

# LİMİTED ŞİRKET ORTAKLARININ KAMU BORÇLARINDAN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİN, YASAMA-YÜRÜTME-YARGI ARASINDAKİ MEDENİ İŞBÖLÜMÜ VE İŞBİRLİĞİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 02.10.2009

**(Önemli: Aşağıda yer alan metin Anayasa Mahkemesi'nin 28.04.2011 tarih ve E:2009/39 K:2011/68 sayılı kararı öncesi döneme aittir. Makale, söz konusu karardan bağımsız değerlendirilmemelidir !)**

Hatay 1. Vergi Mahkemesi'nin, "4.6.2008 günlü, 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 1. maddesinin iptaline ve yürürlüğünün durdurulmasına karar verilmesi istemi", Anayasa Mahkemesi'nin E:2009/39 sayılı dosyasında incelenmekte olup, 31.12.2009 tarihi itibarıyla dosyanın durumu "Esasının İncelenmesine, yürürlüğün durdurulması isteminin esas inceleme aşamasında ele alınmasına" şeklindedir.<sup>1</sup> **Bu nedenle 2008/Eylül ayında kalem aldığımız ve yayınlanan çalışmamız, bir kere daha gözden geçirilerek yeniden kalem alınmıştır.**

Anayasamızın "Başlangıç" kısmında<sup>2</sup> Türkiye Cumhuriyeti'nin temel niteliklerini tarif edilmekte, bir yandan Anayasa'nın nasıl anlaşılması gerektiği diğer yandan ise sözü ile ruhuna aynı bölümde belirtilen ilkeler çerçevesinde saygı ve mutlak sadakatle yorumlanarak uygulanması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Aynı kısımda Türkiye Cumhuriyeti'nin tarif edilen temel unsurlarından birisi de "kuvvetler ayrımı" olup, bu ayrımla ilgili olarak "Millet iradesinin mutlak üstünlüğü, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğu ve bunu millet adına kullanmaya yetkili kılınan hiçbir kişi ve kuruluşun, bu Anayasada gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenmiş hukuk düzeni dışına çıkamayacağı" ve "Kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medenî bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu" ifadeleri kullanılmıştır.

<sup>1</sup> Anayasa Mahkemesi'nin <http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=690> web adresinden takip edilebilir.

<sup>2</sup> 23.07.1995 tarih ve 4121 sayılı Kanunun 1. maddesi ile değişik hali.

Kuvvetler ayrımı somutlaştırılması ise “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisindedir. Bu yetki devredilemez.*”<sup>3</sup>, “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*”<sup>4</sup> ve “*Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.*”<sup>5</sup> hükümleriyle yapılmıştır.

Bu şekilde tanımlanan “*kuvvetler*” arasında yukarıda da belirtildiği üzere bir üstünlük sıralaması olmayıp, ayırım “*DEVLET*” yetki ve görevlerinin kullanılması ile sınırlı medeni bir işbölümü ve işbirliğinden ibarettir. Zaten bu üç kuvvetin üzerinde de Anayasa’nın olduğu “*Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.*” şeklinde özellikle vurgulanmıştır.<sup>6</sup>

1961 Anayasası’nın yasama-yürütme ilişkilerini yasamaya ağırlık veren bir düzene dayandırdığı kabul edilirken<sup>7</sup> 1982 Anayasası’nın yürütmeyi bir önceki Anayasa’nın tanımına göre sadece “*görev*” olmaktan çıkarıp “*yetki ve görev*” olarak düzenlemesi gerek yargı kararlarında ve gerekse öğretide yürütmenin güçlendirilmesi olarak değerlendirilmektedir.<sup>8</sup> Esasen, yürütmenin yasama tarafından belirleniyor olması, iktidara gelen siyasal partilerin seçimlerde aldıkları oylar çoğaldıkça yasama organında da temsil oranlarını artırmaları, siyasi parti disiplini gibi konular ele alındığında zaman zaman yasama ile yürütmenin iki ayrı kuvvet olarak sınırların belirginliği kaybolabilmektedir.

Ancak her ne olursa olsun mevcut sistemimiz kuvvetler ayrılığını öngörmekte ve bu kuvvetlerin Anayasa’nın emredici ve bağlayıcı ilkeleri ışığında birbirlerine üstünlük sağlamadan medeni bir işbölümü ve işbirliği içinde Devlet yetki ve görevlerini kullanmalarına dayanmaktadır.

Bu çalışma, limited şirket ortaklarının kamu borçlarından sorumluluğuna ilişkin 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un. 35. maddesinde yapılagelen değişikliklerin, yukarıda belirtilen yasama-yürütme ve yargı kuvvetleri arasındaki medeni işbölümü ve işbirliği içinde değerlendirilmesi ile sınırlıdır. Bu hassas ilişki ve sınırlar herhangi bir kuvvet tarafından aşılmış ise Anayasaya aykırı bir durum ortaya çıkmış olacağından konunun çalışmamızı ilgilendiren kısmı, tarifini çalışmamızda yapma ihtiyacı hissetmediğimiz medeni işbölümü ve işbirliğinin zedelenip zedelenmediğidir. Bu bağlamda yargı kararlarının bağlayıcılığı ve yürütme ile yasama organları üzerinde etkisine de yer verilmeye çalışılacaktır.

---

<sup>3</sup> Anayasa md. 7

<sup>4</sup> Anayasa md. 8

<sup>5</sup> Anayasa md.9

<sup>6</sup> Anayasa md. 11

<sup>7</sup> Tarık Zafer TUNAYA, **Siyasal Kurumlar ve Anayasa Hukuku**, Dördüncü Bası 1980, Sayfa 412

<sup>8</sup> Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 14.09.1983 tarih ve E:1980/4-1714 K:1983/803 sayılı kararında, “1982 Anayasası’nın 1961 ve hatta 1924 Anayasalarına karşı güçlü devlet ve otoriter idare kavramlarına daha fazla önem verdiği ve özellikle yürütmeyi yasama ve yargı karşısında daha da güçlendirdiği tartışmasızdır. Anayasa’nın birçok maddeleri bu temel düşünceye uygun olarak değiştirilmiş ve yeniden düzenlenmiştir.” denilmektedir.

Dolayısıyla okuyucu, çalışmada yapılan her açıklamanın bu amaca yönelik olduğunu, kamu borcunun tanımı da içinde olmak üzere uygulamaya yönelik bazı konulara yer verilmez iken bazı ayrıntılarında aynı amaçla öne çıkarıldığı dikkate almak durumundadır.<sup>9</sup>

Bu kısa ancak zorunlu açıklamalardan sonra ana konuya dönersek:

Limited şirket ortaklarının kamu borçları karşısındaki durumu 6183 sayılı A.A.T.U.H.K.nun 35. maddesinde düzenlenmiştir.<sup>10</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 yıllarında yani Kanunun kabul edildiği 21.07.1953 tarihinden madde hükmünde ilk değişikliğin yapıldığı 29.07.1998 tarihine kadar geçen dönemde Kanunda yer alan hükmün, *“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 içermekte olduğu görülmektedir.<sup>11</sup>

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

- Limited şirkete ait kamu borcu,
- Limited şirketin bu borcu ödememesi,
- Limited şirketçe 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 gidilebilmektedir. 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 mevcuttur.

Bir fıkradan ibaret olan ve lafız olarak açık bir şekilde düzenlenmiş bu hüküm 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere küçük bir değişikliğe uğramıştır. 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 gelmiştir.<sup>12</sup>

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

---

<sup>9</sup> Çalışmamızda yer verilmeyen bu tür konular için Bkz. *“Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin ‘Kanuni’ Düzenlemelerin ‘Hukukiliği’ Sorunu”*, Akın Gencer ŞENTÜRK, **Vergi Dünyası**, Ekim/2008, Sayı: 326

<sup>10</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 35

<sup>11</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. 35. md.nin 4369 sayılı Kanununun 21. md. ile değişmeden önceki ilk şekli.

<sup>12</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 35, 4369 sayılı Kanununun 21. md. ile 29.07.1988 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

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

unsurlarının birlikte varlığı gerek ve şart olarak aranmaya devam edilmiştir..

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

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 başlamıştır. <sup>13</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 yapılmış<sup>14</sup> ve madde hükmünde yer alan “*şirketten tahsil imkânı bulunmayan*” ifadesi “*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan*” haline getirilmiştir. Yasal ifadelerin değişmesi ile artık alacaklı kamu idaresinin asıl borçlu şirket hakkında yapacağı takibi sonuçlandırması gerekliliği de ortadan kaldırılmış olmuştur. Bu durumda idarenin, takibin her hangi bir aşamasında kamu borcunun tahsil edilemeyeceği gerekçesi ile ortağa yönlendirmesinin de önü açılmıştır.<sup>15</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*

<sup>13</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>14</sup> 6183 sayılı A.A.T.U.H.K. md. 35, 5766 sayılı Kanununun 3. md. ile 06.06.2008 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

<sup>15</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.

*karşılıyamayacağıının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağıının 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>16</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 devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”* ve *“Amme alacağıının doğduğu ve ödenmesi gerektiği zamanlarda pay sahiplerinin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağıının ödenmesinden birinci fıkra hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur.”* fıkraları da eklenmiştir.<sup>17</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 alacağıının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamandaki pay sahiplerinin farklı olması durumunda yine bu ortakların birlikte müteselsilen sorumlu olacağı,

şeklinde genişletilmiş olmuştur.

Gelinen son noktada yeni düzenlemeyi örnekleyecek olursak,

<sup>16</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

<sup>17</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.

- 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.<sup>18</sup>

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 getirilmiştir.<sup>19</sup>

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>20</sup>

<sup>18</sup> Aynı yönde görüşler için Bkz. Ömer ERGENÇ, "Amme Alacaklarının Ödenmesi Bakımından Limited Şirketler İle Bu Şirketlerin Kanuni Temsilcileri Ve Ortaklarının Sorumlulukları", **Vergi Dünyası**, 2000 Kasım, Sayı: 231. Yazar bu makalede "Limited şirketlerde ortakların amme alacağı karşısındaki sorumlulukları bakımından 6183 Sayılı Kanun'un 35. Maddesi ile özel düzenleme yapılmış ve bu düzenleme ile şirketin sermaye şirketi olma vasfı, (amme alacakları bakımından) ticaret hukuku ilkelerinin tersine olarak nevi şahsına münhasır hale getirilmiştir." görüşünü savunmaktadır. Üstelik yazarın bu görüşleri dile getirdiği günlerde henüz 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik de söz konusu değildir.

<sup>19</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.

<sup>20</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.

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, ıçtihat 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>21</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>22</sup> Sözü edilen “*yürürlükteki hukuk*”tan kastın, yalnızca yürürlükteki kanun olmadığını bir kez daha hatırlatalım.<sup>23</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 Kanununun 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 Kanununun 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 Kanununun 35 inci maddesinde 5766 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin usul hükümlerine yönelik olması ve 5766 sayılı Kanununun geçici 1 inci maddesi hükmü gereğince 5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacaktır.*”<sup>24</sup> hükmü hukuki olmamaktadır.

Tartışmalı bir diğer konu, İdarenin yukarıda açıklanan takip yönteminin, 6183 sayılı Kanununun 35. maddesinde 5766 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin usul hükümlerine yönelik olması ve 5766 sayılı Kanununun geçici 1.maddesi hükmüne dayanarak 5766 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları için de uygulanacağı iddiasında bulunmasıdır.<sup>25</sup>

6183 sayılı Kanununun 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

<sup>21</sup> Turgut CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2005, sh. 934

<sup>22</sup> İlhan E.POSTACIOĞLU, **Medeni Usul Hukuk Dersleri**, 1975, sh. 722

<sup>23</sup> Necip BİLGE, **Medeni Yargılama Hukuku**, 1967, sh. 570

<sup>24</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

<sup>25</sup> Maliye Bakanlığı-Tahsilat Genel Tebliği A2-RG:29.06.2008-26921

uygulanamayacağına göre yukarıdaki tartışmaları yapmanın zaten anlamı da bulunmamaktadır.<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.<sup>27</sup> Bir başka ifade ile Kanun hükmü, yargı kararlarıyla ile oluşan, istikrar kazanan duruma göre yeniden şekillenmekte ve yapılan her yeni düzenleme, istikrar kazanmış yargı kararlarının önüne geçmekte ve adeta yargı kararlarını etkisizleştirme amacı güdüldüğü izlenimi vermektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan durumun, Anayasamızın metnine dahil olan ve dayandığı temel görüş ve ilkeleri belirten<sup>28</sup> "*Başlangıç*" bölümünde vurgulanan,

- Kuvvetler ayrılığı,
- Kuvvetlerin birbirinden üstün olmadığı,
- Kuvvetlerin, Devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret olduğu,
- Kuvvetler arasında bununla sınırlı medenî bir işbölümü ve işbirliği olduğu,

hususlarına ne derecede uygun olduğu tarafımızdan bir soru olarak ortaya konmakla birlikte cevabı okurun muhakeme ve takdirine bırakılmıştır.

Ancak, 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 etmekte olduğuna göre yargı kararlarının uygulanmaması halinde "*Hukuk Devleti*" ilkesinden uzaklaşılacağı ise takdire bırakılmayacak derecede 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>29</sup>

Belirtilen bu normatif düzenlemeler bağlamında; hukuksal düzenlemelerin oluşturulması sırasında, üst hukuk normlarına uygunluğu gözetme ve Türk Milleti adına yargı yetkisini

---

<sup>26</sup> Tahsil ve ödeme ile ilgili işlemlerin hukuki nitelikleri için Bkz. Yusuf KARAKOÇ, "*Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği*", **Vergi Dünyası**, 2002 Şubat, Sayı :246

<sup>27</sup> İdarenin özelde bu konuya genelde tüm vergisel konulara ilişkin yargı kararlarına, "*işlemleri yoğunlaştırıcı*" ve "*iş gücü / zaman kaybı*" penceresinden baktığına dair "*hukuki*" yorumlar için Bkz. Muharrem UZUNOĞLU, "*5766 Sayılı Kanunla 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.da Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi*", **Vergi Dünyası** 2008 Eylül, Sayı 325. Yazar bu makalede, "... Bilindiği gibi bu konularda mahkemeler nezdinde pek çok ihtilaf yaşanmakta muhatapları açısından sorumluluğun başlangıç ve bitiş dönemlerinin ispatı dava konusu yapılarak vergi dairelerinde de işlem yoğunluğuna sebep olunmakta idi. Her ne kadar idare evvelce de takdirini bu yönde kullanmaktaydı ise de kanunda yer almadığı için mahkemelerde aleyhte sonuçlar doğabilmekte bu durum da iş gücü ve zaman kaybına yol açmaktaydı." görüşünü açıklamaktadır.

<sup>28</sup> Anayasa md. 176

<sup>29</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.



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.

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. Vergi toplamak gibi yüce bir amaç için dahi olsa bu yöntemi yanlış bulduğumuzu, düzenlemelerin kanuni olması yanında hukuki olmasına da dikkat edilmesi gerektiğini, devletin finansmanı çabalarının Anayasal sınırlar içinde tutulması gerekliliğini bir kez daha vurgulamak gerekli olmaktadır.<sup>30</sup>

Önümüzdeki zaman zarfında, "kanuni" olan ancak "hukukiliği" çok tartışılacak bu düzenlemelerin yargı kararlarına yansımaları hep birlikte göreceğiz. Böylece yasama-yürütme-yargı olmak üzere üçlü Anayasal ayırımı öngörülen kuvvetlerin pratikte "yasama-yürütme bloku"<sup>31</sup> olarak "yargı" kuvveti ile medeni işbölümü ve işbirliği içinde kalıp kalmadığını da anlamış olacağız. Nitekim konu Anayasa Mahkemesi gündeminde olduğuna göre,<sup>32</sup> bu tartışmamızın pratik sonuçlarını yakın zamanda gözlemleme imkanı bulacağımızı düşünmekteyiz.

---

#### **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>30</sup> Konunun Anayasa yönünden ayrıntılı değerlendirmeler için Bkz. Bekir BAYKARA, "6183 Sayılı Kanunun 35. Maddesi Anayasaya Aykırıdır", **Vergi Dünyası**, 2008 Ağustos, Sayı:324.

<sup>31</sup> Çalışmada "Yasama-Yürütme Bloku" kavramı, Muhlis ÖĞÜTÇÜ'nün, "İş Sağlığı ve Güvenliği Hukukunda Yargı Kararlarını Yasama-Yürütme Bloku'nun Aşma Eğilimi Işığında Türkiye'de Kuvvetler Ayrılığı: Yargı ile Medeni Bir İşbölümü ve İşbirliği mi Yoksa Çatışma mı?" adlı makalesinden esinlenilerek kullanılmıştır. Bkz. **İzmir Barosu Dergisi**, 2008-Temmuz.

<sup>32</sup> Anayasa Mahkemesi'nin <http://www.anayasa.gov.tr/general/haberdetay.asp?contID=690> web adresinden takip edilebilir.