

ŞİRKETLERİN KANUNİ TEMSİLCİLERİNE ANAYASA MAHKEMESİNDEN DESTEK¹

Son günlerde Anayasa Mahkemesinden temel insan haklarının korunması ve kollanması konusunda önemli kararlar çıkmaktadır. Bu kararlara örnek olarak, Twitter ve Facebook'a ulaşımın engellenmesinin kaldırılmasına ilişkin kararlar ile adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine ilişkin Balyoz ve Ergenekon davaları verilebilir. İfade özgürlüğünün geliştirilmesi ve adil yargılanma hakkının sağlanması yönündeki kararlar, kuşkusuz ülkemiz demokrasisinin güçlenmesine ve insan haklarının gelişmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Bugün, Anayasa Mahkemesinin bireylerin mülkiyet hakkını da ilgilendiren önemli bir iptal kararından söz etmek istiyorum. Anayasa Mahkemesi 19.3.2015 tarihinde aldığı bir kararla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Hakkında Kanunun **mükerrer 35 inci maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarını** Anayasanın ikinci maddesinde belirtilen **hukuk devleti** ilkesine aykırı bularak oy çokluğu ile iptal etmiştir.² 6183 sayılı Kanun, kamu alacaklarının tahsil usullerini düzenlemekte olup 1953 yılında yürürlüğe girmiştir. Ancak iptal edilen hükümler kanuna **2008 yılında** eklenmiştir. Yani iptal edilen hükümler, “yeni Türkiye” dönemine ilişkindir. 2008 yılında 5766 sayılı kanunla eklenen ve Anayasa Mahkemesince iptal edilen kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin hükümler şöyle:

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

Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz.”

Diyelim ki, bir limited şirketin ortağı ve müdürsünüz. Şirketteki payınızı diğer ortağınıza veya bir başka kişiye yasal yollarla devrettiniz ve şirketle ilişkinizi kestiniz. Hissenizi devrettiğiniz kişi sizin ortak olduğunuz döneme ilişkin defterleri incelemeye ibraz etmedi veya vergi beyannamelerini vermedi ya da beyan ettiği vergiyi ödemedi. (Burada hemen belirtelim ki, muhtasar beyanname izleyen ayın 23 üncü, KDV beyannamesi izleyen ayın 24 üncü gün, kurumlar vergisi beyannamesi ise izleyen yılın 4 üncü ayında verilebiliyor.) İptal edilen kanun hükmüne göre, vergi dairesi, devir işleminin yapıldığı döneme ait olan ve şirket tarafından beyan edilip ödenmesi gereken vergileri şirketten (ortaklarından) tahsil edemediği takdirde, hiç bir kusuru olmasa dahi şirketin eski müdüründen tahsil edebiliyordu.³

Vergi kanunlarımızda öteden beri şirket, vakıf gibi tüzel kişilikleri idare edenlerin tüzel kişiliğin ödenmeyen vergi borcundan sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler vardır. Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesine göre şirketleri idare edenlerin kendilerine düşen **ödevlerini yerine getirmemeleri yüzünden** şirketin malvarlığından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Tüzel kişilikleri idare edenleri kamu borcundan sorumlu tutabilmek için esas olan **kusur sorumluluğudur**. Kişinin hiçbir kusuru yoksa sadece şirketin yöneticisi olduğu gerekçesiyle başkasına ait verginin tahsilinden sorumlu tutulması, temel insan haklarından olan mülkiyet hakkının ihlali niteliğindedir. Mükerrer 35 inci madde ile getirilen hüküm gerek Vergi Usul Kanununa tabi olan vergi, resim ve harçların gerekse diğer kamu alacaklarının tahsilinde kusur sorumluluğu ilkesini kaldırarak, ödenmeyen kamu borcundan dolayı **kusursuz sorumluluk**

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

² Anayasa Mahkemesinin 19.03.2015 tarih ve E:2014/144; K:2015/29 sayılı kararı 03.04.2015 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ AYM Kararına esas olan olayda, limited şirket ortağı ve müdürü olan kişi şirketteki hissesini 30.12.2011 tarihinde noter senedi ile devretmiş ve müdürlük görevinden de ayrılmıştır. Şirket hisselerini devralan yeni ortak ise Aralık 2011 dönemine ilişkin KDV; muhtasar vergi ve 2011/4. Dönem geçici vergi borçlarını ödememiştir. Vergi dairesi şirketin ödenmeyen borçları nedeniyle devreden ortağın kusurlu olup olmadığına bakmaksızın, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin beşinci fıkrasını gerekçe göstererek arabası üzerine haciz koymuştur. Davayı inceleyen Danıştay 4. Dairesi ilgili kanun hükmünü Anayasaya aykırı görerek Anayasa Mahkemesine intikal ettirmiştir.

ilkesini öngörmekteydi. Bu durum aynı kamu alacağı yönünden iki ayrı hukuk kuralı öngörülmesine neden olmaktadır. Vergi Usul Kanununda kusurlu sorumluluk esası aranırken 6183 sayılı Kanunda kusursuz sorumluluk esası öngörülmiştir.

İptal edilen düzenleme ile kamu alacağının daha hızlı ve daha yüksek oranda tahsilatının sağlanması amaçlanmıştır. “Kanuni temsilcilerin kendi kasıt veya ihmalden kaynaklanmayan fiiller nedeniyle kamu alacağından sorumlu tutulmasını, kamu alacaklarının kamu hizmetlerinin yürütülmesinde hayati önem taşıdığı, kamu hizmetleri için gerekli kaynağın elde edilmesi için kamu alacaklarının takip ve tahsilinde özel hukuki düzenlemelerin ve ayrıcalıkların, kamu alacağının tahsilatında kolaylık ve hızlilik sağlayacağı gerekçeleri ile savunulmuştur.”⁴ Bu görüş, Devleti yücelten, bireyin hakkını görmezden gelen bir anlayışın ürünü olup demokratik hukuk devleti ve mükellef demokrasisi anlayışına uygun değildir. Çağdaş hukuk anlayışında esas olan kusur sorumluluğudur. Kişiye kusur atfetmeksizin kişilerin haklarına dokunulması veya ihlal edilmesi kabul edilemez. Kamu hizmetlerinin görülmesi gerekçesiyle, olayda kusuru olup olmadığına bakılmaksızın kişilerin mallarına kamu yararı gerekçesiyle el konulmasının modern hukuk devletlerinde yeri olmamalıdır. Anayasa Mahkemesi aldığı bu kararlar, kusur sorumluluğuna özel bir vurgu yapmış ve güçlü devletin yanında zayıf olan bireyin temel haklarından birisi olan “mülkiyet hakkını” korumuştur.

AYM söz konusu kararda, kanun koyucunun amme alacağını güvenceye almak bakımından sorumluluğun yaygınlaştırılması yoluna gidebileceği gibi müteselsil sorumluluk da öngörebileceğini kabul etmiştir. AYM söz konusu kararında, Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesindeki kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluğun kusura dayalı sorumluluk olduğunu, kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemiş olması gerektiğini, itiraz konusu kuraldan kaynaklanan sorumluluğun ise kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olduğunu, kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmasına neden olduğunu belirttiikten sonra, amme alacağının doğduğu veya ödenmesi gerektiği zamanlarda kanuni temsilcilerin farklı kişiler olabileceği gerçeği göz önüne alındığında, kural ile getirilen düzenlemenin vergi ve diğer mali ödev ve sorumluluklarını zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren kanuni temsilcilerin, sonradan **kendilerinin görevde olmadığı ve müdahale şanslarının bulunmadığı bir dönemde gerçekleşen bir eylemden** müteselsilen sorumlu tutulmaları sonucunu doğuracağını, bu durumun adalet ve hakkaniyet ilkeleri karşısında, bireyin bu şekilde belirsiz ve güvencesiz bir biçimde kendi kusurundan kaynaklanmayan bir nedenle, başkalarının eylem veya ihmali sonucu oluşacak sorumluluğa ortak olmasının **adalet ve hakkaniyetle bağdaşmayacağını** ve itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesine aykırı olduğu” sonucuna varmıştır. Ayrıca yüksek mahkeme, belirlilik ilkesine vurgu yaparak, hukuk devletinde kanunlarla kişilerin ekonomik, sosyal ve hukuki yaşam alanlarına yöneltilen müdahaleleri öngörülebilmesi ve geleceğe dönük planları buna göre yapılabilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde yer alan söz konusu hükümleri iptal etmiş olmakla birlikte, benzer hükümler hissesini devreden ve müdürlük yetkisi olmayan limited şirket ortakları yönünden ne yazık ki devam etmektedir. Anılan Kanunun “limited şirketlerin amme borçları” başlıklı 35 inci maddesine 2008 yılında aynı kanunla (5766 sayılı) ilave edilen ikinci ve üçüncü fıkraları aşağıdaki gibidir;

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

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

⁴ Karardaki muhalefet şerhinden.

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.”

Anayasa Mahkemesi bir kanunun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğuna ilişkin talep olmadıkça resen iptal etme yetkisi bulunmamaktadır. Yukarıda belirtilen iptal kararına ilişkin talep mükerrer 35 inci madde ile sınırlı olduğundan sadece şirket yöneticilerine ilişkin kanun hükmünü iptal etmiştir. Oysa şirkette müdür olmayan sadece pay sahibi olan limited şirket ortaklarının devrettikleri şirket hissesi ile ilgili vergi borcundan müteselsilen sorumlu tutulması da hukuk devleti ilkelerine aykırıdır. Bu nedenle devreden ortağa hiçbir kusur yüklenmeden devralan ortak tarafından ödenmeyen borçtan devreden ortağın sorumlu tutulması kabul edilemez. Kanaatimizce aynı gerekçelerle 6183 sayılı kanunun **35 inci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarının da iptal edilmesi** gerekir.

Burada şu hususun da altını çizmek isteriz. Kamuya olan vergi ve sigorta prim borçlarından kurtulmak amacıyla şirket hisselerinin hiçbir mal varlığı olmayan kişilere devredilmesi halinde, söz konusu devir işlemi muvazaalı devir niteliğindedir. Borçtan kurtulmak amacıyla yapılacak bu tür devir işlemlerini savunmak elbette mümkün değildir. Anayasa Mahkemesinin söz konusu iptal kararı muvazaalı hisse devri yapanları borçtan kurtarmaz. Alacaklı tahsil dairesinin muvazaa iddiası ile devreden ortağa alacak davası açması mümkün bulunmaktadır.

Anonim şirketlerin **yönetim kurulu üyeleri** ile limited şirketlerin **müdürleri** ilgili şirketin vadesi geçtiği halde ödenmeyen veya ileride ortaya çıkabilecek vergi ve sosyal güvenlik primi borçlarından müteselsilen sorumludurlar. Anonim şirketlerin yönetici olmayan ortaklarının şirketin vergi ve SGK prim borcundan sorumluluğu bulunmadığı halde, yönetici olmayan limited şirket ortakları şirketin vergi ve SGK prim borcundan **hisseleri oranında** sorumludur. Bu nedenle yönetici olmayan şirket ortakları, şirketin kamu borcundan sorumlu tutulmamak için anonim şirketi tercih etmelidir. Bunun için limited şirketin tür değişikliği yoluyla anonim şirkete çevrilmesi mümkündür.⁵

Anayasa Mahkemesi anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde müdürleri pay devirlerinden dolayı belli ölçüde sorumluluktan kurtarmış olmakla birlikte, limited şirketlerin ortakları yönünden sorun devam etmektedir. AYM söz konusu kararındaki gerekçeler anılan kanunun 35 nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları için de geçerlidir. Açılacak bir iptal davasında yüksek mahkemenin söz konusu fıkraları da iptal etmesi gerekecektir.

Gerek anonim ve limited şirketlerin yöneticileri gerekse limited şirketlerin müdür olmayan ortaklarının şirket pay devirlerinde çok dikkatli olmaları gerekmektedir. Pay devrini alan kişinin devrin yapıldığı döneme ait vergi borçlarını ödememesi veya beyannameyi hiç vermemesi halinde devreden şirket yöneticisi veya limited şirket ortağı hiçbir kusuru olmasa dahi ödenmeyen kamu borcundan sorumlu tutulabilir.

⁵ Sakıp ŞEKER- Hayreddin ERDEM, Sermaye Şirketlerinde Tür Değişikliği (Limited Şirketin Anonim Şirkete Dönüşümü) Yaklaşım Dergisi Eki. Şubat 2013