

## LİMİTED ŞİRKETLER HAKKINDA UYGULANAN İHTİYATİ HACİZLERDE ORTAKLARIN DURUMU

### I – Giriş

İki veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulan, ortakların sorumluluğunun koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve ana sermayesi belirli olan şirket türüne limited şirket adı verilmektedir. Limited şirketlerin özellikleri ve hukuki nitelikleri Türk Ticaret Kanununun 503 ila 556. maddelerinde düzenlenmiştir.

Sermaye şirketlerinin kanuni temsilcilerinin kamu borçlarından dolayı takiplerinde genel düzenleme olan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uygulanmakla birlikte, limited şirketler hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 35. maddesinde de ortakların sorumlulukları hakkında özel bir düzenleme bulunmaktadır. Söz konusu maddenin ilk fıkrasında, limited şirket ortaklarının şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları hükmü yer almaktadır. Ancak bu düzenleme, amme alacağının cebri takip safhasıyla ilgilidir. Alacağın korunması amacıyla idarece uygulanacak işlemlerde (teminat isteme, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz) doğrudan ortaklar hakkında da uygulanıp uygulanamayacağı hususu ise bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

### II – KONUNUN HUKUKİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nde ihtiyati haciz, "*İleride tahakkuk edecek olan veya henüz vadesi gelmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz*" olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, amme alacağının tahsilini güvenceye almak amacıyla, cebri takip ve tahsil aşamasına gelinmeden önce yapılan, korumaya yönelik bir işlemdir. İhtiyati haciz müessesesinin 6183 Sayılı Kanun'un birinci kısmının ikinci bölümünde yer alması da bunu desteklemektedir. Bilindiği üzere anılan Kanunun ikinci kısmı, amme alacağının cebren takip ve tahsili işlemlerini konu almaktadır. Cebren tahsil şekillerinden birisi olan "kesin haciz" ise kanunun ikinci kısmının birinci bölümünde düzenlenmiştir. Buna göre amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki malları haczedilir. Ne var ki bunun için alacağın tahakkuk aşamasının tamamlanması ve tahsil edilecek aşamaya gelmiş olması gerekmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun "Teminat isteme" başlıklı 9. maddesinde; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallerde teminat isteneceği, aynı Kanunun 13. maddesinde, ihtiyati haciz sebepleri yedi bent halinde sayılarak, ihtiyati haczin maddede sayılan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, derhal tatbik olunacağı hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10. maddesinde ise, 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 getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınmayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu madde dahi kanuni temsilcinin cebri takip aşamasındaki sorumluluğunu düzenlemektedir.

6183 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen hükümlerinde sözü edilen teminat isteme ve ihtiyati haciz gibi işlemler, amme alacağının cebren takip ve tahsil işlemleri olmayıp, icrai işlemlere başlamadan önce tahsile konu amme alacağının tahsilinin tehlikeye girmemesi için korumaya yönelik işlemlerdir. Bu işlemler korumaya yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı amme borçlusudur, yani verginin mükellefi veya sorumlusudur. Amme alacağının kesinleşmesinden önceki safhada uygulanan ihtiyati haciz işleminden limited şirket ortaklarının doğrudan sorumlu tutulabileceklerine ilişkin herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Dolayısıyla, şirketin kanuni temsilcileri, yönetim, icra kurulu üyeleri ve ortakları hakkında bu işlemlerin uygulanması söz konusu olmayacaktır. Vergi Usul Kanununun 10. maddesi uyarınca dahi kanuni temsilciler ancak kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan borçlarından dolayı, ancak fer'i nitelikte yani ikinci derecede sorumlu tutulabilirken, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından bu aşamada doğrudan doğruya sorumlu olmaları hukuken mümkün değildir.

Sonuç olarak yukarıda yer alan kanun hükümlerinde asıl amme borçlusudur olmayan ortaklar, yönetim kurulu üyeleri, icra komitesi üyeleri adına teminat isteme, ihtiyati haciz ya da ihtiyati tahakkuk gibi amme alacağının korunmasına yönelik işlemlerin uygulanabileceğine dair yasal düzenleme bulunmadığı gibi, konuyla ilgili maddelerde buna ilişkin bir açıklık bulunmadığından, asıl borçlu şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları üzerine henüz cezalı tarhiyatın bile yapılmadığı bir safhada limited şirket ortakları hakkında da bu nitelikte bir işlemin uygulanabilmesi hukuka aykırıdır. Danıştay'ın yerleşik içtihatları bu yöndedir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 29.01.2008 gün ve E. 2006/3608, K. 2008/434 sayılı kararı ile 05.03.2009 gün ve E. 2007/896, K. 2009/1224 sayılı kararları konuyla ilgili olarak verilmiş emsal kararlardan bazılarıdır.