

# LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN “KANUNİ” DÜZENLEMELERİN “HUKUKİLİĞİ” SORUNU

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 18.09.2008

Kamu borcunun, farklı tanımlamaları yapılabilir ise de biz bu çalışmada Kanunda yer alan “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. Türk Ceza Kanununun para cezalarının tahsil şekli ve hapse tahvili hakkındaki hükümleri mahfuzdur.” hükmünde yapılan tanımı esas almayı daha uygun bulmaktayız. <sup>1</sup>

Diğer taraftan, 4389 sayılı Bankalar Kanununda 12.05.2001 tarih ve 4672 sayılı Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmış ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’nun (FON) bir kısım alacakları için 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerinin uygulanmasının yolu açılmıştır.

Aynı değişiklikler ile hem yukarıda tanımlanan kamu alacağı ve hem de özel hukuktaki alacak kavramından daha farklı olan “Fon alacağı” şeklinde yeni bir kavram yaratılmış, ancak Fon alacağı Kanunun hiçbir yerinde tanımlanmamıştır. Buna rağmen Kanunun çeşitli hükümlerinde Fon alacaklarının neler olduğunu açıklanmıştır. <sup>2</sup>

Gözlemlerimiz, T.M.S.F.nun, doğuş neden ve şekli ne olursa olsun her türlü alacağını Fon alacağı şeklinde yorumlayarak, tüm alacakları için 6183 sayılı Kanun hükümlerini uygulamaya çalıştığı yönündedir.

Bu noktada “Fon alacağı” kavramını tartışmayacak olsak da anlam bütünlüğünü koruma bakımından, Fon alacaklarının, herhangi bir nedenle bir limited şirkete kadar yansımaları durumunda, eğer Fon’un bu alacağı 6183 sayılı Kanun kapsamına giren bir alacak ise yazımızda belirtilen görüşlerin bu alacakları da kapsayacağını belirtmek isteriz.

Yukarıda tanımladığımız kamu borçlarının bir limited şirkete ait olması durumunda, şirket ortaklarının hangi aşamada ve hangi şartlarla bu borçtan sorumlu olacağı yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

<sup>1</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 1

<sup>2</sup> Ayrıntılar için Bkz. Prof. Dr. Ünal TEKİNALP, Fondaki Bankanın Hukuku ve ayrıca Bkz. Prof. Dr. Seza REİSOĞLU, Bankalar Kanunu Şerhi.

Limited şirket ortaklarının kamu borçları karşısındaki durumu 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.nda düzenlenmiştir. <sup>3</sup> Uygulamanın başlangıcından bu yana Kanun hükmünde aslında radikal etkileri olan ancak ilk bakışta küçük görünen birçok değişiklik olmuştur. Konunun tarihsel süreç içinde ele alınması bu değişiklikler ve etkilerini daha açık bir şekilde ortaya koyacaktır.

Uygulamanın ilk yıllarından Kanunda yer alan hüküm "*Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkânı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vazettikleri veya vazını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulurlar.*" şeklinde yalın bir düzenleme içermekteydi. <sup>4</sup>

Bu düzenlemeye göre limited şirket ortağının, şirketin kamu borcundan sorumlu olabilmesi için;

- Limited şirkete ait kamu borcu,
- Limited şirketin bu borcu ödememesi,
- Limited şirkete ödenmeyen bu borcun limited şirketten tahsil imkânının kalmamış olması,

unsurlarının birlikte varlığı gerek ve şart olarak aranmakta, ancak bu noktadan sonra limited şirket kamu borcundan dolayı şirket ortaklarının sorumluluğu yoluna gidilebilmekte idi. Bu düzenleme çerçevesinde limited şirket ortağının sorumluluğunun "*kusur sorumluluğu*" olmadığı kabul edilmekle birlikte en azından sorumluluğun uygulanması açısından ortağın şirkete koyduğu veya koymayı taahhüt ettiği "*sermaye tutarı*" kadar şeklinde bir üst sınırlama mevcuttu.

Bir fıkradan ibaret olan ve lafız olarak açık bir şekilde düzenlenmiş bu hüküm 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere küçük bir değişikliğe uğradı. Maddenin yeni hali de eskisi gibi bir fıkradan ibaret olup düzenleme "*Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkânı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar*" şekline gelmiş oldu. <sup>5</sup>

Yeni düzenlemeye göre limited şirket ortağının şirketin kamu borcundan sorumlu olabilmesi için;

- Limited şirkete ait kamu borcu,
- Borcun limited şirketten tahsil imkânının bulunmaması,

unsurlarının birlikte varlığı gerek ve şart olarak aranmaya devam edildi.

Yeni düzenlemenin getirdiği önemsiz ifade farklılığı yanında aslında en önemli değişim, eski metindeki "*sermaye miktarında*" kavramının "*sermaye hisseleri oranında*" kavramlarında gerçekleşmiş oldu. Yeni düzenleme ile daha önce "*sermaye tutarı*" kadar olan sorumluluk "*sermaye hisseleri oranı*" esas alındığından herhangi bir üst sınıra tabi olmaktan da çıkarılmış oldu.

<sup>3</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 35

<sup>4</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. 35. md.nin 4369 sayılı Kanunun 21. md. ile değişmeden önceki şekli.

<sup>5</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 35, 4369 sayılı Kanunun 21. md. ile 29.07.1988 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

Bu küçük ! değişiklik sonucunda örneğin 5.000,00 YTL sermayeli bir limited şirkette %50 oran ile 2.500,00 YTL sermaye ile ortak olan bir kişi, şirketin örneğin 100.000,00 YTL olan kamu borcundan 29.07.1998 tarihinden önce en fazla 2.500,00 YTL ile sorumlu iken bu tarihten sonra aynı borcun 50.000,00 YTL.lik kısmından sorumlu olmaya başladı. <sup>6</sup>

Bir süre sonra yaşanan uyuşmazlıklarda oluşan yargısal içtihatların da etkisi ile 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere Kanunda yine küçük ! bir değişiklik daha yapıldı. <sup>7</sup> Bu değişiklik ile madde hükmünde yer alan “*şirketten tahsil imkânı bulunmayan*” ifadesi “*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” haline getirilmiş oldu. Yasal ifadelerin değişmesi ile artık alacaklı kamu idaresinin asıl borçlu şirket hakkında yapacağı takibi sonuçlandırması gerekliliği de ortadan kaldırılmış oldu. Bu durumda idarenin, takibin her hangi bir aşamasında kamu borcunun tahsil edilemeyeceği gerekçesi ile ortağa yönelmesinin de önü açılmış oldu. <sup>8</sup>

Kanunda öteden beri kullanılan ancak tanımlanmayan bu ifadelerin farklılaşmasının hukuki sonuçlarını ortaya koymak açısından;

Tahsil edilemeyen amme alacağı teriminin; “*Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını*”,

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı teriminin; “*Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağı veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını*,”

ifade ettiğini, ya da en azından Maliye Bakanlığı tarafından böyle anlaşıldığını belirtmekte yarar bulunmaktadır. <sup>9</sup>

Aynı değişikliklerin içinde yine 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere madde metnine, “*Ortağın şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahıslar*

<sup>6</sup> Kanunda yapılan “*hisse tutarı*”, *hisse oranı*” değişikliğinde en büyük etmenin, bu yöndeki yargı kararlarının istikrar kazanması olduğunu düşünüyoruz. Bu yöndeki yargı kararlarına; Danıştay 7.Daire, 16.03.2004 tarih ve E:2001/750, K:2004/692 sayılı ve 09.10.1991 tarih ve E:1989/2994 K:1991/2504 sayılı kararları ile Danıştay 3.Daire'nin 23.02.1980 tarih ve E:1998/2586 K:1990/649 sayılı ve 16.09.1986 tarih ve E:1986/2289 K:1986/1651 sayılı kararları örnek gösterilebilir.

<sup>7</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 35, 5766 sayılı Kanunun 3. md. ile 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

<sup>8</sup> Kanunda yapılan bu değişiklikte de yine istikrar kazanan yargı kararlarının etkisi görülebilmektedir. Danıştay 7.Daire'nin 02.02.1994 tarih ve E:1992/3524 K:1994/395 sayılı kararında yer alan; “*Asıl borçlu limited şirketten tahsil olanağı kalmadığı yolunda bir saptama yapılmadan şirket ortağından amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin yasal olmadığı...*”, yine Danıştay 7.Daire'nin 02.02.1994 tarih ve E:1992/38 K:1994/397 sayılı kararında yer alan, “*Limited şirket ortağı ve müdürü olan davacı adına, şirketten tahsil edilemediğinden bahisle düzenlenen ödeme emrinde, şirketten tahsil olanağı kalmadığı yolunda yapılmış bir tespit bulunmadığından isabet görülmediği...*” gerekçeleri düşüncemizi desteklemektedir. Bu yönde başkaca bir çok karar mevcuttur.

<sup>9</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

*devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.” ve “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.” fıkraları da eklenmiş oldu.<sup>10</sup>*

Eklenen bu yeni fıkralar ile limited şirket kamu borçlarından sorumlu tutulacak ortakların kapsamı da genişletilmiş olduğundan artık 06.06.2008 tarihinden sonra yapılacak takiplerde;

- Limited şirkete ait kamu borcu,
- Borcun limited şirketten tamamen veya kısmen tahsil imkânının bulunmaması ya da tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması,

Unsurların varlığı yeterli olmaya başladığı gibi sorumlu tutulacak ortaklarda,

- Pay devri varsa devir öncesi borçlarda devreden ve devralanın birlikte müteselsilen sorumlu olacağı,
- Amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamandaki pay sahiplerinin farklı olması durumunda yine bu ortakların birlikte müteselsilen sorumlu olacağı,

şeklinde genişletilmiş oldu.

Bu durumda limited şirket ortaklarının kimler olduğunun tespiti daha çok önem arz etmeye başlayacaktır. Konuyla ilgili T.T.K. düzenlemelerini hatırlayacak olursak:

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 503 ve müteakip maddelerinde limited şirketlerin kuruluşu düzenlenmiş, Kanunun 511. maddesinde tescil ve ilan edilecek hususlar arasında; ortakların kimliği ve koymayı taahhüt ettikleri sermaye miktarları yer almış, 515. maddesinde şirket esas mukavelesinde yapılan her değişikliğin ilk mukavelede olduğu gibi tescil ve ilan edileceği, 519. maddesinde de pay defterinin tutulacağı, bu deftere; ortakların ad ve soyadlarının, pay miktarlarının, vukuu bulan ödemelerin, payların devir ve intikali ve bu hususlarla ilgili değişikliklerin kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

---

<sup>10</sup> Kanunda ortaklık yapısının değişimi ile ilgili bu düzenlemenin yapılmasında özellikle Danıştay 3.Daire tarafından alınan ve 21.04.2008 tarih ve E:2007/1952, 4953, 4954, 4955, 4956, 4957, 4958, 4959 K:2008/1270, 1271, 1272, 1273, 1274, 1275, 1276, 1277 (26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı RG.de yayımlanmıştır.) şeklinde seri olarak karara bağlanan 'kanun yararına bozma' kararlarından etkilenildiği düşünülmektedir. Söz konusu kararlarda; *“Türk Ticaret Kanununun 511’inci maddesinin 4’üncü ve 7’nci bentlerinde; limited şirket ortak ve müdürlerinin her birinin ad, soyad, ikametgah ve tabiyetlerinin tescil ve ilan edileceği belirtilmiş, 515’inci maddesinde mukavelede yapılan her değişikliğin de tescil ve ilan edileceği, mukavelelerin değiştirilmesi hakkındaki kararların üçüncü şahıslar hakkında, tescil tarihinden itibaren hüküm ifade edeceği kurala bağlanmıştır. Ortak sıfatıyla ve sermaye payına göre sorumluluğun paya bağlı olması nedeniyle payların bütün hak ve yükümlülükleriyle devri ve ticaret sicilinde tescilli, sorumluluğu kaldırıcı etki yapacağından, davacının, pay devrinden sonraki bir tarihte şirketin hangi dönemin vergi borcundan dolayı olursa olsun ortak sıfatıyla sorumlu tutularak ödeme emriyle takibine olanak bulunmamaktadır.”* gerekçesi yer almaktadır.

Aynı Kanununun 520. maddesi hükmüne göre de ortaklık payının devri; tescil ve ilan edilmese de noter tasdikli devir sözleşmesi, ortakların devir işlemine muvafakati ve devrin pay defterine işlenmesi ile hüküm ifade etmektedir.

Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden de görüleceği gibi, limited şirket ortaklarının kimliği ve şirketteki sermaye hisselerine ilişkin bilgiler; şirketin Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilen ana sözleşmesinde, bu sözleşmede yapılan değişikliklerde, pay devrinin tescil ve ilan edilmemiş olduğu hallerde ise pay defterinde yer almaktadır.

Zaten eskiden beri pay devirlerinde önemli olan bu hususların bundan sonra daha da yakından takibinde yarar bulunmaktadır.

Gelinen son noktada yeni düzenlemeyi örnekleyecek olursak,

- 30.06.2008 tarihinde payını devrederek ortaklıktan ayrılan bir kişi, limited şirketin 30.06.2008 tarihi öncesine ait tüm kamu borçlarından sorumludur.
- Payı devralan kişinin de ortak olmadan önceki yani 30.06.2008 tarihinden önceki döneme ait kamu borçlarından dolayı, paylarını devraldığı ortak ile birlikte müteselsilen sorumluluğu vardır.
- 2008/06 dönemi KDV beyannamesi 2008/07 ayı içinde verileceğinden, 30.06.2008 tarihi itibarıyla payını devreden eski ortak bu borcun ödenmesinden sorumlu olmaya devam edecektir.
- Aynı şekilde 2008/06 KDV beyannamesi 2008/07 ayında ödeneceğinden yeni ortağın da müteselsil sorumluluğu söz konusu olacaktır.

6183 sayılı Kanunda yapılan bu değişikliğin Türk Ticaret Kanunu'nun 511/4 ve 511/7 ile 515. maddeleri ile ne kadar örtüştüğü tartışması bu çalışmada yapılmayacak olmakla birlikte, vergi hukukunun sanki müstakil bir alanmış gibi düzenlenmeye kalkışılmasının (Doktrinde de bu konunun yoğun tartışılıyor olması bu görüşümüzü desteklemektedir.) çok da doğru olmadığını, ortak sıfatıyla ve sermaye payına göre sorumluluğun paya bağlı olması nedeniyle payların bütün hak ve yükümlülükleri ile devri halinde yine de payını devreden ortağın kamu borcundan sorumlu tutulmasının belki kanuni ancak hukuki olmadığını özellikle belirtmek isteriz.

Yapılan bu düzenleme ile limited şirketlerde pay devri ile ilgili öteden beri Danıştay tarafından T.T.K. hükümlerine uygun düşen ve müstakar hale gelmiş kararlar da, taşıdıkları gerekçeler itibarıyla bundan sonrası için uygulanamaz hale getirilmiş oldu.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Danıştay 3.Daire'nin 12.11.1992 tarih ve E:1992/721 K:1992/3382 sayılı kararı; "Limited şirketteki payını devreden ortağın, devirden önceki dönemle ilgili şirket borçlarından sorumlu tutulamayacağı...", yine Danıştay 3.Daire'nin 04.03.1993 tarih ve E:1992/2560 K:1993/1097 sayılı kararı; "Limited şirket ortağı olan davacının Noter sözleşmesi ile yaptığı hisse devrinin tescil ve ilan edilmemesi halinde devrin Ticaret Kanunu hükümlerine göre bağlayıcı niteliği olmadığından, davacının limited şirketin vergi borçlarından sorumlu tutulması gerektiği...", gerekçelerini taşımakta olup aynı yönde diğer kararlar için bkz. Danıştay 3.Daire'nin 15.03.2006 tarih ve E:2006/287 K:2006/679, 11.11.2003 tarih ve E:2001/4624 K:2003/4931, Danıştay 7.Daire'nin 07.02.1994 tarih ve E:1991/45 K:1994/449, 16.03.2005 tarih ve E:2001/3306 K:2005/396, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 12.01.1996 tarih ve E:1995/250 K:1996/14, 23.03.2001 tarih ve E:2000/391 K:2001/105 sayılı kararları.

Bu noktada bir ara vererek, yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda 06.06.2008 tarihinden itibaren limited şirketin kamu borçlarından dolayı ortakların takibinde kamu idareleri tarafından izlenecek yola değinirsek;<sup>12</sup>

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 payları; şirket ana sözleşmesi, ana sözleşme değişikliği veya pay defterindeki kayıtlardan tespit edilecektir.

Her bir ortağın sermaye payına 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. maddesine göre tanzim edilecek ödeme emrinin tebliği suretiyle başlanılacaktır.

6762 sayılı Kanunun 540. maddesinde, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile mezun ve mecbur oldukları hükmü yer aldığından, (şartların oluşması halinde) böyle bir durumda ortaklar hakkında 6183 sayılı Kanun uyarınca yapılacak takip; 35 inci madde hükümlerine göre sermaye hisseleri oranında olmayacaktır. Ortakların hepsi kanuni temsilci sıfatına haiz olacaklarından, haklarındaki takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre, amme alacağının tamamından müşterek ve müteselsil sorumluluk esasına göre yürütülecektir.

6183 sayılı Kanunun "*Amme alacaklarının korunması*" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer koruma hükümleri, yeterli şartların varlığı halinde düzenlemeler dikkate alınarak amme borçlusu sayılan ortak hakkında da uygulanacaktır.

6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu itibarla, 29.07.1998 tarihi ve bu tarihten sonraki dönemlere ait olan amme alacakları, limited şirketten tahsil imkânı bulunmaması halinde yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde ortaklardan takip ve tahsil edilecektir. Bu tarihten önceki dönemlere ait amme alacakları ise ortaklardan kanun değişikliği öncesi hükümlere göre takip ve tahsil edilecektir.

Tekrar ana konumuz ile ilgili açıklamalarımıza dönersek, konuyla ilgili ilk tartışma, idarenin yukarıda açıklanan takip yönteminin, 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde 5766 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin usul hükümlerine yönelik olması ve 5766 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükmüne dayanarak 5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih

---

<sup>12</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacağı iddiasında bulunmasıdır.<sup>13</sup>

İdarenin, devam eden takip ve açılmış davalarda da Kanunun yeni düzenlemesinin uygulanacağını öne sürmesi, görüşümüze göre hukuken muteber değildir. Bu görüşümüzün gerekçesi ve dayandığı noktalar yazımızın devamında ayrıca ele alınacaktır.

Diğer taraftan başlangıçta da belirttiğimiz üzere, 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde 5766 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki dönemlerdeki hükümlere dayanarak payını devretmiş ortak hakkında idarenin yaptığı takiplerin hukuka aykırılığı kanun yararına bozma kararları ile de ortaya konulmuş durumdadır.<sup>14</sup>

2577 sayılı İ.Y.U.K.nun 51 .maddesinde düzenlenmiş kanun yararına bozma kararı ile, bozmaya konu yargı kararının kanuna aykırılığı değil, yürürlükteki hukuka aykırılığı tespit edilmektedir. Kanun dışında, yazılı (Anayasa, tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemler, çtihat haline gelmiş yargı kararları) ve yazılı olmayan (hukukun genel ilkeleri) başka hukuk kaynakları da vardır. Tüm bu hukuk kaynaklarına aykırılıklar da, kanun yararına bozma nedenidir.<sup>15</sup>

Bir başka ifade ile kanun yararına bozma yolu ile, idari yargı yerlerinin temyize tabi olmayan kararlarının da, yürürlükteki hukuka uygunluğu ve bu kararlarla bozulan hukuk düzeninin onarılması sağlanmaktadır.<sup>16</sup> Sözü edilen “*yürürlükteki hukuk*”tan kastın, yalnızca yürürlükteki kanun olmadığını bir kez daha hatırlatalım.<sup>17</sup>

Bu bağlamda, Danıştay’ın, payını devretmiş ortak hakkında asıl borçlu şirket kamu borçlarından dolayı yapılan takibi onayan yerel mahkeme kararını, kanun yararına bozma yolu ile bozması, konunun sadece o tarihteki kanuna (6183 sayılı Kanunun 35. maddesinin 5766 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli) değil o tarihte yürürlükteki hukuka yani Anayasa, kanunlar, yazılı olmayan hukukun genel ilkeleri, İnsan Hakları Sözleşmesi ve tüm bunlarla bütünleşen ve onu tamamlayan yargısal içtihatlarla da aykırı olduğu anlamına gelmektedir.

Hal böyle olunca, 6183 sayılı Kanunun 35. maddesine payını devreden ortakların sorumluluğunu devam ettirmeye yönelik 5766 sayılı Kanun ile eklenen hükümler yine 5766 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinde yer alan “*Bu Kanunla 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümler, hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanır.*” hükmüne dayanarak idarenin ortaya attığı “*6183 sayılı Kanunun 35 inci maddesinde 5766 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin usul hükümlerine yönelik olması ve 5766 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükmü gereğince*

<sup>13</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

<sup>14</sup> Danıştay 3.Daire tarafından alınan ve 21.04.2008 tarih ve E:2007/1952, 4953, 4954, 4955, 4956, 4957, 4958, 4959 K:2008/1270, 1271, 1272, 1273, 1274, 1275, 1276, 1277 (26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı RG.de yayımlanmıştır.) sayılı ‘*kanun yararına bozma*’ kararları.

<sup>15</sup> Turgut CANDAN, İdari Yargılama Usulü Kanunu, 2005, sh. 934

<sup>16</sup> Prof.Dr. İlhan E.POSTACIOĞLU, Medeni Usul Hukuk Dersleri, 1975, sh. 722

<sup>17</sup> Prof.Dr. Necip BİLGE, Medeni Yargılama Hukuku, 1967, sh. 570

5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacaktır.”<sup>18</sup> hükmü hukuki olmamaktadır.

Diğer taraftan, 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinde 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi düzenlenmiş ödeme emirleri, nihai ve icrai sonuçları açısından borçlusuna tebliğ edildiği tarih itibarıyla, düzenlendikleri tarihteki kurallara dayanarak hüküm ifade etmeye başlamıştır. Her durumda bu ödeme emirleri iptal edilip Kanunun yeni düzenlemesine göre yeniden düzenlenip borçlusuna tebliğ edilmediği sürece, Kanunun yeni hükümleri uygulanamayacağına göre yukarıdaki tartışmaları yapmanın zaten anlamı da bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili bir diğer tartışma ise, limited şirketin ortakları ile kanuni temsilcilerinin takibinde bir sıra olup olmadığıdır.

Gerek kanuni temsilcinin ve gerekse ortakların sorumluluğu ikinci derecededir. Dolayısıyla ilk olarak limited şirkete müracaat edilerek cebren takip ve tahsil işlemlerinin uygulanması gerekmektedir.

İşte sözünü ettiğimiz “sıra” bu noktada yani limited şirket hakkında yapılan işlemlerin sonuçsuz kalması anında önem arz etmektedir. Her iki grup açısından sorumluluk aynı zamanda, asıl borçlu limited şirket malvarlığından tahsilin mümkün olmadığı (veya mümkün olmayacağına anlaşıldığı) tarihte doğmaktadır.

Kanunda, şirket ortakları veya kanuni temsilcilerinden hangilerine önce başvurulacağı yolunda bir belirleme olmayıp, ilk olasılık, kanuni temsilciden takip ve tahsil yoluna gidilmesidir. Ancak kanuni temsilciden tahsilât yapılamaması (ya da yapılamayacağına anlaşılmaması) durumunda ortaklara gidilebileceği düşünülebilir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 2003 yılında vermiş olduğu bir kararda, asıl borçlu limited şirketten tahsile edilemeyen bir kamu alacağı nedeniyle, kanuni temsilciler ile ortakların sorumluluğuna aynı anda gidilmesini hukuka uygun bulunmamıştır.<sup>19</sup>

Konuyla ilgili bir diğer olasılık ise, ortakların sorumluluğuna gidilebilmesi için kanuni temsilci nezdinde takip işlemlerinin tamamlanmış olmasının bir şart olarak aranmamasıdır.

Danıştay 3.Daire, yukarıya alınan Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 2003 tarihli kararından farklı olarak 2007 tarihli bir kararında “*Limited şirket varlığından tahsil imkânı*

---

<sup>18</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

<sup>19</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 13.06.2003 tarih ve E:2002/611 K:2003/320 sayılı kararı “*Olay tarihinde 6183 sayılı Yasanın yürürlükte olan 35 inci maddesi gereğince, limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortakların vaz ettikleri veya vazını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları öngörülmüştür. Bu durum karşısında, şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir.*” gerekçesini taşımaktadır.



*kalmayan kamu alacağıının kanuni temsilcilerin veya ortakların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde bir öncelik sırası bulunmadığı*"na hükmedilmiştir. <sup>20</sup>

Maliye Bakanlığı da, Danıştay 3.Daire'nin bu kararında belirtilen görüşü taşımaktadır. Bakanlık çıkardığı Genel Tebliğ'de; "6183 sayılı Kanunun 35 ve mükerrer 35. maddelerinde yer verilen sorumluluklar ile 213 sayılı Kanunun 10. maddesinde düzenlenen sorumluluk neniyle yapılacak takiplerde ortak ve kanuni temsilcilerin takibinde bir öncelik sıralaması söz konusu olmadığından, ortaklar ve kanuni temsilciler hakkında yapılacak takiplere aynı zamanda başlanması gerekmektedir." görüşünü savunmaktadır. <sup>21</sup>

Görüşümüz de, 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesine "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz" hükmünün eklenmesi nedeniyle Maliye Bakanlığı ile aynı yöndedir. <sup>22</sup>

Böylece vergi de dâhil tüm kamu alacakları için 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin uygulanması için hukuki bir engel kalmadığı gibi, aynı Kanunun 35. maddesinde yer alan "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." hükmünde kullanılan "doğrudan doğruya" ifadesi de alacaklı amme idaresinin öncelikle kanuni temsilciyi takip etmek zorunda olmadığını göstermektedir.

Diğer taraftan limited şirket ortakları ya da ortağı çoğu zaman şirket müdürü de olması nedeniyle aynı zamanda kanuni temsilci sıfatını da taşıyabilmektedir. Özellikle bu neden başta olmak üzere ister "ortak" ister "müdür" sıfatıyla asıl borçlu limited şirket borcundan ikinci derecede sorumlu tutulmak için her şeyden önce ikinci derecede sorumluluğuna gidilen kişi adına düzenlenmiş bir ödeme emrinin mevcudiyeti şarttır. Yani limited şirket adına düzenlenmiş ödeme emirleriyle ikinci derecede sorumluluğu olan kişiler hakkında takip yapılması mümkün bulunmamaktadır. <sup>23</sup>

Aynı zamanda ikinci derece sorumluluğuna gidilerek adına ödeme emri düzenlenen kişiye, bu ödeme emrinde takibin hangi sıfatla yapıldığı kanun maddesi de gösterilmek suretiyle bildirilmek durumundadır. <sup>24</sup>

Bu uygulamanın devamında, ikinci derece sorumluluk uygulaması ile ilgili her türlü diğer takibata belgelerinin de, sorumluluğuna gidilen kişi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Örneğin, ödeme emri şirket ortağı adına düzenlenerek ortağın sorumluluğuna gidilmişse,

<sup>20</sup> Danıştay 3.Daire 28.02.2007 tarih ve E:2006/1034, K:2007/577 sayılı karar. (Tamer Balcı-Limited Şirketlerin Amme Borçları Dolayısıyla Ortakları ile Kanuni Temsilcilerinin Takibinde Sıra - Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi – Eylül 2008 – Sayı : 57)

<sup>21</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A1-RG:30.06.2007-26568

<sup>22</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. mük. md. 35'in son fıkrası olarak, 5766 sayılı Kanunun 4. md. ile 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere eklenmiştir.

<sup>23</sup> Danıştay 7.Daire'nin 22.02.1995 tarih ve E:1992/1843 K:1995/651 sayılı kararı, "Limited şirket ortağı olan yükümlü adına düzenlenmiş bir ödeme emri mevcut olmadan maaşına haciz tatbik edilemeyeceği..." yolundadır.

<sup>24</sup> Danıştay 7.Daire'nin 25.02.1992 tarih ve E:1991/3618 K:1992/531 sayılı kararı, "...öncelikle yükümlüye yapılan takibin, ortaklık nedeniyle mi, yoksa yöneticilik nedeniyle mi yapıldığının tespitinin zorunlu olduğu.." gerekçesini taşımaktadır.

haciz uygulamasında da bu kişinin adı kullanılarak belgeler düzenlenecektir. Ya da aksi düşünce ile şirket adına alınmış haciz kararları, doğrudan ortakları adına uygulanamayacaktır.<sup>25</sup>

İkinci derecede sorumluluğuna gidilecek şirket ortağı adına düzenlenecek ödeme emrinde yer alan borç tutarı, ortağın sermaye pay oranından daha fazla gösterilmemelidir. Borçların tamamı için ödeme emri düzenlendiği halde zaten tahsilâtın hisse nispetinde yapılacağı yönündeki itirazlar hukuki olmamaktadır.<sup>26</sup>

Yazımız bir bütün olarak ele alındığında, limited şirket ortaklarının sorumluluğu esasına ilişkin düzenlemenin yargı kararlarıyla şekillendiği, ancak bu şekillenmenin yargı kararları ile aksi yönde olduğu açıkça görülmektedir.

Kanun hükmü, yargı kararlarıyla ile oluşan, istikrar kazanan duruma göre yeniden şekillenmekte ve yapılan her yeni düzenleme, istikrara kazanmış yargı kararlarının önüne geçmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerini ortaya koyan Anayasamızın 2. maddesinde yer alan "*Hukuk Devleti*"; hukuku tüm Devlet organlarına egemen kılan ve Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendisini bağlı sayıp, yargı denetimine açık olan Devlet yapılanmasını ifade etmektedir. Yargı kararlarının uygulanmaması halinde "*Hukuk Devleti*" ilkesinden uzaklaşılacağı açıktır.

Anayasa'nın "*A. Mahkemelerin bağımsızlığı*" başlıklı 138. maddesinin 4. fıkrasında ortaya konulan; "*Yasama ve yürütme organları ile idare, mahkeme kararlarına uymak zorundadır; bu organlar ve idare, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez.*" yolundaki düzenleme ile, bu alanda yasa koyucuya, yürütme organları ile idareye tartışmaya kapalı olacak biçimde Anayasal görev yüklenmiştir.<sup>27</sup>

Belirtilen bu normatif düzenlemeler bağlamında; hukuksal düzenlemelerin oluşturulması sırasında, üst hukuk normlarına uygunluğu gözetme ve Türk Milleti adına yargı yetkisini kullanan Anayasal kuruluşların iradeleri ile örtüşen amaçsal çaba taşıma, "*Hukuk Devleti*" ilkesinin eylemsel yansımalarıdır.

Dolayısıyla, belli bir hukuksal düzenlemeyi gerçekleştirmek isterken, üst hukuk normlarına uygunluğu gözetmek ve yargısal kararlarla ortaya konan amaçların normatif kurallarda vücut bulmasını sağlamak, hukuki bir zorunluluktur.

<sup>25</sup> Danıştay 3.Daire'nin 17.11.1992 tarih ve E:1991/1255 K:1992/3393 sayılı kararı, "*Limited şirketin vergi borcundan dolayı şirket adına düzenlenen haciz varakalarına istinaden bir başka şehirde bulunan şirket ortağı davacının bankadaki parası ile gayrimenkulüne haciz konulamayacağı...*" gerekçesini taşımaktadır.

<sup>26</sup> Danıştay 9.Daire'nin 18.10.1997 tarih ve E:1996/5069 K:1997/2897 sayılı kararı, "*Yükümlünün ortağı bulunduğu limited şirketin kurulduğundan bu yana kanuni temsilci sıfatını taşıyamaması nedeniyle hissesi nispetinde takibata tabi tutulması gerekirken şirketin borçlarının tamamından sorumlu tutularak ödeme emri düzenlenmesinin yerinde olmadığı...*" yolundadır.

<sup>27</sup> Danıştay 2.Daire'nin Milli Eğitim Bakanlığı tarafından çıkarılmış bir Yönetmeliğin iptali istemiyle açılan davada Yönetmeliğin yürütmesinin durdurulmasına ilişkin 22.01.2008 tarih ve E:2007/1114 sayılı kararından alıntıdır.

Nitekim yargı kararlarına uyma ve uygulama zorunluluğu; şekli uygulama ve uymayı ifade etmemekte, içeriğe uygunluk sağlayıcı, bir başka deyişle öze yönelik uygulama ve uymayı içermektedir.

Limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun hükümlerinde yapılagelen değişiklikler, ortaya konan yargı kararlarının özüne uymaya yönelik olmadığı gibi hukuk düzeninin bir bütün olduğu dikkate alınmadan bağımsız düzenlemeler de içermektedir.

Önümüzdeki zaman zarfında, “kanuni” olan ancak “hukukiliği” çok tartışılacak bu düzenlemelerin yargı kararlarına yansımaları hep birlikte göreceğiz.

Bu noktada T.T.K.nun 503. maddesinde “İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdut ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limitet şirket denir.” tanımından hareketle “sınırlı sorumluluk” olduğu inancıyla limited şirketlere ortak olanlara önerimiz<sup>28</sup> (en azından şimdilik başka pratik çözüm olmaması nedeniyle) mevcut limited şirketlerini en kısa sürede anonim şirkete dönüştürmeleri olabilir.<sup>29</sup>

---

#### **UYARI**

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

---

<sup>28</sup> Limited şirketlerin, T.T.K.md. 152 ve K.V.K. md. 19 çerçevesinde anonim şirketlere dönüşümü vergiye tabi tutulmamaktadır.

<sup>29</sup> Limited şirketin, anonim şirkete dönüşümü halinde, limited şirket ortaklarının limited şirket dönemindeki sorumlulukları ortadan kalkmamaktadır. Ayrıca yeni oluşan anonim şirket, eski limited şirketin külli halefi olduğundan limited şirketin borçlarından da sorumlu olacaktır. Diğer taraftan limited şirketlerde müdürler, anonim şirketlerde yönetim kurulu her durumda kanuni temsilci (213 sayılı V.U.K. md.10 ve 6183 sayılı A.A:T.U.H.K. md. mük. 35), sıfatıyla kamu borçlarından sorumlu tutulabileceklerdir. Önerimiz bu bilgiler ışığında değerlendirilmelidir.