

DANIŞTAY KARARI**Danıştay İctihatları Birleştirmeye Kurulundan:****Esas No : 2013/1****Karar No : 2018/1**

ÖZÜ : Limited şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takibinin gerekmediği hakkında.

İÇTİHA TLARI BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Limited şirketlere ait vergi borçlarının şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması durumunda, şirket kanuni temsilcisinden tahsili yoluna gidilmeden şirket ortaklarının takip edilip edilemeyeceği konusunda Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasındaki ayrıklığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesinin Danıştay Başkanı tarafından istenmesi ve dosyanın İctihatları Birleştirmeye Kuruluna havale edilmesi üzerine, konuyla ilgili kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten ve Raportör Üyenin açıklamaları ile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlendikten sonra gereği görüldü;

1) KONU İLE İLGİLİ KARARLAR :

1- Danıştay Dokuzuncu Dairesince verilen 23.05.2012 tarih ve E:2009/1023, K:2012/2892 sayılı karar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı belirtilmiş, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun limited şirketlerde idare ve temsil yetkisini düzenleyen 540. maddesinde ise, limited şirketlerle ilgili olarak aksi kararlaştırılmış olmadıkça ortakların hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlemlerini idareye ve şirketi temsil yetkili oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 4369 sayılı Kanun'la değişik 35. maddesinde ise, limited şirket ortaklarının şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları hükmüne bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağının, öncelikle kanuni temsilciden (müdülden) aranılması gerektiği, kanuni temsilcilerden tahsil edilememesi halinde de konulan sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortakların mal varlığından tahsili cihetine gidilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu durumda, şirketten tahsil olanağı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcinin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilemediği takdirde hisseleri oranı ile sınırlı olmak üzere şirket borcunun ilgili olduğu dönemde, şirkete ortak olan ortakların takibe alınması gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibe tabi tutulmasında yasal isabet görülmediği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.

2- Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 30.04.2014 tarih ve E:2014/144, K:2014/307 sayılı karar:

Limited şirket borcunun tahsili amacıyla davacı adına ortak sıfatıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararı Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 11.04.2013 tarih ve E:2010/9949, K:2013/3284 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin mal varlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise, vergilendirme ile ilgili ödevleri yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın bu ödevleri yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin takip edilmesi gerektiği, şayet kanuni temsilcinin varlığından da vergi borcu tahsil edilemezse, ancak bu aşamada ortağın ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde

bulundurulacak takip edilmesinin mümkün olduğu, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız hale geldiğinin anlaşılması üzerine kanuni temsilci adına ödeme emri düzenlendiği, daha sonra ortak olan davacının takip edildiği belirtildiğinden, şirketten tahsil edilemeyen kamu alacağının şirket ortağına başvurulmadan önce şirketin kanuni temsilcisi nezdinde yapılan takibat neticesinde tahsilinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunun araştırılması ve bunun sonucuna göre karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

Bozna kararına uymayan Vergi Mahkemesi, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca, kanuni temsilciler, yerine getirmeleri gereken şirkete ait vergisel ödevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle sorumlu tutuldukları halde limited şirket ortakları doğrudan doğruya sorumlu tutulduğundan ve kanuni temsilciler borcun tamamından müteselsilen sorumlu oldukları halde ortakların sorumluluğu sermaye payına isabet eden borçlarla sınırlanmış olup, kanuni temsilcilerle rücu olanağı sağlanmış iken ortaklara böyle imkan tanınmadığından, iki ayrı sorumluluk durumunun aralarında sıralama yapılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı Kanun'da da böyle bir öncelik sıralaması yapılmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında ısrar etmiştir.

Vergi Mahkemesinin ısrar kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulca da uygun bulunmuştur.

3- Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 10.04.2012 tarih ve E:2010/7241, K:2012/1183 sayılı karar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, bu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevlerini yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan şekilde ise limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağından sermaye payları oranında doğrudan doğruya sorumlu olacağı ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacağı kurala bağlanarak, Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi, ilgilileri tüm borçtan rücu olanağı tanıyarak müteselsilen sorumlu tutmuşken, 6183 sayılı Kanun ortakları sermaye payları düzeyindeki borçtan sorumlu tutmuş, şirket varlığından tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, kanuni temsilcilerin sorumluluğu veya ortakların sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde bir öncelik sırası öngörülmemiştir.

Bu durumda ortak sıfatı ile takibi mümkün bulunan davacının, şirket tüzel kişiliğine ait kamu alacağından hissesi oranında sorumlu tutulabilmesi, kamu alacağının tüzel kişinin malvarlığından tahsil olanağının kalmadığının saptanmasını gerektirmekte olup, borçlu şirket hakkındaki takibatın sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı da araştırıldıktan sonra oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, öncelikle kanuni temsilcinin takibi gerektiği yolundaki Vergi Mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmediği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

4- Danıştay Dördüncü Dairesince verilen 24.05.2012 tarih ve E:2009/8328, K:2012/2051 sayılı karar:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı, temsilciler veya teşekkülü idare edenlerin bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilecekleri hükmüne yer verilmiş, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un olay tarihinde yürürlükte bulunan 35. maddesinde ise; limited şirketin ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortakların vazzettikleri veya vaz'ını taahhüt eyledikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları belirtilmiştir.

Bu yasal düzenlemelerin ve bu düzenlemelere ilişkin yerleşik yargı kararlarının birlikte değerlendirilmesinden; limited şirketten tahsili olanaksız hale gelen vergi alacağının kanuni temsilcilerin takibi suretiyle tahsiline 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca çalışılması gerektiği ve kanuni temsilcilerin şirketin vergi borçlarının tamamından sorumlu olduğu, limited şirketten tahsili olanaksız hale gelen vergi borçlarından dolayı şirket ortaklarının ise, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca takip edilebileceği, bu takibin de şirketin borçlarının tamamı için değil olay tarihiyle yürürlükte olan haliye ortakların şirketteki sermayeleri kadar olacağı anlaşılmaktadır.

Yukarıda metni yazılı hükümlerde birbirinden bağımsız olarak, kanuni temsilciler ve ortaklar için farklı takip usulleri öngörülmüştür. Kanuni temsilci ve limited şirket ortaklarının takibinde, vergi borcunun öncelikle şirket tüzel kişiliğinden tahsili yoluna gidilmesi, her iki Kanun'un birbirine paralel hükümleri olup, borcun tahsilinin mümkün olmaması halinde ise kanuni temsilci veya ortak arasında bir öncelik sırası öngörülmemiştir.

Bu durumda, Vergi Mahkemesi kararının, kanuni temsilci hakkında da takip yollarının tüketilmesi gerektiği yolundaki gerekçesinde yasal isabet bulunmamakla birlikte, şirket hakkında yasal takip yolları tüketilmeden ortağın takibine geçilemeyeceğinden ve davacının ilgili dönemde sorumluluğu yalnızca şirkete koyduğu sermaye kadar olduğundan ödeme emirlerini iptal eden Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle temyiz istemi reddedilmiştir.

5- Danıştay Yedinci Dairesince verilen 19.02.2015 tarih ve E:2011/7163, K:2015/844 sayılı karar:

Temyiz başvurusu; Limited Şirket adına tahakkuk ettirilen gümrük, katma değer ve dâmpinge karşı vergi ile hesaplanan çekime faizinin, şirket ortağı sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca düzenlenen ödeme emrini iptal eden mahkeme kararının bozulması istemine ilişkindir.

Mahkeme kararı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, limited şirkete ait vergi borçlarının önce şirket tüzel kişiliğinden, sonra kanuni temsilciden aranması, tahsil edilemezse ortağa gidilmesi gerektiği gerekçesine dayanmakta ise de; anılan Kanun'da, ortaklar ve kanuni temsilciler yönünden farklı takip usulleri düzenlenerek, aralarında takip yönünden bir sıralama yapılmadığından Mahkemenin bu gerekçesi yerinde görülmediği gerekçesiyle karar bozulmuştur.

II) DANIŞTAY BAŞSAVCISININ DÜŞÜNCESİ:

Limited şirketlerle ilgili olarak, şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacaklarının, şirket ortaklarından tahsili için öncelikle kanuni temsilcilerin takip edilmesinin gerekip gerekmediği konusunda, Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Üçüncü Dairesi, Danıştay Dördüncü Dairesi ve Danıştay Yedinci Dairesi kararları arasında var olduğu ileri sürülen ayrıştırmayı; içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesi istemiyle Danıştay Başkanınca re'sen açılan ve havalesi üzerine Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

A) Olay ve Hukuki Durumla İlgili Saptamalar:

Hukuk sistemimize özgü "içtihatları birleştirme kurumu"nun işletilebilmesi için, ayrıklı içtihatların aynı maddi olaydan kaynaklanması değil, aynı hukuki sorunların farklı çözüme kavuşturulmuş olması yeter koşul olarak aranmakla birlikte, ayrıklık bulunduğu ileri sürülen içtihatlar konu uyumsuzlukların; asıl borçlu konumundaki limited şirketlerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen kamu alacağının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine dayanılarak, şirket ortaklarından tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmesinden kaynaklandığı anlaşıldığından, kararlarda hem maddi olay yönünden, hem de hukuki uyumsuzluklar yönünden birlik-aynılık bulunmaktadır.

Öte yandan, yukarıda anılan kararlar incelendiğinde; uyumsuzlukların çözümünde dayanan yasa kurallarının farklı yorumunun söz konusu olmadığı, başka deyişle, içtihat ayrılığının; aynı yasa hükmünün farklı yorumuna değil, limited şirketlerle sınırlı olarak, şirketin mal varlığından karşılanamayan kamu alacağının takip ve tahsilinde, şirket ortakları ile şirketin kanuni temsilcisi (veya temsilcileri) arasında öncelik-sonralık bakımından bir sıralama bulunup bulunmadığı konusundaki görüş ayrılığına dayandığı anlaşılmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairesinin kararlarında limited şirketten tahsil imkanı kalmayan kamu alacaklarının, ortakların veya kanuni temsilcilerin sorumluluğuna ilişkin kurallara göre tahsilinde kanun koyucunun herhangi bir öncelik-sonralık sırası öngörmediği kabul edilmiştir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi ise Kurulun ve diğer dairelerin aksine, limited şirket ortaklarının sorumluluğunun, öncelikle kanuni temsilcinin takibine bağlı olduğu görüşünde olup, bu görüşünü 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin birlikte değerlendirilmesine dayandırmıştır.

B) Değerlendirme:

1) Usul yönünden:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 35. maddesi ile kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen mükerrer 35. maddesinde ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin öncelikle sorumlu tutulmaları gerektiğine dair açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu noktada, kanunda düzenlenmeyen bir alanın içtihatları birleştirme yoluyla çözüme kavuşturulup kavuşturulamayacağı sorusu akla gelebilirse de, Anayasa Mahkemesinin 12.06.1969 tarih ve E:1968/38; K:1969/34 sayılı kararında belirtildiği üzere; içtihadı birleştirme kararı, o zamana değin hukuk alanında hukuk kuralı olarak bulunmayan yeni bir kural koymayı erek edinmiş olan bir hukuk işlemi değil, ancak ve ancak belli bir olaya uygulanacak yasanın veya nesnel nitelikte olan tüzük ve yönetmelik kuralları gibi öbür hukuk kurallarından hangisinin, hangi anlamda uygulanacağını saptamak için verileceğinden, aynı hukuki durumda bulunan kişiler (limited şirket ortaklarının) ödenmeyen kamu alacaklarına ilişkin sorumluluklarını düzenleyen kanun hükmünün (6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinin) hangi aşamada uygulanabileceği konusundaki görüş ayrılıklarının içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi, içtihatları birleştirme kurumunun amacına uygundur.

2) Esas yönünden:

Limited şirket ortakları için özel bir düzenleme içeren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesinin ilk hali, "Limited ortaklıkların ödenmeyen ve tahsil imkanı bulunmayan amme borçlarından dolayı ortaklar vaz'ettikleri veya vaz'ını taahhüt eyedikleri sermaye miktarında doğrudan doğruya mesul ve bu kanun hükümleri gereğince takibata tâbi tutulurlar." şeklinde iken, 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesi ile yapılan değişiklikle "Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan

amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar.” şeklinde düzenlenmiş; daha sonra, 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanun’un 3. maddesi ile, “şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağı” ibaresi, “şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı” olarak değiştirilmiş ve anılan maddeye, ortaklar arasında müteselsil sorumluluk öngören iki fıkra eklenmiştir.

Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatlar gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin kanuni temsilcileri ile, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin ve varsa bunların temsilcilerinin, kanundan kaynaklanan ödevlerin yerine getirilmesinden doğan sorumlulukları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 10. maddesinde düzenlenmiş; kanuni temsilcilerle tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenlerin ve varsa bunların temsilcilerinin, 213 sayılı Kanun kapsamında bulunmayan amme alacaklarından doğan sorumlulukları da, 6183 sayılı Kanun’a 4108 sayılı Kanun’un 11. maddesiyle 02.06.1995 tarihinde eklenen mükerrer 35. maddede yer almıştır.

Gerek kanuni temsilciler için getirilen sorumluluğun koşullu ve kapsamlarını düzenleyen, 213 sayılı Kanun’un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesi; gerekse limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesi, sorumlulukların nitelikleri, kapsam ve sınırları bakımından farklı hükümler içermektedir. 213 sayılı Kanun’un 10. maddesi; vergisel ödevleri yerine getirmekle yükümlü tutulan kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen, 213 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve vergiye bağlı alacaklarla sınırlı olarak kabul ederken, 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesi; vergisel ödev konusunda yükümlü olup olmadığına bakılmaksızın, temsil edilenin mal varlığından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan, (213 sayılı Kanun’un kapsamına girmeyen gümrük vergi ve resimleri dahil) 6183 sayılı Kanun’un 1. maddesinde belirtilen tüm kamu alacaklarından kanuni temsilciyi sorumlu tutmuştur. Ayrıca, 213 sayılı Kanun’un 10. maddesi, lafzı gereği kanuni temsilcileri belli bir süreyle, yani kanuni ödevleri yerine getirmekle yükümlü oldukları süre ile sınırlı olarak sorumlu tutarken, mükerrer 35. maddede (özellikle 5766 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle eklenen fıkra hükümleri dikkate alındığında) böyle bir belirleme yapılmamıştır.

Limited şirket ortakları ise, mevcut düzenlemeye göre, gerek 213 sayılı Kanun, gerekse 6183 sayılı Kanun kapsamındaki amme alacaklarının şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan kısmından hisseleri oranında sorumlu tutulmuşlardır.

Diğer taraftan; 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesini değiştiren 4369 sayılı Kanun’un 21. maddesine ait gerekçede; ...Limited şirketin mal varlığından tahsil edilemeyen amme alacağı için şirketin ortaklarından tahsile gidildiğinde, ortaklar koydukları sermaye miktarı kadarından sorumlu tutulabildiğinden, şirket sermayesinin üzerinde olan amme alacağının tahsili yapılmadığı, dolayısıyla mevcut hükmün koruma işlevini görmediği; ...yapılan bu düzenleme ile şirketten tahsil edilemeyen amme alacağı için ortaklara şirkete koydukları sermayeleri oranında sorumluluk getirildiği ve amme alacağının tamamının güvence altına alındığı belirtilmiş; maddeye ikinci ve üçüncü fıkra ekleyen 5766 sayılı Kanun’un 3. maddesine ait gerekçede ise; maddede yapılan ibare değişikliği ile limited şirketten tahsil edilemeyen, dolayısıyla 6183 sayılı Kanun’un 35. maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarından ikincil sorumlu olan şirket ortaklarının sorumluluklarının başlayabilmesi için açıklayıcı hüküm getirildiği; limited şirketin amme borçlarından, eski ve yeni ortakların ne şekilde sorumlu olacakları hususunun da düzenlendiği, açıklamasına yer verilmiştir.

Yine 5766 sayılı Kanun’un, 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesine beşinci ve altıncı fıkraların eklenmesine dair 4. maddesine ait gerekçede de; maddede yapılan ibare değişikliği ile borçludan tahsil edilemeyen, dolayısıyla 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklik getirildiğinden, bahsedilmiştir.

Anılan Kanun hükümleri ve bu hükümlerde değişiklik yapan Kanun hükümlerine ait gerekçeler göz önünde alındığında; kanun koyucunun, limited şirketlerin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı sorumluluğu bulunan kanuni temsilcileri ile şirket ortaklarını, sorumluluk sınırları ve kapsamları itibarıyla farklı düzenlemelere tabi tutması nedeniyle, bu kişilerin takibi için öncelik-sonralık şeklinde bir sıralamayı öngörmediği sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte; 6183 sayılı Kanun’un “Kanundaki terimler” başlıklı 3. maddesinde yer alan, bu Kanun’daki amme borçlusunu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini; tahsil edilemeyen ve tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimlerinin de, amme borçlusundan tahsil edilemeyen ve tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını ifade ettiği yolundaki hükümden hareketle, kanuni temsilcilerin amme borçlusunu sıfatını haiz olarak, şirket ortaklarından önce takip edilmeleri gerektiği ileri sürülebilir. Nitekim; Yedinci Dairenin 19.02.2015 tarih ve E:2011/7163, K:2015/844 sayılı kararına konu Ankara Üçüncü Vergi Mahkemesinin 07.06.2011 tarih ve E:2010/2538, K:2011/1446 sayılı kararında yer alan; amme borçlusunu ifadesinden, öncelikle tüzel kişiliğin kendisinin, sonra da kanuni temsilcisinin anlaşılması ve idarece, amme alacağının tahsili için

6183 sayılı Kanun'a göre yapılacak takiplerde de bu sıraya uyulmasının icap ettiği, şeklindeki gerekçe bu belirlemeye dayanmaktadır. Ancak; Kanun'un 35. maddesi ile mükerrer 35. maddesinde "amme borçlusu" teriminin değil, sırasıyla, "şirket" ve "tüzel kişilerle küçükler ve kısıtlılar, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküller" ibarelerinin kullanılmış olması; tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı deyiminin tanımından hareketle yapılan bu tarz bir yorumu kanuna aykırı kılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle; Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Danıştay Üçüncü Dairesi, Danıştay Dördüncü Dairesi ve Danıştay Yedinci Dairesi kararları arasındaki içtihat ayrıklığından, içtihadın, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ile Danıştay Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesine karar verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

III) KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER:

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Kanuni Temsilcilerin Ödevi" başlıklı 10. maddesinin 1., 2.ve 3. fıkrası:

"Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler."

2- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un "Limited şirketlerin amme borçları" başlıklı 35. maddesinin 1. fıkrası:

"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."

3- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "Kavram" başlıklı 573. maddesinin 1. ve 2. fıkrası:

"Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

Ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödemeye ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler."

Aynı Kanun'un 623. maddesinin 1. fıkrası:

"Şirketin yönetimi ve temsili şirket sözleşmesi ile düzenlenir. Şirketin sözleşmesi ile yönetimi ve temsili, müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebilir. En azından bir ortağın, şirketi yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerekir."

IV) KONUNUN İÇTİHADIN BİRLEŞTİRİLMESİNE GEREK OLUP OLMADIĞI YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

Belirtilen kararlardan başka kararları da bulunan Danıştay Dokuzuncu Daire ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü, Dördüncü ve Yedinci Daire kararları arasında oluşan yorum farkı devam etmiş ve Daire ile Kurul ve diğer vergi dava daireleri yönünden bu görüşler devamlılık kazandığından aynı hukuk kurallarının değişik biçimde yorumlanarak uygulanmasından kaynaklandığı sonucuna varılan ayrıklığın, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi gereğince içtihadın birleştirilmesi yoluyla giderilmesine oybirliğiyle karar verilerek işin esasına geçildi.

V) KONUNUN ESAS YÖNÜNDEN İNCELENMESİ:

Tüzel kişilerde, vergi borçları nedeniyle doğan sorumluluk tüzel kişiliğe ait olduğundan, limited şirketin vergi borçları için önce limited şirket tüzel kişiliği takip edilmekte, vergi alacağının şirket malvarlığından tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması halinde kanuni temsilci veya ortak takibata tabi tutulmaktadır. Buna göre kanuni temsilcinin ve ortağın sorumluluğu feri niteliktedir. Vergi alacağı için şirket tüzel kişiliği aleyhine hiçbir takibat yapılmaksızın doğrudan doğruya kanuni temsilcilere veya ortağa başvurmak mümkün değildir.

Dolayısıyla vergi alacağının limited şirket kanuni temsilcileri veya ortaklarından tahsil edilebilmesi için, limited şirket hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un öngördüğü tüm cebri takip yollarının uygulanması, tahsil edilememesi veya edilemeyeceğinin anlaşılmasının saptanması gerekmektedir.

Limited şirket ortağının sorumluluğu, ortağın şirkete karşı koymayı taahhüt ettiği esas sermaye paylarını ödemeye ilişkindir. Bu durumu sınırlı şahsi sorumluluk olarak tanımlamak mümkün olup, aynı zamanda kusursuz sorumluluk olarak da kabul edilmektedir. Hal böyle olunca bu sorumluluk aslında bir vergi sorumluluğu olmayıp, kimi Danıştay kararlarında da belirtildiği şekilde, tahsilat muhataplığı sorumluluğudur. Bir başka deyişle limited şirket ortağının, vergi alacağından olan sorumluluğu, tahsil ile ilgilidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk kısaca kusura dayalı sorumluluk olarak kabul edilmekte, kanuni temsilcilerin, vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesinde kusurlu olmadığını ispat ederek yani "kurtuluş beyyinesi" göstererek sorumluluktan kurtulması olanağı tanınmaktadır.

Her biri birer usul yasası olan Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, vergi borcunun tahsili için önce kanuni temsilciye mi yoksa ortağa mı gidileceği düzenlenmemiş ise de, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ile ortakların sorumluluğu hakkında hüküm getirilmesi, kanuni temsilciye gidilmeden de ortağa gidilebilmesini sağlamak amacını taşıdığı gibi kamu alacağını korumaya ve hızlı bir şekilde tahsilini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna varılmıştır.

Nitekim söz konusu 35. maddede ortak için öngörülen doğrudan doğruya sorumluluğun vergi alacağı için olduğu kabul edilmiştir.

Bu açıklamalar karşısında, limited şirketin vergi borçlarının tahsilinde ortağa gidilmeden önce kanuni temsilciye gidilmesi gerektiğinin hukuken kabulü mümkün bulunmamıştır.

VI) SONUÇ:

Limited şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen veya edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun takip ve tahsiline ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da, kanuni temsilci ile ortak arasında bir öncelik sıralaması bulunmadığından, limited şirketin vergi borcunun tahsilinde ortağın takibine başlanabilmesi için kanuni temsilcinin takibinin gerekli olmadığı açıktır.

Bu nedenle, içtihadın Vergi Dava Daireleri Kurulu, Üçüncü Daire, Dördüncü Daire ve Yedinci Daire kararları doğrultusunda birleştirilmesine 11.12.2018 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY

Limited Şirkete ait vergi borcunun şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda vergi borcunun şirket kanuni temsilcisinden tahsili yoluna gidilmeden, şirket ortaklarının takip edilip edilemeyeceği hususunda, Danıştay Dokuzuncu Dairesi ile Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Üçüncü, Dördüncü, Yedinci Dairelerinin kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesi ihtiyacı doğmuş bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi kanuni temsilcilerin ödevlerini ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesi kanuni temsilcilerin sorumluluğunu, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi ise limited şirket ortaklarının sorumluluğunu düzenlemiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi kanuni temsilcileri vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu tutmaktadır. Anılan maddede kanuni temsilciler için kabul edilen sorumluluk, kusura dayalı sorumluluktur. Buradaki kusur, vergilendirmeye dair ödevlerin ihmal edilmesidir. Buna göre, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumlu tutulabilmesi için vergilendirme ödevlerini yerine getirmemiş olması gerekmektedir. Tüzel kişilerin mükellef olmaları halinde bunların varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmeyen kanuni temsilcilerin varlığından alınması şeklinde "özel nitelikli bir tahsil" usulü benimsenmiştir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un mükerrer 35. maddesinde ise, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kusursuz sorumluluk esasına dayanmakta olup, kamu alacağının borçlu şirketten tahsil edilememesinde kanuni temsilcilerin kusuru bulunmasa dahi sorumlu tutulmalarına neden olmaktadır. 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinde öngörülen sorumluluk hükmü, aynı Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde belirtilen tüm alacakları kapsar niteliktedir.

Bu durumda kanuni temsilcilerin temsil ettiği kişinin vergi borçlarından sorumluluğunu düzenleyen iki farklı hüküm bulunmakta olup, hangi kanun hükmünün uygulanacağı sorunu, 6183 sayılı Kanun'a 4108 sayılı Kanun ile eklenmiş mükerrer 35. maddenin gerekçesinde yer alan "...Bu itibarla amme borçlusunun mal varlığından alınmayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerinin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs veya kurum mümessillerinin mal varlığından 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan şahısların diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanun'a mükerrer 35. madde eklenmiştir." ifadesi ile ayırıştırma yapılarak açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, vergi aslı ve buna bağlı alacaklar ve vergi cezaları için Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinin, diğer amme alacakları için ise 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin uygulanması gerekir.

Bu itibarla, Vergi Usul Kanunu'nda kanuni temsilciler için öngörülen sorumluluk, 6183 sayılı Kanun'da düzenlenen sorumluluğa göre "özel hüküm" niteliği taşımaktadır.

Nitekim 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen ve "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede yer alan sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmünü taşıyan fıkra, Anayasa Mahkemesinin 19/03/2015 tarih ve E:2014/144, K:2015/29 sayılı kararıyla, "213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, bu Kanun kapsamındaki amme alacaklarının takibinin itiraz konusu kurala göre yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla itiraz konusu kural nedeniyle, 213 sayılı Kanun kapsamına giren amme alacakları da dahil olmak üzere tüm amme alacakları için takip yapılması mümkündür. Bu durumda her iki kanunun aynı maddi olaya uygulanabilmesi nedeniyle, iki ayrı kanuni düzenlemeden hangisinin uygulanacağı konusunda belirsizlik oluşmaktadır. Dolayısıyla itiraz konusu kural, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır." gerekçesiyle iptal edilmiş ve 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinde kanuni temsilciler için öngörülen özel tahsil usulünün uygulanmasındaki önceliği ortadan kaldıran 6183 sayılı Kanun'a eklenen düzenlemenin hukuki belirsizliğe neden olduğu ifade edilmiştir.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının amme alacakları ile ilgili sorumlulukları düzenlenmiş ve şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibata tabi tutulacakları öngörülmüştür.

29/06/1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesine göre, limited şirketlerde aksi kararlaştırılmadıkça, ortakların hepsi müdür sıfatıyla şirket işlerini idareye ve şirketi temsile yetkilidirler. Bununla birlikte, şirket sözleşmesinde veya genel kurul kararıyla ortaklardan biri veya birkaçına ya da ortak olmayan kişilere kanuni temsilci yetkisi verilebilmektedir. 13/01/2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 623. maddesinde ise, limited şirketin yönetim ve temsilinin şirket sözleşmesi ile düzenleneceği belirtilerek, şirketin sözleşmesi ile

yönetimi ve temsilinin müdür sıfatını taşıyan bir veya birden fazla ortağa veya tüm ortaklara ya da üçüncü kişilere verilebileceği, en azından bir ortağın şirketin yönetim hakkının ve temsil yetkisinin bulunması gerektiği öngörülmüştür.

Anılan maddelerin değerlendirilmesinden limited şirketlerde, sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla yetkilendirilen kanuni temsilcilerin, şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilemeyen vergi borcunun tümünden sorumlu iken ortakların sermaye hisseleri oranında sorumlu oldukları anlaşılmaktadır.

Limited şirketlerde vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, özel hüküm niteliğindeki 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin uygulanması ve kanuni temsilcinin varlığından takip ve tahsile öncelik verilmesi, daha sonra şirket borçlarından müteselsil sorumlu olan ortak veya ortakların 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde öngörüldüğü üzere sermaye hissesi oranında sorumluluğuna gidilmesi gerekir.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmekle sorumlu bulunmasına karşın bu ödevlerini yerine getirmeyen ve vergi borcunun tamamından sorumlu olan kanuni temsilciden tahsilat gerçekleştiği takdirde sadece sermaye hissesi oranında sorumlu olan ortaklar hakkında takip yapılmasına gerek kalmayacaktır.

Vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirirken kusurlu davranan kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden, doğrudan 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi uyarınca limited şirket ortağının sorumluluğuna gidilmesi durumunda ise, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesinin hiç uygulanmaması ihtimali söz konusu olacaktır. Zira böyle bir durumda, limited şirketin malvarlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan vergi borcunun, kanuni temsilciden önce limited şirket ortaklarından sermaye hisseleri oranında takibi yapılarak amme alacağının tahsili gerçekleştirilecektir. Ancak belirtmek gerekir ki, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen ve limited şirketin vergi borcunun tamamından sorumlu bulunan kanuni temsilci hakkında herhangi bir takip yapılmaksızın, vergilendirme ile ilgili bir ödevi olmayan ve vergi borcunun doğmasında herhangi bir kusuru bulunmayan limited şirket ortağı hakkında amme alacağının takip edilmesinin adalet ve hakkaniyet ilkeleriyle bağdaştığını söylemek mümkün değildir.

Diğer yandan limited şirketin önce ortağına veya ortaklarına gidilmesi, amme alacağının eksik ya da fazla tahsil edilmesine de yol açacaktır.

Limited şirketlerde aynı anda hem ortağın, hem de kanuni temsilcinin takip edilmesi durumunda, aynı maddi olaya iki farklı kanunun uygulanması nedeniyle hukuki belirlilik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Ayrıca kanuni temsilcinin varlığından kısmen tahsil edilebildiği takdirde ortak veya diğer ortaklar tahsil edilemeyen kısımdan sermaye hisseleri oranında sorumlu olacak iken, vergi borcunun kanuni temsilciden tahsil edilip edilmeyeceğinin veya ne kadarının tahsil edileceğinin belirsizliği, aynı anda takip edilen ortakların ödeme yapma konusunda çekimser kalmasına yol açacaktır. 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesi gereği ödediği sermaye miktarından fazla olacak şekilde sermaye hissesi oranında vergi borcunun ödenmesinden kişisel malvarlığı ile sorumlu olan ortak veya ortakların, ödemek zorunda olduğu vergi borcunun ödediği sermayeyi kısmen veya tamamen kaybetmesine yol açıp açmadığı noktasında belirsizlik yaşayacağı kuşkusuzdur. Ortak veya ortakların ödeyeceği vergi borcunun tutarı konusundaki yaşayacağı bir belirsizlik ise hukuki güvenlik ilkesinin ihlali anlamına gelecektir.

Oysa önce kanuni temsilciden takibin tamamlanmasından sonra tahsil edilemeyen vergi borcu tutarı için ortakların hisseleri oranında sorumluluğuna gidilmesi, bu konuda oluşan tereddütleri ortadan kaldıracığı için hukuki belirsizliği önleyecektir.

Dolayısıyla limited şirketlerde vergi ve buna bağlı alacakların şirketin varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememesi durumunda, kanuni temsilcinin sorumluluğuna gidilmeden doğrudan ortak veya ortakların sorumluluğuna ya da hem kanuni temsilcinin hem de ortak veya ortakların sorumluluğuna gidilmesine imkan tanıyan seçimsel bir hak olduğunu söylemek ya da öncelik sonralık ilişkisi olmadığını iddia etmek anılan hukuk ilkelerinin ihlali anlamına gelecektir.

Tüm bu nedenlerle şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağının öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, tahsil edilmemesi halinde sermaye hissesi ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsili yoluna gidilmesinin hukuka uygun olacağı, içtihadın Dokuzuncu Daire kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görüşüyle karara katılmıyoruz.

(XX) KARŞI OY

Limited şirketlerin ödenmeyen vergi borçlarının amme alacağına dönüşmesi sonrası tahsili konusunda 213 sayılı Yasa'nın 10. maddesi ile 6183 sayılı Yasa'nın 35. maddesi vergi idarelerinin dayanak kurallarıdır.

Uygulamada, vergi idareleri vergi alacağının tahsili için öncelik sıralaması yapmadan şirket ortaklarına da kanuni temsilcilere de yönelmektedirler.

Yukarıda aktarılan her iki yasanın kurallarında da öncelik sıralaması öngörülmemiştir.

Vergi idareleri bakımından öncelik sıralaması bulunmaması, alacağın tahsili için bir güvence oluşturmaktadır.

Ancak, gerek kanuni temsilci gerekse şirket ortağı bakımından kendilerine yönelik olarak alacakla hangi aşamada muhatap olacaklarını bilmeleri önemli olmaktadır.

Alacağın güvenceye bağlanmış olmasında öncelik sıralamasının bulunmaması vergi idareleri bakımından önemli olarak değerlendirilmezken "Hukuki Belirlilik" ilkesi bağlamında öncelik sıralaması vergi borçlusu için önem arzedecektir.

Hukuka saygılı ve kuralları önemseyen idareler, idare edilenlere güvence oluşturmalıdır.

Aynı şekilde, idarenin işlemleri ile muhatap olan veya olması muhtemel bulunan kişiler de kendilerini idare karşısında güvende hissetmelidirler.

Bu bağlamda "Hukuki belirlilik" ilkesi, idarelerin uygulamalarında dikkate alınması gereken bir ilkedir.

İdarelerce bu ilkenin gözetilmemesine gerekçe olarak yukarıda belirtilen dayanak yasa kuralları gösterilse de, yargı yerlerinin bu ilkeyi uygulama konusunda işlevsel olması gerektiği düşüncesindeyim.

İşte bu çerçevede yaklaşımla hukuki belirlilik ilkesinin uygulanması bakımından idarelere yol gösterilmesi ve idare edilenler açısından da hukuki güvence oluşturulması için öncelik sıralamasının önemsenmesi gerekmektedir.

Öncelik sıralamasında da, şirket ortaklarından başlanılması ve tahsil imkansızlığı halinde şirket kanuni temsilcisine sonraki aşamada yönelmesi hukuki belirlilik ilkesini hayata geçirecek ve hukuka uygunluk oluşturacaktır.

Açıkladığım görüş ve gerekçe ile çoğunluk görüşünden oluşan karara katılmıyorum.