

LİMİTED ŞİRKET ORTAĞININ KAMU ALACAĞINDAN SORUMLULUĞUNA DAİR HÜKÜMLERİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI (Türk Vergi Hukukunda Yeni Bir Gerçek: Geriye Yürüme Örneği)



Serkan AĞAR*

I- GİRİŞ

Kanunlar hep geleceği düzenleyecek, ileriye yürüyecek değil ya, bazen de geçmişi düzenler, yani geriye yürür! İnceleme konusuyla ilgili olarak kanunun ne şekilde geriye yürüyeceğinin okuyucuda merak uyandırdığı, ancak yapılacak açıklamaların ardından bu merakın şaşkınlığa dönüşeceği muhakkaktır:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesinde 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunla(1) yapılan değişikliğe göre;

- Ortağın payını devretmesi halinde, **devir öncesine ait** kamu alacaklarının ödenmesinden **payı devreden ve devralan kişiler**,
- Kamu alacağının **doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahipleri farklıysa** kamu alacaklarının ödenmesinden **bu kişiler** **müteselsilen** sorumludur.

Diğer yandan, 5766 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesine göre, bu Kanunla 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ve eklenen fıkralar, **bu hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları hakkında** da uygulanır.

Limited şirket ortaklarının kamu alacaklarından sorumluluğunu yeniden tasarlayan düzenlemelerin geçici bir maddeyle geçmişe etkili hale getirilerek 06.06.2008 tarihi itibariyle tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları hakkında da uygulanması, hukuk karşısında ne derecede makbûl ve makûldür?

Bu incelemede, getirilen yeni sorumluluk düzenlemelerinin geriye yürütülmesi meselesinin izah edilen çerçevede hukuki tahlili yapılmaya çalışılmıştır.

* **Avukat (Ankara Barosu), Kamu Hukuku Doktoru (Ankara Ün. Sos. Bil. Ens. Kamu Hukuku, Vergi Hukuku Anabilim Dalı)**

(1) 06.06.2008 tarih ve (Mük.) 26898 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

II- LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU ALACAKLARINDAN SORUMLULUĞU

Limited şirket ortakları, limited şirketin tüzel kişiliğinden karşılanamayan kamu alacaklarının ödenmesinden “vergi sorumlusu” sıfatlarına istinaden “sermaye payları oranında” sorumludurlar. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)’nun 8/2. maddesine göre, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine muhatap üçüncü kişi(2) olan vergi sorumlusu, başkasına ait bir vergi borcundan dolayı vergilendirmenin maddi ve/veya şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli üçüncü kişidir(3). Vergi sorumluluğu ferî niteliklidir(4). Vergi sorumlusuna, görevlerini yerine getirmedeği veya vergi borcu asıl mükelleften tahsil edilemediği takdirde başvurulur. Türk hukukunda sorumluluğun ferîliğinin, kural olmaktan çıkarılarak istisnai hale getirildiği söylenebilir(5).

6183 sayılı Kanun’un “Limited Şirketlerin Amme Borçları” başlıklı 35. maddesi yürürlükteki son haliyle aşağıdaki gibidir:

“(4369 sayılı Kanun’un 21. maddesiyle değişik, Yürürlük: 29.07.1998) Limited şirket ortakları, (5766 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan(6) amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tâbi tutulurlar.(7)

(5766 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.

(5766 sayılı Kanun’un 3. maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük: 06.06.2008) 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.”

Limited şirket ortaklarının, şirketin

(2) Kural olarak vergi sorumlusu, asıl yükümlü ile Hazine arasındaki vergilendirme ilişkisinde üçüncü kişi durumundadır. Mualla ÖNCEL- Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Ankara 2005, s. 75

(3) ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age, s. 75

(4) Sorumlulara ancak görevlerini yerine getirmedikleri durumda ve vergi borcu asıl yükümlüden alınmadığı takdirde başvurulması gerekir. Borcun asıl yükümlüden istenmedikçe sorumluya başvurulmaması gereğine “*sorumluluğun ferîliği ilkesi*” denir. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age, s. 80

(5) Mustafa AKKAYA, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 46, S. 1-4, Ankara 1997, s. 188

(6) Bu ibarenin 5766 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli “(...) şirketten tahsil imkanı bulunmayan (...)” şeklinde idi.

(7) Bu fıkranın 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli şu şekildeydi:

“*Limited ortaklıklarının amme borçları*

Madde-35: Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vazını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tâbi tutulurlar.”

özel hukuk ilişkilerinden doğan (piyasa) borçlarından sorumlulukları, şirkete koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olduğu halde, şirketin kamu borçlarından sorumlulukları sermaye payları oranındadır.

6183 sayılı Kanun'un yukarıdaki 35. maddesi, limited şirket ortaklarının şirketin kamu borçlarından sorumluluğunu ağırlaştırıcı niteliktedir. Limited şirketin tüzel kişiliğine ait kamu alacakları, limited şirketin mallarından karşılanamadığı takdirde, söz konusu kamu alacaklarının ödenmesinden ortaklar sermaye payları oranında, fakat kişisel malvarlıkları ile sorumludur(8).

6183 sayılı Kanun'un 35/2. maddesinde payı devreden ve devralanın müteselsil sorumluluğuna ilişkin hükmün kapsamı, Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 1 sıra numaralı Tahsilat Genel Tebliği'nde daha dar yorumlanmış olup, 6183 sayılı Kanun'da geçen ifade *"payı devreden ve devralan şahıslar devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden"* şeklinde iken anılan Tebliğ'de *"şirket ortağının payını devretmesi halinde devreden ve devralan şahıslar şirketin devir tarihi itibarıyla vadesi geldiği halde ödenmemiş borçlarından"* denilmiş ve böylece 6183 sayılı Kanun'un 35/2. maddesinin olası sonuçları daraltılmıştır(9).

III- YENİ SORUMLULUK DÜZENLEMELERİNİN ZAMAN BAKIMINDAN UYGULANMASI VE HUKUKİ GEÇERLİLİĞİ MESELESİ

5766 sayılı Kanun'un geçici 1. mad-

desine göre, bu Kanunla 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ve eklenen fıkralar, **hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları hakkında** da uygulanır.

5766 sayılı Kanun'un 27/h maddesine göre, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesini değiştiren 3. maddesi yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla **6183 sayılı Kanun'un 35. maddesindeki değişiklikler 06.06.2008 günü itibarıyla yürürlükte**dir. 5766 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi çerçevesinde bu değişiklikler 06.06.2008 tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları hakkında da uygulanır.

Yapılan değişiklikleri ve özellikle geçici maddeyi şu şekilde okumak mümkündür: Limited şirket ortağının kamu alacaklarının ödenmesinden sorumlu olması için limited şirkete bir gün bile ortak olması yeterlidir. Yani 06.06.2008 tarihi itibarıyla kamu alacağı henüz tahsil edilmemişse, bu değişikliklerin uygulanması bakımından şirkete ne zaman ortak olduğunun herhangi bir önemi yoktur! Bu hükmün, Kanun'da değişiklik yapılmadan önce payını devreden ortakların sorumluluklarını ağırlaştırıcı bir niteliğe sahip olduğu ortadadır.

Kanun koyucu, devreden ve devralan ortakların devir tarihinden önceki kamu alacaklarının ödenmesinden müteselsil sorumluluğuna dair düzenleme yapabilir. Limited şirket ortaklarının sorumluluğu tespit edilirken pay devrinde ve kamu borcu doğduğunda veya ödenecek safhaya geldiğinde farklı

(8) Recai DÖNMEZ, *Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu ile Takip*, Ankara 2005, s. 50

(9) Billur YALTI, *Vergi Hukukunda Sorumluluğun Sınırı: Mülkiyet Hakkı: İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa Çerçevesinde AATUHK, 35 ve Mükerrer 35*, Prof. Dr. Muallâ ÖNCEL'e Armağan, C. I, Ankara 2009, s. 512

kişilerin ortak olması durumunda bu borçtan kimin sorumlu olduğu meselesinde içtihat birliği yoktur. Kaldı ki 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yapılan değişikliklerle uygulamada yaşanan tereddütlere son verilmesi amaçlanmıştır. Ancak geçici bir maddeyle bu değişikliğin 06.06.2008 tarihi itibarıyla henüz tahsil edilmemiş bulunan kamu alacakları hakkında da geçerli olduğunun belirtilmesi, bir tarihte limited şirket ortağı olup da bir süre sonra payını devreden ortağın haksız bir şekilde uzun yıllar vergi ve ceza tehdidi altında yaşamasına sebebiyet verecektir.

Bir Kanun'un uygulaması ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olay ve ilişkileri kapsar. **“Kanunların geriye yürümezliği ilkesi”**, bir hukuki fiil veya davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu veya meydana geldiği dönemdeki kanunun hükümlerine tâbi kalmakta devam etmesi anlamına gelir. Sonradan yayımlanan kanun, kural olarak, yürürlüğünden önceki olaylara ve ilişkilere uygulanamaz.

Kanunların geriye yürümezliği, hukuk devletinin ve hukuki güvenliğin bir gereğidir. Vergi kanunları, kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu Kanunların geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik yönünden önem taşır. Anayasa'nın 73/3. maddesindeki **“vergilerin kanuniliği ilkesi”**de, hukuki güvenliğin sağlanması amacına yöneliktir. Bu ilke, vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak sorumluluğa ilişkin yeni düzenlemeler yapılmasını önler.

Vergi hukukunda temel ilke, mükellef ve sorumlular hakkında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda yürürlükte olan kanunların geçerli olmasıdır. Mükellefiyet ve sorumluluk, vergi konusu olayın gerçekleşmesiyle doğar. Bu olayın gerçekleşmesi, mükellefiyet ve sorumluluk için gerekli ve yeterlidir.

213 sayılı VUK'un 19. maddesine göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay gerçekleşince vergi idaresiyle mükellef ve sorumlu arasında ortaya çıkan alacak-borç ilişkisinin belirli hale gelmesini sağlayan tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi işlemler, pratik yönden bir değer ifade etse bile, bu ilişkinin hukuki sonuçlarını değiştiremez(10). Mükellefiyet ve sorumluluğun sübjektif ve ferdî bir hukuki duruma dönüşebilmesi için gerekli olan beyan, tarh ve tahakkuk, ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkar.

Vergiyi doğuran olay gerçekleştiği an, mükellefiyet ve sorumluluk da doğmuştur. Bunun beyan yoluyla mükellef veya sorumlu tarafından veya ikmalen, resen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun, mükellefiyete ve sorumluluğa esas olması gereken tarih, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihtir(11). Önceki kanun döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuki durum ve ilişkiler yeni kanuna bağlanmış ise **“gerçek geriye**

(10) Dn. İçtihatı Birleştirme Genel Kurulu'nun, 03.07.1989 tarih ve E. 1988/5, K. 1989/3 sayılı Kararı.

(11) Anayasa Mahkemesi'nin, 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1987/42 sayılı Kararı (06.04.1990 tarih ve 20484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).

yürüme”den bahsedilir(12). Kimse vergiyi doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte olmayan kanunlara göre vergilendirilemez(13). Vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü tarihinde yürürlükte bulunan kanuna ve hukuki rejime tâbi olması gereken kamu alacağından sorumluluğa ilişkin yeni hükümler getirilmesi; sonradan yürürlüğe giren kanuna dayanılarak sorumluluk hükümlerinin ağırlaştırılması ve kanunun geriye yürütülerek uygulanması demek olur.

Vergi idaresi, bu değişikliklerin esasa ilişkin olmayıp, usul hükümlerine yönelik olduğu görüşündedir(14). Oysa 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, vergi idaresinin görüşünün aksine, 6183 sayılı Kanun’da limited şirket ortaklarının sorumluluğuna ilişkin maddi kural getirdiğinden, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkeleri gereği yürürlük tarihi olan 06.06.2008’den sonra doğan kamu alacakları hakkında uygulanmalıdır(15). Bu itibarla, 5766

sayılı Kanun’un geçici 1. maddesi Anayasa’nın 2. maddesindeki hukuk devleti ilkesine açıkça aykırıdır(16).

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Limited şirket ortaklarının sorumluluğunu ağırlaştıran hükümlerin, pay devriyle tekemmül etmiş işlemlere de uygulanması hukuki güvenlik ilkesini zedeler(17).

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, 5766 sayılı Kanun’un geçici 1. maddesinin, Türk vergi hukukunda yeni bir **“gerçek geriye yürüme”** örneği olduğu rahatlıkla söylenebilir. Gerçek geriye yürüme ise, hukuka açıkça aykırıdır(18).

Diğer yandan, yapılan değişikliklerin, geçici düzenlemeye rağmen, görülmekte olan (derdest) davalara uygulanıp uygulanamayacağına dair yargı kararlarında birlik yoktur. Örneğin Yargıtay, bu değişikliğin görülmekte olan davalarda da uygulanması gerektiğine karar vermiş iken(19) idari yargıda aksi yönde kararlar(20) vardır. Bu değişik-

- (12) Anayasa Mahkemesi’nin 18.07.1995 tarih ve E. 1995/7, K. 1995/35 sayılı Kararı (09.01.1997 tarih ve 22872 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.).
- (13) 1961 Anayasası’nın kurucu meclis görüşmelerinde Prof. Dr. Turhan FEYZİOĞLU tarafından 61. maddeye vergi kanunlarının geriye yürütülemeyeceği ibaresinin veya 33. maddeye **“Kimse vergi borcunu doğuran olayın vukuundan önce yürürlükte bulunmayan kanunlara göre vergilendirilemez.”** hükmünün eklenmesi önerilmiş ise de bu öneri maalesef reddedilmiştir. Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul 1982, s. 180. 1982 Anayasası’nda vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceğine dair açık bir hükmün bulunmaması da hukuki güvenlik ilkesinin sağlanması bakımından önemli bir eksikliktir.
- (14) Tahsilat Genel Tebliği, A2 (29.06.2008 tarih ve 26291 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.).
- (15) YALTI, agm, s. 514
- (16) Serkan AĞAR, **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2009, s. 80
- (17) Levent YARALI, **Limited Şirketin Kamu Borçlarından Müdürlerin ve Ortakların Sorumluluğu**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 263
- (18) A. Volkan ÖZGÜVEN, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Ankara, Ağustos 2007, s. 67
- (19) Yrg. HGK’nın, 25.06.2008 tarih ve E. 2008/21-441, K. 2008/448 sayılı Kararı (Bkz. YARALI, age, s. 657-662); Yrg. 21. HD.’nin, 02.03.2009 tarih ve E. 2008/20248, K. 2009/2981 sayılı Kararı (Bkz. YARALI, age, s. 662-663).
- (20) İstanbul 2. Vergi Mahkemesi’nin, 24.04.2009 tarih ve E. 2008/2756, K. 2009/2310 sayılı Kararı (Bkz. YARALI, age, s. 598-600).

liklerin usul hükümlerine yönelik olduğu görüşünde olan vergi dairesine göre bu değişiklikler görülmekte olan davalara da uygulanmalıdır.

Danıştay, 6183 sayılı Kanun'un 5766 sayılı Kanunla değişik 35. maddesini 06.06.2008 tarihinden sonra ortaya çıkan uyuşmazlıklar hakkında uygulama ve dolayısıyla geçici madde düzenlemesini ihmal etme eğilimindedir(21). Danıştay, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde yapılan değişikliklerin 06.06.2008 günü yürürlüğe girmesinden yaklaşık bir buçuk ay sonra yayımlanan kanun yararına bozmaya dair(22) bir Kararı'nda(23) ortak sıfatıyla ve sermaye payına göre sorumluluğun paya bağlı olması sebebiyle payların bütün hak ve yükümlülükleriyle devri ve ticaret siciline tescilinin sorumluluğu kaldırıcı etki yaptığına ve bu sebeple devreden ortağın pay devrinden sonraki bir tarihte şirketin hangi dönemin vergi borcundan dolayı olursa olsun ortak sıfatıyla sorumlu tutularak ödeme emriyle takibinin mümkün olmadığına hükmetmiştir.

Bu Kararla, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi 5766 sayılı Kanunla değişti-

rilmeden önceki bir dönemde payını devreden ortak hakkında vergi idaresince yapılan takiplerin ve dolayısıyla 5766 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi ile bunun uygulanmasına dair vergi idaresinin görüşünün hukuka aykırılığı tespit edilmiştir(24).

IV- SONUÇ

Yukarıda izah edilmeye çalışıldığı üzere, geçici düzenleme her ne kadar hukuka açıkça aykırı olsa da mahkemelerde Anayasa Mahkemesi önüne götürülerek iptal edilmediği sürece yürürlükte olduğundan, 06.06.2008 tarihi itibarıyla henüz tahsil edilmemiş bulunan devir öncesine ait kamu alacaklarının ödenmesinden payı devreden ve devralan kişilerin müteselsilen sorumlu olmaları karşısında, ilerde vergi borcu ve cezasına muhatap olmamak için yıllar önce ortak olunan limited şirketler varsa bunların devir tarihi öncesine ait mali durumları ve bilançolarının araştırılmasında ciddi yarar vardır. Geçici düzenlemenin halen yürürlükte olduğu dikkate alındığında bu konuda **"Nasıl olsa ben payımı devrettim, bana bir şey olmaz!"** düşüncesine kapılmak hata olur.

- (21) "6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin **uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan** şeklinde limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil olanağı bulunmayan kamu alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu kanun hükümleri gereğince takibe tâbi tutulacağı kurala bağlanmıştır (...) Davacının ortak sıfatıyla sorumlu tutularak 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca takip edilebilmesi için dava konusu ödeme emirlerinin duyurulmasından önce borcun şirket tüzel kişiliğine duyurulması ve tüzel kişiden takibine ilişkin yukarıda açıklanan koşulların gerçekleşip gerçekleşmediği saptandıktan sonra davanın sonuçlandırılması gerekirken, bu yönde bir inceleme yapılmaksızın, yazılı gerekçeyle verilen vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.", Dn. 3. D.'nin, 26.02.2009 tarih ve E. 2007/5017, K. 2009/571 sayılı Kararı.
- (22) İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin, 18.01.2007 tarih ve E. 2006/3954, K. 2007/221 sayılı Kararı. Danıştay tarafından kanun yararına bozulmuştur.
- (23) Dn. 3. D.'nin, 21.04.2008 tarih ve E. 2007/4952, K. 2008/1270 sayılı Kararı (26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.).
- (24) Akın Gencer ŞENTÜRK, **Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin Düzenlemelerin, Yasama-Yürütme-Yargı Arasındaki Medeni İşbölümü ve İşbirliği Açısından İrdelenmesi, Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları (Fikirler-Görüşler-Çözümler)**, Etki Yayınevi, İzmir 2009, s. 34-35