

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 06.03.2021
Duyuru No : 2021/036
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
MART 2021 - Sayı : 475

Mustafa KAYHAN
Avukat
KAYHAN HUKUK/BDO DENET
<https://orcid.org/0000-0002-3697-2034>

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

SERMAYE ŞİRKETLERİNDEKİ YÖNETİCİ VE ORTAKLARIN KAMU BORÇLARI KARŞISINDAKİ SORUMLULUĞUNUN 7256 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Öz :

Kamu borcu bulunan gerçek ve tüzel kişilerin bu borçlarını daha kolay koşullarla ödemelerini sağlamak üzere kanun koyucu tarafından zaman zaman yapılandırma kanunları çıkarılmaktadır.

Sermaye şirketleri de kendilerine sağlanan bu tür olanaklardan faydalanarak sıklıkla borçlarını yapılandırma yolunu tercih etmektedir.

Şirketlerin ve yöneticilerin kamu borcundan kaynaklanan sorumlulukları; özellikle yapılandırma kanunları çerçevesinde gerek yargı organlarının verdiği kararlar, gerekse kanunda yer alan düzenlemeler dolayısıyla özellikli durumların oluşmasına sebebiyet verebilmektedir.

Son yapılandırma kanunu olan 7256 sayılı Kanun 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yazımızda, 7256 sayılı Kanun kapsamında yapılandırmaya başvurmuş sermaye şirketlerinin bu başvuruları dolayısıyla kamu borcunun doğduğu dönemde sorumluluğu bulunan ancak yapılandırmaya başvurulduğunda herhangi bir yetkisi bulunmayan ya da yetkisi devam eden yöneticilerin bu borçlar karşısındaki sorumluluğu ele alınacaktır.

Yöneticilerin kamu borçlarından doğan sorumluluğu bütün yönleriyle ve tüm yapılandırma kanunları açısından ayrı ayrı değil özellikle 7256 sayılı Kanun kapsamında incelenecektir. Değerlendirme yapılırken yeminli mali müşavirler gibi kamu borçlarından müteselsil sorumluluğu olabileceklere de kısaca değinilecektir.

Sorumluluğun diğer yönleri incelememiz dışında tutulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Anonim Şirket, Limited Şirket, Yapılandırma Kanunu, 7256 sayılı Kanun, Borcun Yenilenmesi, Borcun Niteliğinin Değişmesi, Kamu Borcu, Sorumluluk, 6183 Sayılı Kanun.

1. GİRİŞ:

Yapılandırma kanunlarının sonuncusu 7256 sayılı Yapılandırma Kanunudur¹ (Bundan sonra “*Kanun*” olarak da anılabilecektir).

Kanun kesinleşmiş vergi, gümrük, sosyal güvenlik, idari para cezası gibi pek çok kamu borcunun düşük faiz ve 36 aya kadar taksitlendirilmesi, varlık barışı,

¹ 11.11.2020 tarih ve 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Son beş yıl içinde yürürlüğe giren diğer yapılandırma kanunları eskiden yeniye doğru sırasıyla şöyledir:

a) 19.08.2016 tarih ve 29806 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış bulunan 03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun.

b) 27.05.2017 tarih ve 30078 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış bulunan 18.05.2017 tarih ve 7020 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

c) 18.05.2018 tarih ve 30425 sayılı resmî Gazete’de yayımlanmış bulunan 11.05.2018 tarih ve 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

istihdam teşvikleri, konaklama vergisinin ertelenmesi gibi önemli konular dâhil diğer bazı düzenlemeleri de içermektedir.

Kanun'un yayımı tarihinden önce davadan tamamen feragat edilmiş ve feragate ilişkin mahkeme kararı ile kesinleşerek taraflardan birine tebliğ edilmiş olanlar, 7256 sayılı Kanunun yayımı tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş ya da ödeme süresi henüz geçmemiş alacak olması şartıyla kanundan faydalanılabilmektedir².

Kamu borçlarının yapılandırmasına asıl borçlunun yanı sıra sorumlu kabul edilen kanunî temsilci, mirasçı, kefil, şirket ortağı, Vergi Usul Kanunu³ (VUK) kapsamında yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirler ya da daha önce borçları için mahsuben ödeme talep etmiş olanlar yapılandırma başvurusunda bulunabilmektedir⁴.

Yapılandırmaya başvuru anında kamu borcundan sorumlu bulunan gerçek ve tüzel kişilerin yapılandırmaya başvurudan sonra bu şartlara uyulmaması halinde sorumlulukları özel bir değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Yazının ilerleyen bölümlerinde anonim ve limited şirketler özelinde kamu borçlarından sorumluluk kısaca değerlendirildikten sonra 7256 sayılı Kanun incelenmeye çalışılacaktır.

² **Seviğ, Veysi:** 7256 sayılı Kanun Genel Tebliği, Bize Göre, Dünya Gazetesi, 07 Aralık 2020, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/7256-sayili-kanun-genel-tebliği/602639>) (Erişim Tarihi :10.02.2021). 7256 sayılı Kanunun kapsamının yetersiz olduğu; henüz kesinleşmemiş olsa bile kesinleşmeye yakın ve mükellefin dava açmayı düşünmediği inceleme veya uzlaşma safhasındaki işlemlerin de kapsama alınabilmesi gerektiği; hatta dava aşamasında olup davayı devam ettirmeyip uygulamadan yararlanmak isteyenlere bir imkânın verilmesi hakkındaki değerlendirmeler için bkz. **Sağlam, Erdoğan :** Borcun Aşamasına Göre Vergi Yapılandırmasından Yararlanma İmkânları ve Son Dakika Önerileri, T24, 16 Kasım 2020 (<https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/borcun-asamasina-gore-yapilandirmadan-yararlanma-imkanlari-ve-son-dakika-onerilerim,28728>) (Erişim Tarihi :10.02.2021).

³ 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10704 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ **Doğrusöz, Bumin:** Borç Yapılandırmasına Genel Bakış, Dünya Gazetesi, 03 Aralık 2020, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/borc-yapilandirmasina-genel-bakis/601955>) (Erişim Tarihi :10.02.2021).

2. SERMAYE ŞİRKETLERİNDE YÖNETİCİ VE ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN DOĞAN SORUMLULUĞU:

2.1. Anonim Şirketler:

Anonim şirket pay sahiplerinin, kural olarak bu sıfatları dolayısıyla kamu borçlarından sorumluluğu bulunmamaktadır.

Anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ve yöneticileri ise, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun⁵ (AATUHK) mükerrer m. 35 kapsamında şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarından dolayı şahsi mal varlıkları ile sorumludurlar.

Yönetim kurulu üyeleri ve yöneticiler, kamu borçları dolayısıyla ödedikleri tutarlar için asıl kamu borçlusuna rücu edebilirler.

Ayrıca, VUK'un "*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*" başlıklı 10'uncu maddesinde yine bir kamu alacağı olan "*vergi alacakları*" ile ilgili özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu madde uyarınca, anonim şirketlerin vergi mükellefi veya sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilmezse anonim şirketten tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni temsilcilerin varlıklarından alınır.

VUK'ta düzenlenmiş bulunan bu madde genel hüküm mahiyetindeki AATUHK mükerrer m.35'in özel hükmü şeklindedir. Diğer bir ifadeyle vergi borçları ile ilgili amme alacaklarında VUK m. 10 hükmü uygulanacaktır⁶.

Vergi alacaklarında, diğer kamu alacaklarından farklı olarak VUK m.10 hükmü gereğince kanunî temsilcilerin sorumluluğu vergisel ödevlerin yerine getirilmemiş olması şartı ile yer almaktadır⁷.

⁵ 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Bu husus 04.2015 tarih ve 29315 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi'nin 19.3.2015 tarih ve E.2014/144, K. 2015/29 sayılı kararında da belirtilmiştir.

⁷ **Balcı** bu durumu kusura dayalı sorumluluk olarak değerlendirmiştir. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Güncel Yargı Kararları Işığında Yapılandırmanın Hukuki Durumu ve İhlali Sonrasında Yaşanan Hukuki Tartışmalar, VergiAlgi, 05 Kasım 2020, (<https://vergi.algi.net/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanın-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasında-yaşanan-hukuki-t>) (Erişim Tarihi 10.02.2021). Benzer şekilde bkz. **Geçer, Ahmet Emrah:** Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, Y. 2016, S.3, s. 211-236, s. 222.

Vergi Usul Kanununun “*Tüzel Kişilerin Sorumluluğu*” başlıklı 333’üncü maddesi uyarınca, tüzel kişilerin vergi kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanunî temsilcilerinin (anonim şirketlerde yönetim kurulu üyelerinin ve ilgili yöneticilerin) vergi sorumluluğu hakkındaki VUK m. 10 hükmü, vergi cezaları hakkında da uygulanır.

Yönetim kurulu üyelerinin ve ilgili yöneticilerin, VUK’ta düzenlenen sorumluluk hükümleri, AATUHK’da yer alan sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Kamu borçlarının bir türü olan sosyal güvenlik hukukundan kaynaklanan borçlar için ise, 5510 sayılı Kanun m. 88’de özel bir hüküm bulunmaktadır. Buna göre, Sosyal Güvenlik Kurumunun sigorta primleri ve diğer alacakları haklı bir sebep olmaksızın kanunda belirtilen sürelerde ödenmez ise kamu idarelerinin tahakkuk ve tediyeye 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.

Tüzel kişiler de yönetim kurulu üyesi olarak atanabileceklerinden, tüzel kişi olarak tüm malvarlıkları ile sorumlu olacaklardır.

2.2. Limited Şirketler:

Limited şirket ortakları, kamu borçları açısından anonim şirket pay sahiplerinden farklı bir statüye sahiptir.

Limited şirket ortakları AATUHK m. 35 kapsamında şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar.

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

Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden yine müteselsilen sorumlu tutulur⁸.

⁸ 20.06.2019 tarih ve 30807 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan [E:2013/1, K: 2018/1 sayılı Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı](#) ile limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediğine hükmedilmiştir.

Şirketin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olması, yöneticilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Limited şirket müdürlerinin kamu borcundan olan sorumluluğu yukarıda belirtilen anonim şirket yöneticilerinin sorumluluğu ile aynıdır⁹.

3. KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUN 7256 SAYILI YAPILANDIRMA KANUNU KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ:

3.1. 7256 Sayılı Kanun'dan Önceki Durum:

3.1.1. Genel Olarak

7256 sayılı Kanun'dan önce, son beş yıl içinde üç ayrı yapılandırma kanunu çıkarılmıştır¹⁰.

Önceki yapılandırma kanunlarında, sorumlulukla ilgili herhangi özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu konudaki değerlendirmelerin ortaya çıkmasında yargı kararları belirleyici rol oynamıştır.

Danıştay değerlendirmelerinde, yapılandırma kanununa dayanılarak gerçekleştirilen yapılandırma işlemlerinin yeni bir hukuki durum yaratıp yaratmadığı hususu üzerinde yoğunlaşmıştır.

Özellikle yapılandırma işleminin iptal edilmesi sonrasında, sorumluluk açısından yapılandırma öncesi duruma mı döneceği yoksa yeni bir hukuki durum mu olduğu noktasında sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır¹¹.

3.1.2. Yapılandırma İşleminin Borcun Niteliğini Değiştirip Değiştirmediği

Yapılandırma kanunları kapsamında yapılan başvuruların kamu borcunun niteliğini değiştirip değiştirmediği hususu yargı kararlarında tartışılmıştır.

⁹ Bkz. yuk. Bölüm (2.1.)

¹⁰ İlgili Kanunlarla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. yuk. dn 1.

¹¹ Balcı, a.g.m.

Danıştay bu konuda, birçok kararında yapılandırma işleminin “yeni bir hukuki durum” doğurduğunu değerlendirmiştir¹².

Bu nitelendirme ise sorumluluk çerçevesinde önceki kamu borcu ve bu borçtan sorumlular ile yeni kamu borcu ve yeni sorumlular kavramlarını ortaya çıkarmıştır. Bir diğer ifadeyle yapılandırma başvurusu öncesindeki ve sonrasındaki sorumluluk bağı net bir şekilde ikiye ayrılmıştır.

Vergi yargısı tarafından, bazı alacakların yeniden yapılandırılmasını düzenleyen kanunlar kapsamında gerçekleştirilen başvurular sonucunda borcun tutarı, vadesi, dönemi ve ödenmemesi halinde sorumlu tutulacak kişi değiştiğinden, bir başka ifadeyle borcun artık nitelik değiştirdiği kabul edildiğinden, eski borcun sona erdiği, yeni bir borç doğduğu, eski borçlunun sorumluluğunun da ortadan kalktığı sonucuna ulaşılmıştır. Dolayısıyla, yapılandırılan bu borcun ödenmemesi halinde, önce asıl borçlu mükellefe, mükelleften tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda da yapılandırma ve vade tarihlerinde asıl borçlu mükellefin temsilcisine yönelmesi gerektiği belirtilmiştir¹³.

Buradan hareketle belirtmek gerekir ki Danıştay yapılandırma kanununun gerekliliklerine aykırı hareket eden ve yapılandırmanın işleminin iptal edilmesi sonucunu doğduğu durumlarda kamu alacağının takip edilmesinde yapılandırma sırasında kanuni temsilci ve ortak olan kişilerin esas alınması gerektiğini belirtmiştir. Bir başka anlatımla yapılandırma sırasında kanuni temsilci ve ortaklık sıfatı bulunmayan kişilerin sorumluluğunun bulunmadığı ve yapılandırma işlemi iptal edilen borçtan sorumlu tutulamayacakları ifade edilmiştir¹⁴.

¹² Bu konuda 6111 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. Danıştay 3. D. E:2016/17479, K:2019/1839 (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dn. 4) ve Danıştay 9. D. 11.06.2020 tarih ve E:2017/3908, K:2020/2099 (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dp. 6); 6552 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. Danıştay 4. D. 24.02.2020 tarih ve E:2016/12176, K:2020/903 (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dn. 5) Borcun niteliğinin değişmesi değerlendirmesine alternatif olarak söz konusu düzenlemelerin kısmi vergi ve ceza affı olduğu ile ilgili değerlendirmeler için bkz. **Balcı** a.g.m.

¹³ Benzer kararlar için bkz. 6111 sayılı Yapılandırma Kanunu açısından Bölge İdare Mahkemesi Kararı - Ankara BİM, T. 9.11.2017, 3. VDD, E. 2017/1060 K. 2017/1612 (Lexpera, Erişim 13.02.2021)

¹⁴ 6552 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. Danıştay 3. D. 02.03.2020 tarih ve E:2019/4676, K:2020/1148 (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dn. 9); 4811 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. Danıştay 4. D. 19.12.2019 tarih ve E:2019/2906, K:2019/9375 (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dn. 10); 6111 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. Danıştay 9. D. 11.06.2020 DENET DUYURU Sayı : 2021/036/7

Yargıtay da benzer nitelikte görüş çerçevesinde hareket etmiştir. Nitekim kendisine intikal eden sosyal güvenlik borçları kapsamında bir kararında yapılandırma nedeniyle (limited) şirket ortaklarının da borçtan kurtulması gerektiğinden davanın esası hakkında karar verilmesine yer olmadığına dair karar verilmiştir¹⁵.

3.1.3. Borcun Yenilenmesi Olup Olmadığı

Kamu borcunun niteliğinin değişmesinin Türk Borçlar Kanunu kapsamında “borcun yenilenmesi” niteliğinde olup olmadığı hususu da tartışmalıdır. Öncelikle kamu karakterini haiz borcun özel hukuk hükümleri çerçevesinde yorumlanması kamu borcunun özel hukuk kapsamında doğan borçlardan farklı bir kanun ile tahsil ediliyorken bir çelişkinin doğmasına sebebiyet verebilecek niteliktedir. Nitekim vergi mahkemeleri ve Danıştay da borcun yenilenmesi ifadesini belirtmekten kaçınmış ve borcun niteliğinin değişmesi şeklinde bir ifade kullanmayı tercih etmiştir.

Diğer yandan bu durumun borcun yenilenmesi olduğunu savunan görüşler de mevcuttur. Bilindiği üzere borcun yenilenmesi borçlar hukuku kapsamında borcun sona ermesine neden olan unsurlardan biridir¹⁶. Vergi borçlarının yeniden yapılandırılması (borcun yenilenmesi), alacaklı vergi idaresi ile borçlu mükellef arasında yapılan yeni bir borç sözleşme şeklinde gerçekleşeceğinden bahisle bu sözleşmenin “yenileme sözleşmesi” hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu sözleşme, alacaklı ve borçlu tarafların 3.bir kişi (kefil) olmadan eski borcun yerine yeni şartlarda oluşan yeni borcu kabullenme iradelerinin beyanı olarak ifade edilmiştir¹⁷.

tarikh ve E:2017/3908, K:2020/2099 (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dn. 11), 7143 sayılı Yapılandırma kanunu ile ilgili olarak bkz. Ankara BİM 3. VDD, 25.6.2020 tarih ve E. 2019/374 K. 2020/397 sayılı kararı (Lexpera, Erişim Tarihi 10.02.2021).

¹⁵ 6552 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. Yargıtay 10. HD. 27.12.2016 tarih ve E.2016/6808, K. 2016/15616 (Kaynak: Lexpera, Erişim Tarihi: 13.01.2021).

¹⁶ Borcun yapılandırma öncesi doğmuş borç ile bağının ortadan kalkmadığı yapılandırma öncesi duruma dönülerek alacak takibinin hangi aşamada kaldıysa aynı aşamadan devam edileceği ile ilgili bkz. **Balcı**, a.g.m.

¹⁷ **Altaş, Mustafa Bahadır**: Vergi Borçlarını Yapılandırma ve Borcun Niteliğinin Değişmesi, <https://www.alomaliye.com/2018/07/02/borcun-niteliginin-degismesi/> , 02.07.2018 (Erişim 10.02.2021).

Kanımızca, yapılandırma başvurusu ve bunun kabulü Türk Borçlar Kanununda söz edilen borcun yenilenmesi değildir¹⁸. Ancak, vergi borçlarını yeni vade ve tutarlarda ödemeleri, açtıkları davalardan vazgeçmeleri gibi koşullara uymaları şartıyla alacakların bir kısmının tahsilinden vazgeçilmesi, mükelleflerin de bu yasalardan yararlanmak amacıyla başvuruda bulunmuş olmaları, kamu alacağının niteliğini, mükellef veya sorumlular yönünden bakıldığında ise borcun niteliğini değiştiren bir durum da değildir.

Yapılandırma öncesi vergi borcu niteliğinde olan borç, yapılandırma sonrasında da yine vergi borcu niteliğindedir¹⁹.

Bazı Bölge İdare Mahkemeleri'nin borcun niteliğinin değişmediği ile ilgili kararları mevcuttur²⁰. Buna göre zamanaşımı etkisi dışında asıl borçluya ait amme borcunun ödenmemesi halinde kanuni temsilcinin sorumluluğunu düzenleyen kurallar gereğince, yapılandırma kanunları borcun takibinde gelinen aşamayı değiştirmez. Mahkeme kararlarına göre yapılandırma kanunlarının amacı borcun bu niteliğinin değiştirilmesi değil borcun taksitlendirilmek suretiyle tahsil edilmesidir.

3.1.4. Müteselsil Sorumluluğa Etkisi:

Yeminli Mali Müşavirlerin de vergi borçlarından dolayı 3568 sayılı Kanun²¹ kapsamında müşterek ve müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır.

¹⁸ Borcun yenilenmesi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. **Yücer, İpek**: Yenileme (Tecdit), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.9, S.1, 2007, s.233-259, bu konuda bir yargı kararı için bkz. .Yargıtay 12. HD. 09.05.2013 tarih ve E:2013/7933, K.2013/17830 (<https://www.kararara.com/forum/viewtopic.php?f=219&t=215567&sid=5e15021b05ef5c9e6693b50c129a1296> / Erişim Tarihi 13.01.2021).

¹⁹ Bkz. Ankara BİM, 3. VDD, E. 2019/374 K. 2020/397 T. 25.6.2020 (Lexpera, Erişim Tarihi 10.02.2021) muhalefet şerhi.

²⁰ 6552 sayılı Yapılandırma Kanunu ile ilgili olarak bkz. İzmir BİM 2. V.D. 04.03.2020 tarih ve E:2020/155, K:2020/222. (Kaynak: **Balcı**, a.g.m. dn. 8).

²¹ 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

3568 sayılı Kanun m. 12/4'te "Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler." hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hüküm kapsamında bir vergi borcundan dolayı müşterek ve müteselsil sorumluluğu bulunan bir yeminli mali müşavirin, şirketin yapılandırma hükümlerinden yararlanması halinde sorumluluğunun devam edip etmeyeceği ayrıca değerlendirilmelidir.

Danıştay'ın incelemesine konu olmuş bir olayda, mahkeme her ne kadar başka bir sebeple yeniden inceleme kararı vermiş olsa da, eğer şirket yapılandırmadan yararlandıysa müteselsil sorumluluk kapsamında yapılandırmadan yararlanılıp yararlanılmadığının incelenmesi gerektiği hususu azınlık-karşı oy açıklamasında yer almıştır²².

Borcun niteliğinin değişmesi karşısında borcun aslına bağlı asli sorumluluk hallerinin ve müteselsil sorumluluk hallerinin sona erecek olması dolayısıyla yapılandırma sonrası müteselsil sorumluluk da ortadan kalkacaktır²³.

3.1.5. Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi:

Yukarıda da söz edildiği üzere yargı kararlarının çoğu yapılandırma kanunlarına başvurunun kamu borcunun niteliğini değiştirdiği yönündedir.

Söz konusu durum kötüye kullanıma müsait bir ortam yaratmaktadır. Yapılandırma kanunundan yararlanmak istemese bile yalnızca bu olanaktan faydalanmak isteyen kişilerin göstermelik yöneticiler atamak suretiyle sorumluluktan kurtulmasına sebebiyet verecek niteliktedir.

²² 6111 sayılı Yapılandırma Kanunu açısından bkz. Danıştay Kararı - 4. D., E. 2013/65 K. 2014/740 T. 12.2.2014 (Lexpera)

²³ Örneğin, sözleşmenin yenilenmesi üzerine doğacak borçlardan kefil aksi kararlaştırılmadıkça sorumlu tutulamaz. Bu konuda ayrıntılı açıklamalar için bkz. **Özkan Şahin, Gizem:** Kefalet Sözleşmesinin Sona Ermesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, Prof Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı, Aralık 2019, s.1288-1336, s. 1298.

Yine, bu tür bir sorumluluk yorumu yapılandırma kanunu ile hedeflenen amaçlara ulaşılmasına engel teşkil edecek ve yapılandırmadan beklenen faydanın sağlanmasını önleyecektir.

Diğer yandan AATUHK m. 35, mükerrer 35 ve VUK m. 10 hükümleri açıktır. Borcun niteliğinin değişmesi ile ilgili bir istisna mevcut değildir.

3.2. 7256 sayılı Yapılandırma Kanunu:

3.2.1. Kanun'un ve Tebliğ'in Sorumlulukla İlgili Düzenlemesi:

Önceki yapılandırma kanunlarında hüküm bulunmamasına rağmen 7256 sayılı Yapılandırma Kanunu kamu borçlarından sorumlulukla ilgili özel bir düzenleme getirmiştir. Bu düzenlemenin getirilmesinde yargı organlarınınca verilen kararların etkili olduğu düşünülmektedir.

7256 sayılı Kanun m. 3/8'de "Kanun kapsamında yapılandırıldığı hâlde bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmeyen alacakların yapılandırma öncesi türü ve vadesi dikkate alınarak takip işlemleri ilgili mevzuat kapsamında yapılır ve bu Kanunun yayımı tarihinden önce başlamış olan takip işlemleri geçerliliğini koruyarak kaldığı yerden devam eder." açıklamaları yer almaktadır.

7256 sayılı Kanun'un uygulanmasını gösterme üzere çıkarılmış bulunan Genel Tebliğ²⁴ de de Kanun hükümlerini tamamlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir.

Tebliğ'in "II- ALACAKLARIN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR" ana başlığının altında yer alan "D- TAKSİTLERİN SÜRESİNDE ÖDENMEMESİ HALİNDE YAPILACAK İŞLEMLER" başlıklı alt maddesinin "4- İhlal Hâlinde Alacakların Takibi" bölümünde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

"...Kanun kapsamında yapılandırıldığı halde Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmeyen alacakların, yapılandırma öncesi türü ve vadesi dikkate alınarak takip işlemleri ilgili mevzuat kapsamında yapılacak ve bu Kanunun yayımı tarihinden önce başlamış olan takip işlemleri geçerliliğini koruyarak kaldığı yerden devam edecektir.

²⁴ Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 sayılı Kanun Genel tebliği (Seri No:1) 27.11.2020 tarih ve 31317 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Dolayısıyla, alacakların Kanun hükümlerinden yararlanmak suretiyle yapılandırılması bu alacakların niteliğini değiştirmeden, Kanunda öngörülen süre ve şekilde ödenmeyen alacakların yapılandırma öncesi türü ve vadesi dikkate alınarak, daha önce yapılan takip işlemleri yenilenmeksizin, bu işlemlere kaldığı yerden devam edilecektir.

Diğer taraftan, alacağın ödenmesinden sorumlu olan diğer kişiler (213 ve 6183 sayılı Kanunlar ile diğer kanunlarda yer alan sorumluluk düzenlemeleri nedeniyle mirasçılar, kefiller, şirket ortakları ve kanuni temsilciler gibi amme borçlusu sayılan kişiler) hakkında yapılan takip işlemlerine de Kanunun 3 üncü maddesinin sekizinci fıkrasına göre kaldığı yerden devam edilmesi gerekmektedir.”

3.2.2. Sorumlulukla İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi:

Gerek Kanun’da gerekse Tebliğ’de yapılan düzenlemelerden anlaşılmaktadır ki 7256 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen yapılandırma işlemi önceki yapılandırma kanunlarının aksine “kamu borçlarından sorumluluk bağlamında” yeni bir hukuki durum doğurmamaktadır²⁵.

7256 sayılı Kanun kapsamında yararlanan yapılandırma işleminin iptal edilmesi sonrasında, yapılandırma öncesi duruma dönülecek ve kamu alacağının takibi hangi aşamada kaldıysa aynı aşamadan devam edecektir²⁶.

Önceki yapılandırma kanunlarında olduğu gibi yapılandırmanın yeni bir hukuki durum doğurduğu kabul edilerek, yapılandırmanın iptal edilmesi sonrasında asıl borçlu şirketin ödeme emri ile takip edilmesinden sonra yeni kanuni temsilci ve ortakların takip edilmesi durumu açık yasal düzenleme dolayısıyla söz konusu olmayacaktır.

²⁵ Bu konuda verilmiş bulunan bir örnek için bkz. **Karnıyarık, Çağlar:** Vergi Borçlarının Yapılandırılması, Yeni Bir Hukuki Durum!, Lebib Yalkın Aralık 2020, S.204. Aynı yönde değerlendirme için bkz. **Aygül, Emrah:** Vergi ve Sigorta Borçları Yapılandırıldığında Önceki Yönetimin/Ortakların Borçlara İlişkin Sorumluluklarının Sona Erip Ermediği ve Sorumlulukların Mevcut Yönetime/Ortaklara Geçip Geçmediği, <https://www.erisyymm.com/makaleler/> 16.12.2020, (Erişim Tarihi 10.02.2021).

²⁶ Tersinin düşünülmesi vergi affı uygulamalarının sıklık arzemesi mükelleflere af çıkacağı yönünde bir beklenti oluşturacağından beyan edilecek vergi unsurlarının gerçeklikten uzaklaşması ve daha az beyan edilmesi yönünde olumsuz davranışlara sebebiyet verebilir. Bu konuda bkz. **Balcı, a.g.m.**

Yapılandırma işleminin iptal edilmesiyle birlikte yapılandırma başvurusunun yapıldığı sıradaki kanuni temsilci ve ortaklar ile yapılandırmaya konu kamu alacağının ait olduğu dönemdeki kanuni temsilci ve ortakların AATUHK da belirtilen genel hükümler çerçevesinde takibi söz konusu olacaktır.

Kanaatimizce de bu düzenleme yerinde bir düzenlemedir. Şöyle ki yapılandırmadan faydalanmak isteyen yöneticilerin bu başvuruyu yapmasına engel teşkil edecek ve bazı hallerde kötü niyetli kullanılabilecek nitelikteki uygulamalar ortadan kalkmıştır.

4. SONUÇ:

Yazımızda, sermaye şirketlerindeki yönetici ve ortakların kamu borçları karşısındaki sorumluluğu 7256 sayılı Yapılandırma Kanunu çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Önceki kanunlardan farklı olarak 7256 sayılı Kanun kapsamındaki yararlandırma işleminin iptal edilmesi sonrasında, yapılandırma öncesi duruma dönülmekte ve kamu alacağının takibinin hangi aşamada kaldıysa aynı aşamadan devam etmektedir.

Bu durum ise yapılandırma kanununun amacı ile bağdaşmakta ve sorumluluktan kurtulmaya kötü niyetli uygulamaları engelleyecek niteliktedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere, benzer nitelikteki düzenlemenin gelecek yapılandırma kanunlarında bulunup bulunmaması hususu sorumluluk kriterini değerlendirmede önemli olacaktır.

KAYNAKÇA:

- 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 21.07.1953 tarih ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.
- 10.01.1961 tarih ve 10704 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
- 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 11.11.2020 tarih ve 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

- 27.11.2020 tarih ve 31317 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No:1).
- **Altaş, Mustafa Bahadır:** Vergi Borçlarını Yapılandırma ve Borcun Niteliğinin Değişmesi, <https://www.alomaliye.com/2018/07/02/borcun-niteliginin-degismesi/> , 02.07.2018 (Erişim 10.02.2021).
- **Aygül, Emrah:** Vergi ve Sigorta Borçları Yapılandırıldığında Önceki Yönetimin/Ortakların Borçlara İlişkin Sorumluluklarının Sona Erip Ermediği ve Sorumlulukların Mevcut Yönetime/Ortaklara Geçip Geçmediği, <https://www.erysymm.com/makaleler/> 16.12.2020, (Erişim Tarihi 10.02.2021).
- **Balcı, Mustafa:** Güncel Yargı Kararları Işığında Yapılandırmanın Hukuki Durumu ve İhlali Sonrasında Yaşanan Hukuki Tartışmalar, VergiAlgı, 05 Kasım 2020, (<https://vergialgi.net/guncel-yargi-kararlari-isiginda-yapilandirmanın-hukuki-durumu-ve-ihlali-sonrasında-yaşanan-hukuki-t>) (Erişim Tarihi 10.02.2021).
- **Doğrusöz, Bumin:** Borç Yapılandırmasına Genel Bakış, Dünya Gazetesi, 03 Aralık 2020, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/borc-yapilandirmasına-genel-bakis/601955>) (Erişim Tarihi :10.02.2021).
- **Geçer, Ahmet Emrah:** Kanuni Temsilcilerin Amme Borçlarından Sorumluluğu: Kusurlu Sorumluluk v. Kusursuz Sorumluluk, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XX, Y. 2016, S.3, s. 211-236.
- **Karnıyarık, Çağlar:** Vergi Borçlarının Yapılandırılması, Yeni Bir Hukuki Durum!, Lebib Yalkın Aralık 2020, S.204.
- **Özkan Şahin, Gizem:** Kefalet Sözleşmesinin Sona Ermesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, Cilt 25, Sayı 2, Prof Dr. Ferit Hakan Baykal Armağanı, Aralık 2019, s.1288-1336.
- **Sağlam, Erdoğan :** Borcun Aşamasına Göre Vergi Yapılandırmasından Yararlanma İmkânları ve Son Dakika Önerileri, T24, 16 Kasım 2020 (<https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/borcun-asamasina-gore-yapilandirmadan-yararlanma-imkanlari-ve-son-dakika-onerilerim,28728>) (Erişim Tarihi :10.02.2021).
- **Seviğ, Veysi:** 7256 sayılı Kanun Genel Tebliği, Bize Göre, Dünya Gazetesi, 07 Aralık 2020, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/7256-sayili-kanun-genel-tebliği/602639>) (Erişim Tarihi :10.02.2021).
- **Yücer, İpek:** Yenileme (Tecdit), Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.9, S.1, 2007, s.233-259.