirket tarafından[426] kötü niyetli olarak ticaret siciline tescil ettirilmeyerek bekletilmesi söz konusu olabilir[427]. Bu nedenle kamu alacaklısı idare bakımından yürütülecek sicilin olumsuz etkisi ile sicile kaydedilmeyen bir hususu idarenin bilemeyeceği iddiasıyla sorumluluğun tespitinde tescil ve ilan tarihini temel almak doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Bu nedenle diğer bir görüşe göre, istifa ve azil ile görevinden ayrılan limited şirket müdürünün, göreve ilişkin yetkileri kullanması mümkün bulunmayacağından kamu alacaklarına ilişkin sorumluluğunun da sona ermesi gerekmektedir[428].

Bu durumda, 25.03.2009 tarihinde kanuni temsilcilik sıfatı sona eren davacının, …" (Kararlar için bkz. www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

[426] Ticaret Sicili Yönetmeliği uyarınca, tescil başvurusu tacirin tüzel kişi olması halinde onun yetkili organları veya yetkili temsilcileri tarafından yapılır. Tescil başvurusu yapabilecek ilgili kişiler limited şirketlerde, genel kurul kararlarının tescile tabi olguların bulunması halinde müdürler olarak belirlenmiş durumdadır (Yönetmelik, m. 22/2-e).

[427] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 127.

[428] Danıştay 9. Dairesi, 27.09.1994, E. 1994/1114, K. 1994/3639 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Bir başka anlatımla kanuni temsilci görevli bulunduğu süre ile sınırlı olarak vergi ödevlerini yerine getirmek durumundadır.*

Olayda, şirket yönetim kurulu üyeliğinden 13.11.1989 tarihli istifanın, tescil ve ilan edilmemiş olması nedeniyle üçüncü kişileri bağlamayacağı ve idare yönünden, halen yükümlünün kanuni temsilcilik sıfatına haiz olduğu gerekçesi ile karar verilmiş ise de; yönetim kurulu üyeliğinden ayrılmak yönündeki iradesini noter aracılığı ile şirketin ilgili kurullarına bildiren ve 13.11.1969 tarihinden itibaren yönetim kurulu

Sicilin olumsuz etkisi tacirle ilişkiye girme amacı taşıyan iradi işlemlerde iyi niyeti korumak isteyen bir hususdur; kamu alacaklısı idare ise, tahsil imkânı bulunmayan bir alacak için diğer kimselere yapacağı başvurularda iradi bir hukuki işlemde bulunmadığından kamu idareleri açısından iyi niyet iddiasının işletilmesine gerek bulunmamaktadır[429]. Zira kanuni temsilciler bakımından öngörülen sorumluluk

üyeliği yapmasına fiilen imkân kalmayan yükümlünün bu tarihten sonraki dönemlere isabet eden amme alacaklarından sorumlu tutulamayacağı açıktır.

Bu durumda, dava konusu ödeme emrinin istifa tarihinden sonraki dönemlere ait vergi borçlarına ilişkin kararının iptali gerekirken onanmasında yasal isabet bulunmamaktadır." Danıştay 4. Dairesi, 06.06.2016, E. 2013/5049, K. 2016/2846 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Tescil ve ilan edilmiş hususlardaki değişikliklerin de tescil ve ilan edilmesi kuralı, bu işlemlerin geçerlilik şartı olarak değil iyi niyetli üçüncü kişilerin korunması amacıyla öngörülmüştür. Bu bağlamda yönetim kurulu üyeliği herhangi bir sebeple sona eren kişinin üyelikten ayrılışı Ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmezse şirketin borçlarından iyi niyetli üçüncü kişilere karşı sorumluluğu devam eder. Ancak yönetim kurulundan fiilen ayrılmakla şirketin vergi ödevlerinin yerine getirilmesi ve ticaret siciline tescil yaptırma konusunda yetkisi kalmayan üyenin, yönetim kurulundan ayrıldığı bir tarihten sonra beyan edilerek tahakkuk ettirilen şirkete ait vergi borçlarından Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu tutulması hukuka aykırıdır."* (Kararlar için bkz. www.corpus.com, Erişim Tarihi: 20.12.2022). Aynı yönde SGK prim alacağı bakımından Yargıtay 21 HD. 04.03.2019, E. 2018/4582, K. 2019/1545 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Limited şirket ortaklığından ayrılanlar yönünden, bu ayrılmanın ticaret sicilinde ilan edilmemiş olması halinde, ayrılma tarihinden sonraki döneme ilişkin prim vs borçlarından sorumlu olunup olunmayacağının belirlenmesi yönünden, uyuşmazlığa konu dönemde yürürlükte bulunan (Mülga) 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun konuya ilişkin hükümlerinin değerlendirilmesinde zorunluluk bulunmaktadır.*

Bilindiği üzere, ticaret siciline tescil, kural olarak bildirici etkiye sahiptir. İstisnai olarak, ticaret unvanı ve işletme adının korunması; ticaret şirketlerinin tüzel kişilik kazanabilmesi; esnaf işletmelerinde ticari mümessil tayini; anonim şirketlerde ana sözleşmenin değişikliğinin hüküm ifade etmesi ve ticari işletme rehni halleri için ticaret siciline tescil, zorunlu ve kurucu niteliktedir.

Somut olayda; noterde hisse devri sözleşmesi yapılması geçerli olup ticeret sicile bildirilmesi kurucu değil bildirici etkiye sahip olduğu gözetilmeden, dava dışı limited şirketlerde davacının müdürlük dönemi ve hissedarlık dönemleri araştırılmadan haczin yalnızca ... şirketinin borcundan kaynaklı olduğu düşünülerek ve davada hak düşürücü süre ve 3. kişi olması durumuna göre menfi tespit niteliği gözetilmeden sonuca gidilmesi hatalıdır." (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 20.12.2022).

[429] **Yanlı,** s. 756-757.

hükümlerinin amacı iyiniyetli kimseler veya alacaklı kamu idarelerini korumak değildir[430].

Söz konusu görüş, ilk görüşün görece yumuşatılmış hâli olmakla birlikte görevi son bulan kanuni temsilcinin artık yetkilerini kullanamayacak olmasından hareket etmektedir. Bu ihtimalde örneğin, görevi sona ermekle birlikte yetkilerini kullanılabileceği bir varsayımda temsilcinin sorumluluğu hususu değerlendirilebilecek midir? Hangi hâllerde yetkilerin kullanılıp kullanılamayacağı değerlendirmesine ilişkin tespitte belirsiz bir yoruma yol açabileceğinden bu görüşe de katılmamaktayız.

C-İstifa veya Azil İşlem Tarihine Dayalı Görüş

Bizim de katıldığımız üçüncü ve son görüşe göre ise[431], ticaret siciline tescil kurucu değil, bildirici nitelik taşımakta olduğundan ve istifa veya azil durumunda müdürün herhangi bir işlem yetkisi de kalmamış olacağından sorumluluğun tespitinde istifa ve azle yönelik işlem tarihleri dikkate alınmalı ve tescilin varlığına ihtiyaç duyulmamalıdır. Bu nedenle sorumluluk süresinin tayininde ticaret siciline tescil tarihi değil, tescil için gerekli hukuki işlemlerin tamamlanma anı dikkate alınmalıdır.

TTK'nın *"Tescil ve ilanın 3. kişilere etkisi"* başlığını taşıyan m. 36 hükmü uyarınca, *"Ticaret sicili kayıtları nerede bulunurlarsa bulunsunlar, üçüncü kişiler hakkında, tescilin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği; ilanın tamamı aynı nüshada yayımlanmamış ise, son kısmının yayımlandığı günü izleyen iş gününden itibaren hukuki sonuçlarını doğurur. ... Tescili zorunlu olduğu halde tescil edilmemiş veya tescil edilip de ilanı zorunlu iken ilan olunmamış bir husus, ancak bunu bildikleri veya bilmeleri gerektiği ispat edildiği takdirde, üçüncü kişilere karşı ileri sürülebilir."* Söz konusu hükümden hareketle, üçüncü kişilerin bildiği veya bilmesi gerektiği

[430] **Barlass,** s. 115; **Karayalçın,** s. 18.

[431] **Barlass,** s. 115.

hususlarda tescil ve/veya ilan edilmemiş durumlar bakımından ileri sürülebilme olanağı tanındığı dikkate alındığında tescilin kurucu olmadığı düşünülebilmektedir[432]. Bu nedenle müdürün istifası veya azli durumlarında tescil değil, hukuki işlemin gerçekleşme anı dikkate alınmalıdır[433].

Yine kanuni temsilcinin sorumluluğunun zaman bakımından sınırı hususunda şirketin salt tasfiyeye girmiş olması sorumluluğun başlangıcı için yeterli değildir. Zira tasfiye sonucuna göre kamu alacağının ödenip ödenemeyeceği henüz belirlenmemiştir. Bu nedenle tasfiyenin sonucunun beklenmesi ve sonuca göre işlem yapılması gerekmektedir.

III-MÜDÜRLER VE ORTAKLAR ARASINDAKİ TAKİP SIRASI

Limited şirketlerde müdürlerin ve ortakların kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin olarak yukarıda ayrı başlıklar altında inceleme yapılmıştır[434]. Her iki durum bakımından da sorumluluğun fer'iliği ifade edilmiş bulunmaktadır. Bu bakımdan limited şirket tüzel kişiliği, diğer hak ve borçları için söz konusu olduğu gibi, kamu borçları açısından da kendisi muhatap konumundadır. Ancak kamu alacaklarının tahsili hususundaki özel gereksinimler nedeniyle genel sorumluluk hükümlerinden farklılaşan yönler mevzuattaki karşılıkları ile incelenmiştir. Bu konudaki genel düzenlemeler

[432] **Koban,** s. 132.

[433] SSGSSK m. 88/20 hükmünden kaynaklanan prim alacağı için gönderilen ödeme emrinin iptali talebiyle açılan bir davada aynı esaslar, limited şirket ortakları bakımından pay devri durumu için de değerlendirilmiş olup, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun vermiş olduğu bir kararda, limited şirket ortağı veya müdür değişikliğinin TTK uyarınca, tescil ve ilanı gerekmekte ise de, söz konusu durumların ilan edilmemesine bağlanan sonuçlar şirketin sorumluluğunda olup, şirket temsilcisi veya ortağın kamu alacaklarına karşı sorumluluğunun ilan edilmemenin sonucuna bağlanması mümkün değildir. Zira alacaklı kamu idaresi sicilin olumsuz etkisi kapsamında üçüncü kişi değildir. (Yargıtay HGK, 30.01.2013, E. 2012/734, K. 2013/152 sayılı kararı, www.corpus.com, Erişim Tarihi: 10.04.2023).

[434] Bk. yuk. s. 49-125.

AATUHK m. 35, AATUHK Mükerrer m. 35 ve VUK m. 10 hükümleri olarak belirtilmiştir.

Bu bağlamda limited şirketin kamu borçları nedeniyle öncelikle şirket tüzel kişiliğine başvurulur. Şirketten tahsilin sağlanamadığı durumlarda ise şartlarının varlığına göre kanuni temsilci veya ortağın sorumluluğuna, ilgili hükümler çerçevesinde başvurulabilir. Ancak bu noktada öncelikle kime başvurulacağı, kanuni temsilci ve ortaklar arasında bir sıra olup olmadığı hususunda öğretide ve yargı kararlarında tereddütler yaşanmıştır.

Öğretideki bir görüşe göre, şirketten tahsilin sağlanamadığı durumlarda, kamu alacağının tahsili amacıyla kanuni temsilcinin sorumluluğuna ortaklardan önce gidilmesi gerektiği ifade edilmiştir[435]. Öğretideki diğer görüşe göre ise, şirketten tahsilin sağlanmadığı durumlarda kamu alacağının tahsili için kanuni temsilci veya ortaklardan herhangi birine gidilebileceği, aralarında bir takip sırasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir[436].

[435] **Karakoç,** Genel Vergi Hukuku, s. 527; **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez,** s. 84; **Gerçek,** Vergi Sorumlusu, s. 175; **Ozansoy,** Fatma: *"Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi Ve Değerlendirilmesi"*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, s. 37 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 22.12.2022).

[436] **Yüce,** s. 187; **Yaralı,** s. 252; **Can,** Sorumluluk, s. 77. Ortaklar ve kanuni temsilciler arasında herhangi bir öncelik sıralaması olmadığına ilişkin Tahsilat Genel Tebliği hükmü şu şekildedir: *"6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35 inci maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinde düzenlenen sorumluluk nedeniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanılması gerekmektedir."* (Tebliğ, Birinci Kısım, İkinci Bölüm, IX/10).

Yargı kararlarında da farklılıklar ortaya çıkmış olup, bir kısım kararlarda kanuni temsilcinin öncelikle takip edilmesi gerektiği ifade edilmekteyken[437], bir kısım kararlarda kanuni temsilci ve ortaklara arasında takip sırasının bulunmadığı belirtilmiştir[438].

[437] Danıştay 9. Dairesi, 09.04.2018, E. 2017/4314, K. 2018/2207 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"şirket adına yapılan malvarlığı araştırması sonucunda vergi borcunun şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilememesi üzerine, ilk olarak vergi borcunun ait olduğu dönemde görevli olan ve ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcinin malvarlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilemediği takdirde de hisseleri oranı ile sınırlı olmak üzere vergi borcunun ilgili olduğu dönemde şirket ortaklarının malvarlığından aranılması, bunun için de sırasıyla şirketin kanuni temsilcisi ve ortaklarının adına ödeme emri tanzim edilerek usulüne uygun olarak tebliğ edilmesine rağmen vadesinde ödenmemesi üzerine amme alacağının tahsilinde artık son aşama olan haciz işlemlerinin tatbik edileceği bilinen usuldür."* Danıştay 9. Dairesi, 26.05.2016, E. 2016/3641, K. 2016/5121 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Olayda, öncelikle şirketin kanuni temsilcisi hakkında takip yapılmak suretiyle şirketten tahsil edilemeyen amme alacağının tahsili yoluna gidilmesi, bunun mümkün olmaması halinde şirket ortağı hakkında takibe geçilmesi gerekirken, şirket ortağı olan davacı hakkında düzenlenen ödeme emrine karşı açılan bakılmakta olan davada, vergi mahkemesince dava konusu amme alacaklarının kanuni temsilciden tahsili için takip yapılıp yapılmadığı araştırılmaksızın davanın reddi yolunda verilen kararda isabet bulunmamaktadır."* Danıştay 11. Dairesi, 20.01.2000, E. 1999/560, K. 2000/210 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda yer alan yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilci (müdür)'den aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceği, ancak şirketi temsile mezun bir şirket müdürü olmadığı takdirde ortakların her birinin müdür sıfatıyla sorumlu olacakları sonucuna ulaşılmaktadır."* Benzer yöndeki diğer kararlar için bkz. Danıştay 9. Dairesi, 20.04.2018, E. 2016/4408, K. 2018/2500 sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesi, 23.05.2012, E. 2009/1023, K. 2012/2892 sayılı kararı; Danıştay 9. Dairesi, 23.11.2011, E. 2008/8293, K. 2011/7887 sayılı kararı; Danıştay 11. Dairesi, 10.11.1998, E. 1998/2473, K. 1998/3849 sayılı kararı; Danıştay 11. Dairesi, 20.09.2000, E. 1999/3100, K. 2000/3420 sayılı kararı (Tüm kararlar için; www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 22.12.2022).

[438] Danıştay 4. Dairesi, 20.02.2017, E. 2014/7863, K. 2017/1737 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda metni yazılı hükümlerde birbirinden bağımsız olarak, kanuni temsilciler ve ortaklar için farklı takip usulleri öngörülmüştür. Kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının takibinde, vergi borcunun öncelikle şirket tüzel kişiliğinden tahsili yoluna gidilmesi her iki Kanunun birbirine paralel hükümleri olup, borcun tahsilinin mümkün olmaması halinde ise kanuni temsilci veya ortak arasında bir öncelik sırası öngörülmemiştir."* Danıştay 4. Dairesi, 22.03.2012, E. 2009/2694, K. 2012/955 sayılı kararında şu ifadelere yer verilmektedir: *"Yukarıda metni yazılı hükümlerde birbirinden bağımsız olarak, kanuni temsilciler ve ortaklar için farklı takip usulleri öngörülmüştür. Kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının takibinde, vergi borcunun öncelikle şirket tüzel kişiliğinden tahsili yoluna gidilmesi her iki*

Danıştay kararları arasındaki söz konusu farklılıkların giderilmesi amacıyla 11.12.2018 tarih ve E. 2013/1, K. 2018/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı[439] alınmıştır. Söz konusu karar ile, *"Tüzel kişilerde, vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu feri niteliktedir. Vergi alacağı için şirket tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya kanuni temsilcilere veya ortağa başvurmak mümkün değildir. Dolayısıyla vergi alacağının limited şirket kanuni temsilcileri veya ortaklarından tahsil edilebilmesi için, limited şirket hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü tüm cebri takip yollarının uygulanması, tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasının saptanması gerekmektedir. Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk*

Kanunun birbirine paralel hükümleri olup, borcun tahsilinin mümkün olmaması halinde ise kanuni temsilci veya ortak arasında bir öncelik sırası öngörülmemiştir. Kaldı ki 6183 sayılı Kanunun anılan 35 inci maddesinde, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından limited şirket ortaklarının sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları açıkça ifade edilmiştir. Bu durumda, Vergi Mahkemesi kararının, şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmiş olsa dahi önce kanuni temsilciler hakkında takip yolları tüketilip, amme alacağının tahsil edilememesi halinde şirket ortağından tahsili yoluna gidilmesi gerektiği yolundaki gerekçesinde yasal isabet bulunmamakla birlikte …" Benzer yöndeki diğer kararlar için bkz. Danıştay 3. Dairesi, 27.06.2018, E. 2017/2394, K. 2018/3596 sayılı kararı; Danıştay 7. Dairesi, 20.04.2015, E. 2012/5860, K. 2015/2174 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2012, E. 2009/8328, K. 2012/2051 sayılı kararı; Danıştay 4. Dairesi, 31.10.2006, E. 2006/914, K. 2006/2039 sayılı kararı; Danıştay VDDK, 19.02.2014, E. 2013/150, K. 2014/96 sayılı kararı; Danıştay VDDK, 21.03.2012, E. 2010/184, K. 2012/97 sayılı kararı (Tüm kararlar için; www.kazanci.com, Erişim Tarihi: 22.12.2022).

[439] RG. 20.06.2019, S. 30807.

aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır. Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır. Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir. Bu açıklamalar karşısında, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır." şeklindeki gerekçe ile *"Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır. Bu nedenle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine"* karar verilmiştir.

Anılan karar doğrultusunda limited şirketlerde şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları açısından müdür ile ortaklara başvurma konusunda bir öncelik durumu bulunmamakta, herhangi bir sıra takip edilmeksizin müdür veya ortaklara

başvurulabilmektedir. İçtihatlar arası farklılık bu şekilde giderilmiş olsa da mevcut uygulamada şirketten tahsilin sağlanamadığı durumlarda kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin şirket ortağı ile ilişkide rücu imkânının olup olmadığı hususu önem arz etmektedir[440]. Zira şirketten tahsilin sağlanamadığı bir durumda kendisine başvurulan kanuni temsilcinin ödediği bedelin rücu edilmesi için şirkete başvurması anlamsız olacağından ortağa başvurusu hususunda bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır[441].

IV- RÜCU HAKKI

1-Müdürler Bakımından

A-Müdürün Şirkete Rücu Hakkı

Müdürlerin kamu alacağı nedeniyle kendisine başvuru yapıldığı ve ödemeyi kendisinin yapmak zorunda kaldığı durumlarda ödediği miktar bakımından rücu imkânı, AATUHK Mükerrer m. 35/4 ve VUK m. 10/3 hükümlerinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre AATUHK Mükerrer m. 35/4 hükmü uyarınca, *"Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler."*

Ayrıca VUK m. 10/3 hükmü uyarınca, *"Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."*

Söz konusu hükümlerden hareketle, kamu borcunu ödemek durumunda kalan kanuni temsilciler ödemek durumunda kaldıkları miktar yönünden asıl borçlu şirkete başvurabilmektedir.

---

[440] **Pınar,** Burak: *"Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu"*, DEÜHFD, 2021, C. 23, S. 1, s. 308.

[441] **Pınar,** s. 308-309.

Müdürün şirket tüzel kişiliğine rücu imkânı bulunmakla birlikte şirket ortaklarına karşı bir rücu imkânı söz konusu değildir[442].

B-Vergi Cezaları Bakımından Rücu

VUK m. 333 hükmü uyarınca, *"Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir.*

Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkındaki bu kanunun 10 uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır." Aynı Kanunun m. 332 hükmünde ise küçük ve kısıtlılara ilişkin olarak cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyım olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda kanuni temsilcinin şirkete rücu imkânına ilişkin olarak cezaların rücu kapsamına dahil olup olmadığı hususu ile ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Ancak kanuni hükümlerden hareketle kanuni temsilcinin ceza hükümlerinden sorumluluğunu düzenleyen maddenin varlığına rağmen rücu imkânı kapsamında cezaların açıkça düzenlenmemiş olması karşısında kanuni temsilcinin şirkete rücu hakkının vergiler ile sınırlı olduğu, bu kapsama cezaların dahil edilmediği çıkarımını yapmak mümkündür[443].

Nitekim VUK m. 10/3 hükmünde rücu edilecek husus yalnızca vergiler olarak ifade edilmiş bulunmaktadır. Bu kapsamda vergiye bağlı alacaklar ibaresine madde hükmünde yer verilmemiştir[444]. Bunun nedeni, kusur esasına dayanan VUK m. 10 hükmü dolayısıyla kusuru nedeniyle vergiye bağlı alacakları ödemek zorunda kalan temsilcinin bu kusura dayanan kısım itibariyle şirkete rücu etmesini engellemektir[445]. Vergi borcu ise esasen şirkete ait bir yükümlülük olduğundan şirkete rücuu mümkün kılınmıştır.

---

[442] **Yaralı,** s. 234.

[443] **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 138; **Çelik B.,** Takip ve Tahsil, s. 115.

[444] **Bahçeci,** s. 149; **Candan,** Kanuni Temsilci, s. 138; **Ayaz,** s. 78.

[445] **Yaralı,** s. 231. Aksi yöndeki görüş için bkz. **Pınar,** s. 307-308; **Barlass,** s. 165-166.

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü uyarınca böyle bir sınır çizilmediğinden limited şirket müdürü, ödediği bedelin tamamı için şirkete rücu edebilir.

C-Görevli Mahkeme ve İspat Sorunu

Müdür ve şirket arasında doğacak rücu ilişkisi özel hukuk esasına dayandığından olası bir ihtilafta adli yargı görevli olacaktır[446].

Esasen kanuni temsilciler için rücu imkânı bulunduğu yönünde öngörülen düzenlemeler yalnızca kanuni temsilcilere rücu hakkı tanımak adına yapılmış sayılmamalıdır. Bahsi geçen düzenlemeler olmasa dahi, özel hukuk kuralları gereğince borcu ödemek durumunda kalan temsilcinin ilgilere rücu imkânı olacaktı[447]. Zira TBK m. 167 hükmü gereğince, müteselsil borçlulukta alacaklıya ifada bulunan borçlulardan birinin, kendisine düşen paydan fazla ödediği kısım için diğer borçlulara rücu imkânı bulunmaktadır. Ancak kamu alacakları bakımından rücu hakkının kanuni hükümle özel düzenleme altına alınmasının pratikte ispat hakkının kullanımına ilişkin önemi olacağı söylenebilir[448]. Müdürün rücu hakkını kullanması sonrasında ispat yükü şirkete ait olacaktır[449]. Zira müdürün rücu hakkını kullanması herhangi bir şarta bağlanmamış bulunmaktadır.

D-Müdürler Arası Rücu

Müdürlerin kendi arasında rücu imkânına ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmamakla birlikte, kusursuzluk esasına dayanan AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü bakımından müdürün diğer müdürlere, kusur esasına dayanan VUK m. 10 bakımından da kusurlu müdürün kusuru olan diğer müdürlere rücu etmesinin mümkün olması gerektiği

---

[446] **Ayaz,** s. 79; **Candan,** Amme Alacakları, s. 178, 197.

[447] **Şimşek,** s. 323; **Barlass,** s. 164.

[448] **Barlass,** s. 165.

[449] **Uyar,** Talih: *"Yargıtay Kararlarında İsbat Yükü (MK. 6)"*, Av. Dr. Faruk Erem Armağanı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 1999, s. 835.

ifade edilebilir[450]. Yukarıda yer verildiği şekilde[451] müteselsil sorumluluğu düzenlenen kanuni temsilciler bakımından, birbirlerine karşı rücu imkânı düzenlenmemiş olsa da özel hukuk kuralları gereğince (TBK m. 167-168) rücu imkânlarının olacağı değerlendirilebilir. Ancak bu noktada müteselsil borçluların ifa ettiği borç miktarı bakımından alacaklıya halef olma durumuna (TBK m. 168) değinmek gerekmektedir. Böyle bir durumda borcu ödeyen kanuni temsilci, kamu alacaklısına halef olduğu iddiasıyla örneğin ortaklara rücu edebilecek midir? Kanımızca TBK m. 167 uyarınca rücu imkânı müteselsil borçlular arasında öngörülmüş ve TBK m. 168 uyarınca da alacaklıya halef olma durumu birbirlerine rücu hakkına sahip olan borçlular için tanınmış olduğundan, kamu borcunu ödeyen kanuni temsilcinin kamu alacaklısı halefi sıfatıyla ortağa başvuru imkânı bulunmamaktadır. Zira kanunen, kanuni temsilci ve ortaklar arasında bir müteselsil borçluluk ilişkisi düzenlenmiş değildir.

Müdürlerin kendi arasında rücu imkânını kullanacağı durumlarda, şirkete rücu hakkında olduğu gibi ispat yükü karşı tarafa değil iddia edene ait olacaktır[452]. Dolayısıyla kamu alacağını ödemek durumunda kalan kanuni temsilci, ödediği miktar bakımından rücu hakkını kullandığı diğer kanuni temsilciler için iddiasını ispat etmek durumundadır.

2-Ortaklar Bakımından

A-Ortağın Şirkete Rücu Hakkı

Ortakların kamu borçlarının ödemek zorunda kaldığı durumlarda şirket tüzel kişiliğine rücu edebileceğine ilişkin açık bir hüküm AATUHK m. 35'te yer almamaktadır. Bununla birlikte ortakların ödedikleri kamu borcu açısından şirket tüzel kişiliğine başvuru yapabileceği kabul edilmektedir[453].

---

[450] **Yaralı,** s. 232-233.

[451] Bkz. yuk. s. 71, 87.

[452] **Barlass,** s. 169.

[453] **Aksu Özkan,** s. 258; **Gerçek,** s. 58-59; **Yanlı,** s. 746-747; **Ayaz,** s. 90.

Ortak ve şirket arasında doğacak rücu ilişkisi özel hukuk esasına dayandığından olası bir ihtilafta adli yargı görevli olacaktır.

B-Ortaklar Arası Rücu

Ortakların kendi arasında rücu imkânına ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmamakla birlikte, müşterek sınırlı sorumluluk esasına dayanan AATUHK m. 35/1 hükmü bakımından kendi sermaye payı oranında sorumlu kılınan ortağın diğer ortaklar rücu edebilmesi mümkün bulunmamaktadır[454].

Müteselsil sınırlı sorumluluk esasına dayanan AATUHK m. 35/2 hükmü bakımından ise payı devreden ve devralan ortaklardan birinin sermaye payı oranında borcun tamamını ödemiş olması durumunda diğer ortağa rücu etmesinin mümkün olması gerektiği ifade edilebilir[455]

[454] **Ayaz,** s. 90.

[455] **Yaralı,** s. 266.

SONUÇ

Limited şirketler, kurulmakla tüzel kişilik kazanarak kurucularından bağımsız bir varlığa sahip olmaktadır. Zira TTK m. 124 hükmü uyarınca limited şirketler, ticaret şirketlerinden biri olarak sayılmış olup, TTK m. 125 hükmü ile de ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu ifade edilmiştir.

Kamusal düzende hizmetlerin işleyişinin sürekli ve istikrarlı bir şekilde sağlanması amacı hâkim olup, söz konusu hizmetlerin sağlanmasını finanse eden önemli araçlardan biri olarak kamusal alacaklar (bu kapsamda özellikle de vergiler) karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle kamusal alacakların tahsili hususunda, ticari hayata etki eden hükümlerden farklılaşmaya gidilebilmesi ve adi alacaklara nazaran bazı kolaylıkların öngörülmesi mümkündür. Nitekim limited şirketler bakımından da genel sorumluluk kurallarından farklılaşarak kamu borçları bakımından ayrı bir sorumluluk rejimi öngörülmüş, limited şirket ortakları ve müdürleri, öngörülen bazı şartların sağlanmasıyla kamu borçlarından sorumlu kılınmışlardır.

Bu kapsamdaki düzenlemeler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) m. 35, Mükerrer m. 35 ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) m. 10, 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) m. 88 hükümlerinde yer almaktadır.

TTK uyarınca limited şirket; bir veya daha fazla gerçek kişi tarafından bir ticaret unvanı altında, kanunen yasak olmayan her türlü amaç ve konu için kurulabilen, esas sermayesi belirli olan ve bu belirli sermayesi esas sermeye paylarının toplamından oluşan, ortaklarının şirket borçlarından sorumlu olmadığı, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye

paylarını ödemekle ve ortaklık sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları bir sermaye şirketidir (TTK m. 573).

Limited şirketler, sermaye şirketi olarak düzenlenmelerine karşılık anonim şirketlerden farklı olarak bir kısım kişisel özellikleri de bünyesinde barındırır. Bu nedenle limited şirket, karma özellikler gösterir. Limited şirketin kamu borçlarından ortakların sorumluluğu hususu limited şirketi şahıs şirketlerine yakınlaştıran bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Limited şirketler, tüzel kişiliğe sahip olması nedeniyle ehliyete sahip olup, TMK m. 48 hükmü uyarınca insana özgü olanlar dışındaki tüm hak ve borçlara sahip olabilirler (TTK m. 125).

Limited şirkette gerçek ve tüzel kişiler müdür olabilir. Tüzel kişinin müdür olduğu durumlarda görevi yerine getirmek üzere bir gerçek kişinin seçilmesi gerekmektedir. Limited şirket müdürü gerçek kişi veya tüzel kişiyi temsilen seçilen gerçek kişinin tam ehliyetli olması gerekmektedir.

Limited şirkette müdür sıfatının kazanılması kuruluş aşamasında şirket sözleşmesi ile ya da sonraki dönemde şirket genel kurul kararı alınması ile mümkün olmaktadır. Müdürlük sıfatının kaybedilmesi ise, kendiliğinden, istifa veya azil yoluyla gerçekleşebilir.

Limited şirkette ortak, sermaye payının sahibi olarak pay defterine yazılı kimseleri ifade etmektedir. Limited şirketlerde ortak sıfatı, aslen veya devren kazanılmaktadır. Limited şirketlerde ortaklık sıfatı, ortağın çıkması veya çıkarılması ile sone erebilir. Ayrılma kavramı, iki durumu içine alan üst terim olarak kullanılmaktadır.

Temsil kavramı, kişinin hukuki etkileri başkasına ait olmak üzere işlem yapabilmesini sağlayan yetkidir. Temsil yetkisi, kaynağını aldığı duruma göre ikiye

ayrılabilir. Bu kapsamda temsil yetkisi, temsil edilenin iradesi ve isteğinden veya kanundan kaynaklanabilir.

Limited şirkette müdür dışındaki kanuni temsilciler; murahhas üye/murahhas müdür, ticari temsilci, kayyım, tasfiye memuru olabilir.

Kamu alacağı, devletin ve diğer idarelerin, özellikle kamusal hizmetlerin devam ve sürekliliğini sağlamak amacıyla finansman olarak tahsil ettiği, kamusal ilişkiden kaynaklanan alacaklardır. Kamu alacağı, devlet ve diğer idarelerin talebi bakımından alacak olarak değerlendirilmekle birlikte, söz konusu talebi yerine getirmekle yükümlü kişiler bakımından ise kamu borcunu ifade etmektedir.

Hukukumuzda kamu gelirlerinin takip ve tahsili esasları ilk kez 1909 tarihli Tahsili Emval Kanununda düzenlenmiş olmakla birlikte, kamu alacağı kavramı ilk kez 6183 sayılı AATUHK ile düzenlenmiştir. İlgili hükümler uyarınca, kamu alacağının alacaklı tarafı devlet, il özel idaresi veya belediyeler olmalıdır. İkinci olarak alacağın, kamu hukukundan doğması gerekmektedir. İlgili kanunlarında AATUHK ve Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsili öngörülen alacaklar bakımından da yine AATUHK hükümleri uygulanacaktır.

Asli kamu alacakları; vergi, resim, harç, para ve vergi cezaları ile bunlara ilişkin muhakeme alacaklarını kapsamaktadır. Bunlardan bir kısmı, kamu hizmetinin gereklerine dayanmakta iken, bir kısmı -örneğin cezalar gibi- kamu gücüne dayanmaktadır.

Fer'i kamu alacakları, asli kamu alacaklarının zamanında veya hiç ödenmemesi sonucuna yönelik olarak öngörülen alacaklardır. Söz konusu alacaklar, zamanında veya hiç ödenmeyen asli kamu alacakları dolayısıyla uğranılan zararı giderme amacına hizmet etmektedir. Fer'i kamu alacakları, gecikme zammı, gecikme faizi, tecil faizi, pişmanlık zammı alacaklarını kapsamaktadır.

Kamu alacağı kavramı, bir alacak veya yerine getireni bakımından bir borç olarak temelinde borç ilişkisinin varlığına dayanmaktadır. Bu kapsamda kamusal borç ilişkisi de

iki taraftan oluşmakta olup, kapsamında kamu alacaklısı ve karşısında kamu borçlusu yer almaktadır.

Kamu alacaklısı kavramı, doğrudan devlet, il özel idareleri ve belediyeleri, kamu borçlusu kavramı ise, kamu alacağını ödeme zorunluluğu bulunan gerçek ve tüzel kişiler, bunların kanuni temsilcileri, mirasçılar, vergi mükellefleri, vergi sorumluları, kefiller, yabancı kişi ve kurumların temsilcilerini ifade eder.

Hukuki anlamıyla sorumluluk, herhangi bir borç ilişkisinde alacaklının edimini yerine getirmeyen borçluya yönelik olarak devlet organları aracılığıyla borçlunun malvarlığına başvurabilme imkânını ifade etmektedir.

Limited şirkette müdürlerin kamu borçlarından sorumluluğu bakımından *"kanuni temsilci"* kavramı çerçevesinde AATUHK Mükerrer m. 35 ve VUK m. 10 hükümleri ile düzenleme yapılmıştır.

AATUHK Mükerrer m. 35 hükmü ile öngörülen sorumluluk, kusursuz, fer'i, müteselsil, tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk esasına dayanmaktadır. Sorumluluğun kapsamı AATUHK kapsamında kalan kamu alacaklarıdır.

Sorumluluğun şartı, limited şirketler bakımından öncelikle şirketten tahsilin sağlanamaması veya sağlanamayacağının anlaşılmasıdır. Bunun yanı sıra madde hükmünde açıkça yer verilmemiş olsa da öncelikle hukuken talep ve tahsil edilebilir bir kamu alacağının bulunması da sorumluluğun doğal koşulu olacaktır.

VUK m. 10 hükmü ile öngörülen sorumluluk, kusura dayalı, fer'i, müteselsil, tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk esasına dayanmaktadır. Sorumluluğun kapsamı VUK kapsamında kalan vergi ve buna bağlı alacaklarıdır.

Limited şirkette müdür, vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından takip edilmesi durumunda, kendisine düşen ödevlerin yerine getirilmesi hususunda kusursuzluğunu ispat ederek sorumluluktan kurtulabilir.

Sorumluluğun şartı, limited şirketler bakımından öncelikle limited şirketler bakımından öncelikle şirketten tahsilin sağlanamaması ve bu durumun kanuni temsilcilerin ödevlerini yerine getirmemelerinden kaynaklanmasıdır. Bunun yanı sıra madde hükmünde açıkça yer verilmemiş olsa da öncelikle hukuken talep ve tahsil edilebilir bir kamu alacağının bulunması da sorumluluğun doğal koşulu olacaktır.

Vergisel ödevlerin yerine getirilmesi bakımından başlıca yükümlülük, vergi borcunun ödenmesidir. Ancak yükümlülük esasının maddi yönüne ilişkin olarak vergi borcunun ödenmesinin yanı sıra, defter tutmak, beyanname vermek, bildirimde bulunmak, ibraz, belge düzenine uyma gibi şeklî yükümlülükler de söz konusudur.

Limited şirketlerde müdürün sosyal güvenlik prim alacaklarından sorumluluğu, SSGSSK m. 88/20 ile düzenlenmiştir.

SSGSSK m. 88/20 hükmü ile öngörülen sorumluluk, kusurlu, doğrudan, müteselsil, tüm malvarlığı ile sınırsız sorumluluk esasına dayanmaktadır. Sorumluluğun kapsamı SSGSSK kapsamında kalan prim ve diğer kamu alacaklarıdır. Bu noktada Sosyal Güvenlik Kurumu'nun prim ve diğer alacakları için öncelikle şirketi takip etme şartı söz konusu değildir.

SSK döneminde ise m. 80 hükmü uyarınca, tüzel kişiliği haiz özel kuruluşta görev yapan kişinin primlerin ödenmesinden işverenle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olabilmesi için, primlerin tahakkuk ve ödenmesinde yetkili, üst düzey yöneticisi olması gerektiği düzenlenmiştir. SSGSSK ile yönetim kurulu üyelerinin salt bu sıfatlarından hareketle temsil ve ilzam yetkisine sahip olması aranmaksızın müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaklarını ayrıca ve açıkça belirtmiştir.

Sorumluluğun zaman bakımından sınırı konusunda yapılan değerlendirmelerde ise müdürün görev süresinin dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Bu noktada önem arz eden bir husus olarak istifa, azil gibi durumlarda görevin ne zaman son bulmuş olacağı değerlendirmesine yer verilmiştir. Bu konuda farklı görüşler olmakla birlikte katıldığımız

görüş uyarınca ticaret siciline tescil kurucu değil, bildirici nitelik taşımakta olduğundan istifa veya azil durumunda tescilin varlığına ihtiyaç duyulmayacağı, bu nedenle sorumluluk süresinin tayininde ticaret siciline tescil tarihinin değil, tescil için gerekli hukuki işlemlerin tamamlanma anının dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin düzenleme AATUHK m. 35 hükmünde yer almaktadır. AATUHK m. 35 hükmü ile, kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda başkaca bir olguya yer verilmeksizin ortaklardan sermaye payları oranında tahsil yoluna gidileceği ifade edilmektedir.

AATUHK m. 35 hükmü ile öngörülen sorumluluk, kusursuz, fer'i, müşterek, tüm malvarlığı ile sınırlı sorumluluk esasına dayanmaktadır. Sorumluluğun kapsamı AATUHK kapsamında kalan kamu alacaklarıdır.

Sorumluluğun şartı, limited şirketler bakımından öncelikle şirketten tahsilin sağlanamaması veya sağlanamayacağının anlaşılmasıdır. Bunun yanı sıra madde hükmünde açıkça yer verilmemiş olsa da öncelikle hukuken talep ve tahsil edilebilir bir kamu alacağının bulunması da sorumluluğun doğal koşulu olacaktır.

Limited şirkette müdürlerin ve ortakların kamu borçlarından sorumluluğu hususunda aralarında öncelik sırası olup olmadığı noktasında öğretide farklı görüşler dile getirilmiştir. Bir görüşe göre, şirketten tahsilin sağlanamadığı durumlarda, kamu alacağının tahsili amacıyla kanuni temsilcinin sorumluluğuna ortaklardan önce gidilmesi gerektiği ifade edilmekteyken, diğer görüşe göre, şirketten tahsilin sağlanmadığı durumlarda kamu alacağının tahsili için kanuni temsilci veya ortaklardan herhangi birine gidilebileceği, aralarında bir takip sırasının söz konusu olmadığı ifade edilmiştir.

Yargı kararlarında da farklılıklar ortaya çıkmış olup, bir kısım kararlarda kanuni temsilcinin öncelikle takip edilmesi gerektiği ifade edilmekteyken, bir kısım kararlarda kanuni temsilci ve ortaklar arasında takip sırasının bulunmadığı belirtilmiştir. Danıştay

kararları arasındaki söz konusu farklılıkların giderilmesi amacıyla 11.12.2018 tarih ve E. 2013/1, K. 2018/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kararı alınmıştır. Anılan karar doğrultusunda limited şirketlerde şirketten tahsil edilemeyen kamu alacakları açısından müdür ile ortaklara başvurma noktasında bir öncelik durumu bulunmamakta, herhangi bir sıra takip edilmeksizin müdür veya ortaklara başvurulabilmektedir.

Müdürlerin kamu alacağı nedeniyle kendisine başvuru yapıldığı ve ödemeyi kendisinin yapmak zorunda kaldığı durumlarda ödediği miktar bakımından rücu imkânı, AATUHK Mükerrer m. 35/4 ve VUK m. 10/3 hükümlerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Müdürün şirket tüzel kişiliğine rücu imkânı bulunmakla birlikte şirket ortaklarına karşı bir rücu imkânı söz konusu değildir.

Ortakların kamu borçlarının ödemek zorunda kaldığı durumlarda şirket tüzel kişiliğine rücu edebileceğine ilişkin açık bir hüküm AATUHK m. 35'te yer almamaktadır. Bununla birlikte ortakların ödedikleri kamu borcu açısından şirket tüzel kişiliğine başvuru yapabileceği kabul edilmektedir. Ortakların kendi arasında rücu imkânına ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmamakla birlikte, müşterek sınırlı sorumluluk esasına dayanan AATUHK m. 35/1 hükmü bakımından kendi sermaye payı oranında sorumlu kılınan ortağın diğer ortaklar rücu edebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Rücu ilişkileri özel hukuk esasına dayandığından olası bir ihtilafta adli yargı görevli olacaktır.

KAYNAKÇA*

Akdoğan, Abdurrahman : Kamu Maliyesi, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2020.

Akipek, Jale G./**Akıntürk,** Turgut/**Ateş Karaman,** Derya : Türk Medeni Hukuku C. I, 10. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2013.

Akkaya, Mustafa : *"Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu"*, AÜHFD, 1997, C. 46, S. 1-4, s. 185-208.

Akkaya, Mustafa : *"Haksız Çıkma Zammı ve Anayasaya Uygunluğu"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuku Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, s. 339-348.

Akmansu, Mehmet : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun Şerh ve İzahları, Örnek Matbaası, Ankara 1954.

Aksoy, Şerafettin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul 2010.

Aksu Özkan, Raziye : *"Yargıtay Kararları Işığında Limited Şirkette Pay Devrinin Ortağın Kamu Borçlarına Etkisi"*, HHFD, 2020, C. 10, S. 1, s. 226-267.

Alışkan, Murat : Limited Şirket Tarihçe Niteliği, Legal Yayınevi, İstanbul 2013.

Arslanlı, Halil/**Domaniç,** Hayri : Limited Şirketler Hukuku ve Uygulaması, TTK Şerhi III, Temel Yayınları, İstanbul 1989.

* Birden fazla eserinden yararlanılan yazarlara yapılan atıflarda kullanılan kısaltmalar, ilgili eserin yanında ve parantez içerisinde gösterilmiştir.

Ateşli, D. Erkan : *"Anonim Şirketin Kanuni Temsilcisinin Ödenmemiş Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu"*, Yaklaşım Dergisi, 2000, S. 94, s. 163-168.

Ayan Mutlu, Zehra : *"Anonim Şirketlerde SSK Prim Borçlarının Ödenmemesinden Doğan Sorumluluk"*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2007. (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 17.10.2022).

Ayaz, Eslem : Limited Şirketlerde Kanuni Temsilci ve Ortakların Vergisel Sorumlulukları, 3. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015.

Ayhan, Rıza : Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1992.

Ayhan, Rıza/**Çağlar,** Hayrettin/ **Özdamar,** Mehmet : Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 4. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2022.

Araslı, Utkan : Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar, C. II, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

Bahçeci, Barış : Kamu Alacağını Takip Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019.

Bahtiyar, Mehmet : Ortaklıklar Hukuku, 11.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2016.

Barlass, İrfan : Anonim ve Limited Ortaklıklarda Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006.

Bilgili, Fatih/**Demirkapı,** Ertan : Şirketler Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa 2013.

Bilici, Nurettin : Vergi Hukuku, 52. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2021.

Budak, Tamer/**Benk,** Serkan : *"Kamu Alacağı: Hukuki Bir Değerlendirme"* BERJ, C. 2, S. 2, s. 61-76.

Budak, Tamer/**Er,** Selami : *"Limited Şirket Ortaklarının Kamu Alacağına İlişkin Sorumluluklarının Değerlendirilmesi"*, İÜHFD, 2013, C. 4, S. 2, s. 75-104.

Can, Mustafa Erdem : *"Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirket Ortağının Borçları ve Yükümlülükleri"*, GÜHFD, 2011, C. 15, S. 4, s. 1-24.

Can, Mustafa Erdem : *"Limited Şirketin Kamu Borçlarından Dolayı Ortakların ve Yöneticilerin Sorumluluğu"*, AKDÜHFD, 2017, C. 7, S. 1, s. 61-101 (Anılış: Sorumluluk).

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

Candan, Turgut : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007 (Anılış: Amme Alacakları).

Çamoğlu, Ersin : *"Limited Ortağın Sınırlı Sorumluluğu Prensibine Önemli Bir İstisna: AATUHK. M. 35"*, İMD, 1970, C. 16, S. 11, s. 426-430 (Anılış: Sınırlı Sorumluluk).

Çamoğlu, Ersin : Anonim Ortaklık Yönetim Kurulu Üyelerinin Hukuki Sorumluluğu, 3. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2010.

Çamoğlu, Ersin : *"Limited Ortaklıktan Çıkarılma"*, BATİDER, 2014, C. 30, S. 3, s. 5-20 (Anılış: Çıkarılma).

Çamoğlu, Ersin : Limited Ortaklıklar Hukukunun Temel İlkeleri, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2020 (Anılış: Limited Ortaklıklar).

Çebi, Hakan : Limited Şirketler Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara 2019.

Çelik, Aytekin : Anonim Şirketlerde Ortaklıktan Çıkarılma, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016.

Çelik, Binnur : *"Kamu Alacaklarının Korunması Bakımından Limited Şirket Ortaklarının Sorumluluğu"*, GÜİİBFD, 2000, C. 2, S. 1, s. 121-126.

Çelik, Binnur : Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 3. Baskı, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2018 (Anılış: Takip ve Tahsil).

Çetiner, Selma/**Bozkurt Yüksel,** Armağan Ebru : Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku, 5. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.

Demiral, Mustafa Uğur : Şirket Yönetimi İçin Kayyım Tayini, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.

Deniz, Muzaffer : Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Yetkin Yayınevi, Ankara 2019.

Deynekli, Adnan : *"Sosyal Güvenlik Kurumu Alacaklarının Tahsilinde 6183 Sayılı Kanunun Uygulaması"*, Prof. Dr. Fırat ÖZATAN'a Armağan, C.1, Ankara, 2010.

Deynekli, Adnan : İflasın Vergi Alacağının Tahsiline Etkisi, Yetkin Yayınevi, Ankara 1998 (Anılış: Vergi Alacağı).

Doğrusöz, Bumin : *"Anonim ve Limited Şirket Ortaklarının Şirket Borçlarından Sorumluluğu"*, Yaklaşım Dergisi, 2004, S. 139, s. 22-24.

Dural, Mustafa/**Öğüz,** Tufan : Türk Özel Hukuku Kişiler Hukuku, C. II, 20. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.

Dündar, Furkan : Limited Şirketlerde Müdürlerin Yetkilerinin Sınırlandırılması ve Görevden Alınması, Seçkin Yayınevi, Ankara 2021.

Eren, Fikret : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 26. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2021.

Erdem, Metin/**Şenyüz,** Doğan/**Tatlıoğlu,** İsmail : Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa 2006.

Ergenç, Ömer : *"Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler ile Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Sorumlulukları"*, VDD, S. 231.

Erginay, Akif : Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2003.

Geçer, Adnan Emrah : *"Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk ve Kusursuz Sorumluluk"*, TBB Dergisi, 2017, S. 129, s. 107-132.

Gerçek, Adnan : *"Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi"*, AÜHFD, C. 54, S. 3, s. 157-193 (Anılış: Vergi Sorumlusu).

Gerçek, Adnan : Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku, 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2015.

Gerek, Şahnaz/**Aydın,** Ali Rıza : Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

Gözler, Kemal/**Kaplan,** Gürsel : İdare Hukukuna Giriş, 24. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 2018.

Gülseven, Mustafa : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1999.

Günday, Metin : İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2015.

Helvacı, Mehmet : Borçlar ve Ticaret Kanunu Bakımından Para Borçlarında Faiz Kavramı, Beta Yayınları, İstanbul 2000 (Anılış: Faiz).

Helvacı, Mehmet : Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyesinin Hukuki Sorumluluğu, 2. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2001.

İleri, Yusuf : *"Vergi Borçlarının Kanuni Temsilcilerden Tahsilinde Vergi İdaresine Tanınan Yeni Ayrıcalıklar"*, Yaklaşım Dergisi, 2008, S. 188, s. 120-124.

İmregün, Oğuz : Kara Ticareti Hukuku Dersleri, 10. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.

Kaneti, Selim : Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul 1989.

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

Karaahmetoğlu, İsmail Özgün : Limited Şirketin Temsili, 2. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2018.

Karabağ, Sefa Berat : Limited Şirkette Yönetim, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

Karakılıç, Hasan : *"Limited Ortaklıkta Ek Ödeme Yükümlülüğü"*, HHFD, 2015, C. 4, S. 2, s. 107-144.

Karakoç, Yusuf : Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2019 (Anılış: Genel Vergi Hukuku).

Karakoç, Yusuf : Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargılamasında Çözülen Uyuşmazlıklar, Yetkin Yayınevi, Ankara 2000 (Anılış: Kamu Alacaklarının Tahsili).

Karayalçın, Yaşar: : *"Türk Hukukunda Ticaret Siciline Tescilin Etkileri"*, BATİDER, C. 8, S. 2, s. 1-29.

Kaya Karahanlı, Melike : Limited Şirketlerde Kanuni Temsilcilerin ve Ortakların Amme Alacaklarından Doğan Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara 2022.

Kayıhan, Şaban : Şirketler Hukuku, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2020.

Kılıçoğlu, Ahmet M. : Türk Medeni Kanunu'nda Diğer Eşin Rızasına Bağlı Hukuksal İşlemler ve Yasal Alım Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara 2002.

Kılıçoğlu, Ahmet M. : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, 25. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2021.

Kızılot, Şükrü/**Şenyüz,** Doğan/**Taş,** Metin/**Dönmez,** Recai : Vergi Hukuku, 3. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008.

Kızılot, Şükrü/**Taş,** Metin : Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.

Koban, Cansu : *"Sermaye Şirketlerinde Kanuni Temsilcilerin Vergi Sorumluluğu",* Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2013 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 17.10.2022).

Kocayusufpaşaoğlu, Necip/**Hatemi,** Hüseyin/**Serozan,** Rona/**Arpacı,** Abdulkadir : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. I, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2017.

Kumrulu, Ahmet : *"Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım"*, Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1981, s. 647-668.

Kumrulu, Ahmet : *"Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler"*, AÜHFD, C. 40, S. 1, s. 237-250 (Anılış: Gecikme Faizi).

Mutluer, M. Kamil : Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.

Mutluer, M. Kamil/**Öner,** Erdoğan/**Kesik,** Ahmet : Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013.

Nadaroğlu, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000.

Oğuzman, M. Kemal/**Öz,** M. Turgut : Borçlar Hukuku Genel Hükümler, C. I, 17. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019.

Oğuzman, M. Kemal/**Seliçi,** Özer/**Oktay Özdemir,** Saibe : Kişiler Hukuku Filiz Kitabevi, İstanbul 2010.

Onar, Sıddık Sami : İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 3, 3. Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1960.

Ozansoy, Fatma : *"Anonim ve Limited Şirketlerde Vergi Borcundan Dolayı Yönetim Kurulu Üyeleri İle Ortakların Sorumluluğunun Analizi Ve Değerlendirilmesi"*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 22.12.2022).

Öncel, Mualla : *"Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk"*, Prof. Dr. Fadıl H. Sur Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No: 552, Ankara 1983, s. 39-55.

Öncel, Mualla/**Kumrulu,** Ahmet/**Çağan,** Nami/**Göker,** Cenker : Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Yayınevi, Ankara 2022.

Önez Çetin, Zuhal : *"Türkiye'de İl Özel İdaresi Sisteminin Dönüşümü Ve 6360 Sayılı Kanunun Dönüşüme Etkileri"*, SDÜİİBFD, C. 20, S. 2, s. 247-266.

Özbalcı, Yılmaz : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yayıncılık, Ankara 2006.

Özer, İlhan : Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara 1979.

Özkan, Gonca : *"Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu"*, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2019 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 17.10.2022).

Öztan, Bilge : Medeni Hukuk'un Temel Kavramları 46. Baskı, Yetkin Yayınevi, Ankara 2021.

Öztürk, İlhami : *"Kanuni Temsilci Sıfatıyla Anonim Şirket Yönetim Kurulu Üyelerinin Gümrük Vergilerinden Sorumluluğu"* VDD, 2016, S. 416, s. 239-252.

Pınar, Burak : *"Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı Sonrası Limited Şirketlerdeki Kanuni Temsilci ve Ortaklar Arasındaki Sorumluluk İlişkisinde Ortaya Çıkan Sıra ve Rücu Sorunu"*, DEÜHFD, 2021, C. 23, S. 1, s. 295-313.

Poroy Reha/**Tekinalp** Ünal/**Çamoğlu** Ersin : Ortaklıklar Hukuku I, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019 (Anılış: Ortaklıklar I).

Poroy, Reha/**Tekinalp,** Ünal/**Çamoğlu,** Ersin : Ortaklıklar Hukuku II, 14. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2019 (Anılış: Ortaklıklar II).

Pulaşlı, Hasan : Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, C. I, Adalet Yayınevi, Ankara 2018 (Anılış: Şerh, C. I).

Pulaşlı, Hasan : Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, C. II, Adalet Yayınevi, Ankara 2018 (Anılış: Şerh, C. II).

Pulaşlı, Hasan Şirketler Hukuku Şerhi, 3. Baskı, C. III, Adalet Yayınevi, Ankara 2018 (Anılış: Şerh, C. III).

Pulaşlı, Hasan : Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2022 (Anılış: Genel Esaslar).

Saban, Nihal : Vergi Hukuku, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2014.

Saraçoğlu, Fatih/ **Dayıoğlu,** Rana : *"Kamu Alacaklarında Haksız Çıkma Zammı Uygulaması ve Anayasa'ya Aykırılığının Yargı Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi"*, AHBVÜHFD, C. 23, S. 1, s. 141-158.

Sayın Önal, Buket : Limited Şirketlerde Ortakların Sorumluluğu, Adalet Yayınevi, Ankara 2008.

Oğuz, Sefer : *"Limited Şirketin Ödenmeyen Kamu Borçlarından Ortakların Sorumluluğunun AYM'nin 5766 Sayılı Kanunun Bazı Hükümlerinin İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi"*, İKÜHFD, 2016, C. 2, S. 16, s. 371-394.

Serozan, Rona : Medeni Hukuk Genel Bölüm/Kişiler Hukuku, 4. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2013.

Sonsuzoğlu, Elif : Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz, Filiz Kitabevi, İstanbul 2001.

Şener, Oruç Hami : Yargıtay Kararları Işığında Limited Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2017 (Anılış: Limited Ortaklıklar).

Şener, Oruç Hami : Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku Ders Kitabı, 4. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2019 (Anılış: Ortaklıklar Ders Kitabı).

Şıpka, Şükran : *"Türk Hukukunda Eşlerin Hukuki İşlem Özgürlüğünün Sınırları"*, PPILB, C. 35, S. 1, s. 47-58.

Şimşek, Edip : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanun Şerhi, 2. Baskı, Alfa Yayıncılık, İstanbul 1996.

Taş, Ali İhsan : *"Limited Şirkette Müdürler"*, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 04.09.2022).

Taşdelen, Nihat : 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Ortaklıklarda Çıkma Çıkarılma ve Fesih, Yetkin Yayınevi, Ankara 2012.

Tekinalp, Ünal : Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları, 2. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012 (Anılış: Yeni Ortaklıklar).

Tekinalp, Ünal : Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, 4. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015 (Anılış: Sermaye Ortaklıkları).

Teoman, Ömer : *"Kendilerine Yasal Danışman Atanan Kişilerin Anonim Ortaklıklarda Yönetim Kurulu Üyesi Olup Olamayacakları Sorunu"*, Otuz Yıl Ticaret Hukuku- Tüm Makalelerim, C.1, 1971-1982, Beta Yayınları, İstanbul 2000, s. 427-435.

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi : Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011.

Uluatam, Özhan/**Methibay,** Yaşar : Vergi Hukuku, 4. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2000.

Uyar, Talih : *"Yargıtay Kararlarında İsbat Yükü (MK. 6)"*, Av. Dr. Faruk Erem Armağanı, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara, 1999, s. 831-877.

Ünlü, Cengiz : Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995.

Ürel, Gürol : Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 6. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara 2016.

Yaltı, Billur : *"Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35"*, Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, C. 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 2009, s. 507-536.

Yanlı, Veliye : *"Limited Şirketlerin Amme Borçlarından Dolayı Ortakların Sorumluluğu"*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s. 743-768.

Yaralı, Levent : Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011.

Yavuz, Mustafa : *"Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Limited Şirketlerde Ek Ödeme Yükümlülüğü"*, MÇD, 2012, S. 113, s. 157-165.

Yıldırım, Ali Haydar : Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'na Göre Limited Ortaklık Müdürünün Hukuki Durumu, Güncel Yayınevi, İzmir 2008.

Yıldız, Şükrü : *"Anonim Ortaklıkta Yönetim Kurulu Üyelerinin Kamu Borçlarından Sorumluluğu"*, Prof. Dr. Erdoğan Moroğlu'na 65. Yaş Günü Armağanı, Beta Yayınları, İstanbul 1999, s. 771-794 (Anılış: Yönetim Kurulu).

Yıldız, Şükrü : Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Limited Şirketler Hukuku, Arıkan Yayınevi, İstanbul 2007.

Yılmaz, Güneş : *"Vergi, Resim, Harç Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu"* MÜİİBD C. 40, S. 2, 2018, s. 370-393.

Yurteri, İsmet : *"Anonim ve Limited Şirket Yöneticilerinin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu",* Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2019 (https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/, Erişim Tarihi: 25.10.2022).

Yüce, Mehmet : Anonim ve Limited Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyeleri Kanuni Temsilciler Müdürler ve Ortakların Hak ve Sorumlulukları, Ekin Yayınevi, Bursa 2014.

ÖZET

Ceylan, Meryem, Limited Şirketlerde Müdür ve Ortakların Kamu Borçlarından Doğan Sorumluluğu, Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Doç. Dr. Burçak YILDIZ, 171 s. + VIII.

Türk hukuk sisteminde sermaye şirketlerinde geçerli olan sınırlı sorumluluk ilkesi uyarınca ortakların sorumluluğu şirkete karşı ve kural olarak koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarı ile sınırlıdır. Kanuni temsilcilerin de şirket adi alacaklılarına karşı doğrudan bir sorumluluğu söz konusu değildir.

Limited şirketler, bir sermaye şirketi olarak temelde sınırlı sorumluluk ilkesine dayanmaktadır. Ancak kamusal ihtiyaçların karşılanması hususunda kamusal gelirlerin tahsili ayrı bir öneme sahip olduğundan kamu alacakları bakımından genel kurala istisnai nitelikte düzenlemeler yapılmıştır.

Konu hakkındaki düzenlemeler esas itibariyle 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun (AATUHK) m. 35, Mükerrer m. 35, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) m. 10 ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (SSGSSK) m. 88 hükümlerinde yer almaktadır.

Söz konusu hükümlerden hareketle, limited şirketin malvarlığından kısmen veya tamamen tahsil edilemeyen kamu borçlarından dolayı şirket müdür ve ortaklarının şahsi malvarlığına başvurma imkânı söz konusudur. Bu noktada ortaklar söz konusu kamu alacaklarından dolayı yalnızca sermaye payları oranında sorumlu tutulurken (AATUHK m. 35), müdürün sorumluluğu borcun tamamı kadardır (AATUHK Mükerrer m. 35).

Çalışmamız limited şirketlerde müdür ve ortakların kamu borçlarından doğan sorumluluğunu konu almaktadır. Bu kapsamda çalışma konusu, AATUHK m. 35,

Mükerrer m. 35 ve VUK m. 10 ve SSGSSK m. 88 hükümleri çerçevesinde incelenecektir.

ABSTRACT

Ceylan, Meryem, Liability of Directors and Partners in Limited Liability Companies Arising From Public Debts Of The Company , Master's Thesis, Advisor: Assos. Prof. Dr. Burçak YILDIZ, 171 p. + VIII.

In accordance with the principle of limited liability, which is valid in capital companies in the Turkish legal system, the liability of the partners is limited to the amount of capital they have committed to the company as a rule. Legal representatives do not have any direct liability towards the creditors of the company.

Limited liability companies, are basically based on the principle of limited liability as a capital company. However, since the collection of public revenues has a special importance at the point of meeting public needs, exceptions to the general rule have been made in terms of public receivables.

The regulations on the subject are basically included in the Law on the Collection of Public Claims No. 6183 (AATUHK) art. 35, art. 35 bis, and 213 of the Tax Procedure Law (VUK) art.10 provisions. Based on the aforementioned provisions, it is possible to apply to the personal assets of the directors and partners of the company due to the public debts that cannot be collected partially or completely from the assets of the limited company. At this point, while the partners are held responsible for the said public receivables only in proportion to their capital shares (art. 35 bis), the responsibility of the manager is equal to the entire debt (Law No. 6183 Repeated article 35).

The scope of this study is the responsibility arising from public debts of directors and partners in limited liability companies. In this context, the subject of study will be examined within the framework of AATUHK art. 35, art. 35 bis, VUK art.10 and SSGSSK art. 88 provisions.