T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/402
Karar No : 2025/298

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Defterdarlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizen incelenerek bozulması istenmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı hakkında, ortağı olduğu ... Limited Şirketi (önceki ünvanı: ... Limited Şirketi) adına ihtiyaten tahakkuk ettirilen 2007 yılına ilişkin amme alacaklarının tahsilini güvence altına almak amacıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi uyarınca tesis edilen teminat istenmesine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9, 13 ve 17. maddelerinde düzenlenen teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin işlemler, kamu alacağının cebren tahsil ve takibine yönelik olmayıp icrai muamelelere başlamadan önce amme alacağının tahsilinin tehlikeye girmesini önlemeye yönelik koruma tedbirleri olduğundan, bu işlemlerin asıl muhatabı, verginin mükellefi veya sorumlusudur. Dolayısıyla, asıl borçlu şirketin kanuni temsilcileri, yönetim, icra kurulu üyeleri ve ortakları hakkında bu işlemlerin uygulanabilmesi mümkün değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca kanuni temsilciler, ancak kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olan borçlardan dolayı sorumlu tutulabileceklerdir. Bu itibarla, ... Limited Şirketinin vergi borçları nedeniyle davacı adına kanuni temsilci olduğundan bahisle uygulanan dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının temyiz istemi inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 14/12/2015 tarih ve E:2014/4233, K:2015/7015 sayılı kararıyla mahkeme kararı onanmıştır.

Davalının karar düzeltme istemini kabul ederek önceki kararını kaldırdıktan sonra temyiz istemini yeniden inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 24/01/2017 tarih ve E:2016/16145, K:2017/652 sayılı kararı:

6183 sayılı Kanun'un "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde düzenlenen teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemleri kamu alacağının korunmasına yönelik tedbirlerdir. Bu tedbirler cebren takip ve tahsil yöntemleriyle ilgili olmadığından henüz tahakkuk etmemiş alacaklara uygulanabilecektir. Aynı Kanun'un

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

3.maddesi uyarınca amme borçlusu sıfatını kazanan ve 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre şirket borçlarından sorumlu olabilecek ortaklar hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi ve teminat istenilebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344 ve 359. maddelerinde sayılan hususlara ilişkin bir kamu alacağının salınması yolunda gereken işlemlere başlanması yeterlidir. İhtiyati haczin uygulanmasında süreye bağlı kalınmayacağı, haklarında ihtiyati haciz işlemi uygulananların ancak haczin nedenine ve miktarına itiraz edebilecekleri kurala bağlandığından, 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine göre şirket borçlarından sorumlu tutulabilecek olan ortaklar, henüz tahakkuk etmemiş olan şirket borçlarından ihtiyati haciz aşamasında da sorumlu tutulabileceklerdir.

Bu durumda, mahkemece, asıl borçlu şirketin ortağı olduğunda tartışma bulunmayan davacı hakkında yukarıda değinilen hükümlerinin uygulanmasını gerektiren hallerin bulunup bulunmadığı araştırılarak sonucuna göre yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Mahkeme, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 17/01/2018 tarih ve E:2017/596, K:2018/15 sayılı kararı:

Danıştay Dördüncü Dairesinin yukarıda yer verilen kararının dayandığı aynı hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının bozulması gerekmektedir.

Kurul bu gerekçeyle kararı bozmuştur; davacının karar düzeltme istemini ise reddetmiştir.

Bozma kararına uyan ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un olay tarihinde yürürlükte bulunan 35. maddesi uyarınca limited şirket ortağının şirketin ödenmemiş vergi borcundan sorumluluğu ortaklık payına bağlı olup ortağın anılan madde uyarınca takibi için şirketin vergi borcunun doğumu anında değil vergi borcunun şirketten tahsil imkanı bulunmadığının tespiti anında ortak sıfatını haiz olması gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine 06/06/2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5766 sayılı Kanun'la eklenen fıkra hükmü ile limited şirket ortağının şirketteki sermaye payını devretmesi halinde, payı devreden ve devralan şahısların devir öncesine ait amme alacaklarının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulacakları öngörülmüştür.

5766 sayılı Kanun'un gerekçesinde de 06/06/2008 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme ile limited şirket ortakları yönünden müteselsil sorumluluğun getirildiği, böylece hissesini devreden ortağın borcunu ödemesinin sağlanacağı, diğer yandan da devralan şahısların limited şirket hissesinin değerini borçluluk durumunu da göz önüne alarak belirlemesine imkan verileceği vurgulanmıştır.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

Buna göre limited şirket ortakları şirketteki hisselerini devretmiş olsalar dahi şirketin ödenmemiş vergi borçlarından dolayı 06/06/2008 tarihinden sonraki dönemler için şirket hisselerini devralan ortakla birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Nitekim, 5766 sayılı Kanun'un, bu Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin, düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla tahsil edilmemiş bulunan amme alacakları hakkında da uygulanacağını öngören geçici 1. maddesi, Anayasa Mahkemesinin 28/04/2011 tarih ve E:2009/39, K:2011/68 sayılı kararı ile maddenin uygulanmasının hukuk kurallarının geriye yürütülmesi anlamına geleceği ve Anayasa'da yer alan hukuk devleti kapsamındaki hukuk güvenliği ilkesi ile bağdaşmayacağı gerekçesiyle iptal edilmiştir.

... tarih ve ... sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ne göre, davacının ... tarihinde kurulan ... Limited Şirketinin kurucu ortaklarından olduğu, daha sonra ... tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirkette bulunan tüm hissesini devrettiği, ... Limited Şirketinin ünvanının ... Limited Şirketi olarak değiştirildiği hususunun ... tarih ve ... sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlandığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, uyuşmazlık konusu amme alacaklarının 2007 yılına ilişkin olduğu, davacının 09/03/2006 ila 26/11/2007 tarihleri arasında şirket ortağı olduğu ve kanuni temsilci olarak görev almadığı görüldüğünden, asıl amme borçlusu şirketin 06/06/2008 tarihinden önceki dönemlere ait vergi borçlarından dolayı sorumlu tutulmasına olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu borçlar nedeniyle davacı hakkında tesis edilen teminat istenmesine ilişkin işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 02/12/2020 tarih ve E:2020/874, K:2020/1318 sayılı kararı:

Kurul, davalının temyiz isteminin bozma kararına uygunluk yönünden reddine, dava konusu işlemin iptaline ilişkin hüküm fıkrasının hukuka uygunluğu konusunda yapılması gereken temyiz incelemesinin sonuçlandırılması için dosyanın Danıştay Dördüncü Dairesine gönderilmesine karar vermiştir. Kurul davalının karar düzeltme istemini ise reddetmiştir.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesinin 26/04/2022 tarih ve E:2021/3106, K:2022/2892 sayılı kararı:

Anayasa Mahkemesinin 28/04/2011 tarih ve E:2009/39, K:2011/68 sayılı kararına göre, 5766 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da yapılan ve vergi borcundan sorumlu tutulan şahıslar hakkında önceden var olmayan birtakım yeni sorumluluk yolları ve yeni sorumluluk kriterleri getiren değişikliklerin, henüz tahsil edilmeyen amme alacakları için de geriye yürütülerek söz konusu alacakların tahsiline ilişkin olarak yapılacak işlemlere uygulanması hukuka aykırılık oluşturacaktır. Bu durumda, uyuşmazlığın, davacının sorumlu tutulduğu kamu alacağının ait olduğu yılda yürürlükte bulunan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 29/07/1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun'un 21.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

maddesi ile değişik 35. maddesi uyarınca çözümlenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 35. maddesinde, limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil olanağı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu oldukları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulacakları ifade edilmiştir.

Bu düzenlemenin değerlendirilmesinden, şirket ortaklığı sona ermiş olsa da ödeme emri ile takip edilen kamu alacaklarının doğduğu dönemde şirket ortağı olan kişilerin bu borcun ödenmemesinden sadece ortak olduğu dönemlerle ve hissesi oranıyla sınırlı olarak sorumlu olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla limited şirketin vergi borcunun öncelikle şirketin mal varlığından tahsiline çalışılması, vergi borcunun şirketten tahsilinin olanaksız olduğunun tespit edilmesi halinde ise şirket ortağının ilgili olduğu döneme göre sermaye miktarı veya sermaye hissesi göz önünde bulundurularak takip edilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, asıl borçlu şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin usulüne uygun olarak tebliğ edilip edilmediği, şirket hakkında usulüne uygun olarak mal varlığı araştırması yapılıp yapılmadığı, mal varlığı araştırması sonucunda tespit edilen mal varlığının borcu karşılamaya yeterli olup olmadığı, borcun zamanaşımına uğrayıp uğramadığı da incelenerek davacının bu boçlardan sorumlu olup olmadığı ortaya konulmak ve diğer hususlar da incelenmek suretiyle yeniden bir karar verilmesi gerekmektedir.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararı:

Mahkeme, bir önceki kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Temyizen incelenen ısrar kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

T.C.
D A N I Ş T A Y
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/402
Karar No : 2025/298

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

... tarih ve ... sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ndeki ilandan, davacının ... tarihinde tescil edilerek kurulan ... Limited Şirketinin kurucu ortaklarından olduğu; ... tarih ve ... sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ndeki ilandan, ... tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirkette bulunan tüm hissesini devrettiği, bu devre ... tarihli ortaklar kurulu kararı ile onay verildiği; ... tarih ve ... sayılı Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'ndeki ilandan ise, ... Limited Şirketinin ünvanının ... Limited Şirketi olarak değiştirildiği anlaşılmıştır.

... Limited Şirketi hakkında 2007 yılına ilişkin olarak ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu düzenlendikten sonra ... tarihinde şirket hakkında 6183 sayılı Kanun'un 17. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk kararı; şirket ve davacı hakkında aynı Kanun'un 13. maddesinin (1) ve (3) numaralı bentleri uyarınca ihtiyati haciz kararı alınmıştır.

Daha sonra, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca, anılan vergi tekniği raporuna istinaden hesaplanan ve şirket adına ihtiyaten tahakkuk ettirilen 2007 yılına ait kurumlar vergisi, aynı yılın Ocak ila Aralık dönemlerine ait katma değer vergileri, anılan vergiler ile Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemlerine ait geçici vergiler üzerinden hesaplanan vergi ziyaı cezaları ve gecikme faizinden oluşan 124.529,82 TL tutarındaki amme alacağının tahsilini güvence altına almak amacıyla ... tarih ve ... sayılı dava konusu işlem ile davacıdan teminat istenmiştir.

İLGİLİ HUKUK:

i. İlgili Mevzuat:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplamalara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un 13. maddesinde ihtiyati haczin, maddede yedi bent halinde belirtilen 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 belirtilmiş; maddenin (1) numaralı bendinde, Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini mucip hallerin mevcut olması ihtiyati haciz nedeni olarak öngörülmüştür.

6183 sayılı Kanun'un *"Limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tabi tutulurlar."* şeklindeki 35. maddesinde yer alan *"şirketten tahsil imkanı bulunmayan"* ibaresi, 06/06/2008 tarih ve 26898 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 3. maddesi ile "*şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan"* şeklinde değiştirilmiş ve maddeye aşağıdaki iki fıkra eklenmiştir.

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

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."

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrasında vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı hükme bağlanmıştır.

2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 40. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarına, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idarenin uymak zorunda olduğu kuralına yer verilmiştir.

ii. İlgili Karar:

12/11/2022 tarih ve 32011 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 27/05/2022 tarih ve E:2021/6, K:2022/2 sayılı kararının ilgili bölümü şu şekildedir:

"*213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesine göre vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tâbi olanın iş yerinde yapılacağından, iş yeri ve mükellef hakkında en doğru tespitleri yapabilecek ve onun mâli, iktisadî ve ticarî durumunu en iyi şekilde değerlendirebilecek olan inceleme elemanıdır. Bu nedenle 13. maddenin 1. bendinin atıfta bulunduğu 9. maddenin 1. fıkrasında belirtilen ve ihtiyati haciz kararı alınması için ön işlem mahiyetinde olan teminat tutarının belirlenmesi ve talep konusunda fiilen vergi incelemesini yapan inceleme elemanına yetki tanınmıştır. İnceleme elemanının vergi incelemesini tamamlayıp vergi inceleme raporunu, tarhiyatı yapacak olan vergi dairesine göndermekle bu hususlara ilişkin görev ve yetkileri sona ermektedir. İstenecek teminat miktarını belirleme ve teminat istenmesi yönünde talepte bulunma yetkisini, incelemeyi yapan yetkili memurdan başkasının kullanması mümkün bulunmadığı gibi, inceleme elemanı da, inceleme tamamlandıktan sonra bu yetkisini artık kullanamaz.*

Cebren tahsil ve takibe yönelik olmayıp, henüz tahsil edilebilir aşamaya gelmeyen kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla alınacak ihtiyati haciz kararının uygulanmasıyla borçluların mülkiyet haklarına getirilecek sınırlama göz önünde bulundurulduğunda, ulaşılan sonucun bu yönüyle de yerinde olduğu değerlendirilmiştir.

İnceleme sonuçlandıktan sonra 13. maddenin 1. bendine göre ihtiyati haciz kararı alınamayacağından, şartların varlığı halinde 13. maddenin diğer bentlerine göre ihtiyati

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

haciz kararı alınabileceğinde ise tereddüt bulunmamaktadır."

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, bu gerekçeyle vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği doğrultusunda içtihadın birleştirilmesine karar vermiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Mahkemece, davacının hisselerini devretmesi nedeniyle 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesinde 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile yapılan değişlikliğin yürürlüğe girdiği 06/06/2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin şirket borcundan sorumlu tutulamayacağı, dolayısıyla davacı hakkında bu borçlar nedeniyle teminat istenmesi yönünde işlem tesis edilemeyeceği gerekçesiyle dava konusu işlemin iptali yolunda temyize konu ısrar kararı verilmiştir.

Kural olarak, hukukun genel ilkelerinden olan kanunların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, kanunların yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşen olaylara uygulanma imkanı bulunmamaktadır.

06/06/2008 tarih ve 26898 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5766 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un 35. maddesine eklenen ve amme alacağından şirket ortağı sıfatıyla sorumlu tutulan şahıslar hakkında birtakım yeni düzenlemeler getiren ikinci ve üçüncü fıkranın geriye yürütülerek 06/06/2008 tarihinden önce gerçekleşen olay ve fiiller neticesinde tahakkuk eden vergi ve kesilen cezaların tahsiline uygulanması mümkün değildir. Bu durumda, uyuşmazlığın davacının sorumlu tutulduğu vergiyi doğuran olay ve cezayı gerektiren fiilin gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesi uyarınca çözümlenmesi gerekmektedir.

6183 sayılı Kanun'un uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 35. maddesinde limited şirket ortaklarının asıl borçlu limited şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden asıl borçlu şirkete ait amme alacaklarının doğduğu dönemde şirketin ortağı olan kişilerin ortak olunan dönemlerle sınırlı olarak amme alacağının ödenmesinden sorumlu olacağı anlaşılmakla birlikte ortaklık payının kısmen veya tamamen üçüncü kişiye devredilmesinin şirket ortağının Kanun'dan kaynaklanan bu sorumluluğunu ortadan kaldırması mümkün değildir.

Nitekim ortaklık payının kısmen veya tamamen üçüncü kişiye devrine ilişkin sözleşmeler niteliği itibarıyla özel hukuk sözleşmeleri olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamayacaktır.

Açıklanan nedenle temyize konu ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

Öte yandan, temyize konu ısrar kararının verilmesinden önce 12/11/2022 tarih ve 32011 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 27/05/2022 tarih ve E:2021/6, K:2022/2 sayılı kararıyla, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra borçlu hakkında 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendine göre ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği doğrultusunda içtihadın birleştirilmesine karar vermiştir.

İçtihatların birleştirilmesine ilişkin kararlarla genel, objektif nitelikteki bir kuralın anlam ve kapsamı belirlenmekte ve aynı kuralın yorumlanmasından doğan içtihat farklılıklarının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. İçtihatları birleştirme kararları, kararın konusunu teşkil eden hukuk kuralı yürürlükte olduğu ve aynı konuda Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunca bir içtihat değişikliğine gidilmediği sürece geçerliliğini sürdürecektir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu kararları yürürlüğe girdikten sonra idari makamlar ve idari yargı mercileri yönünden bağlayıcıdır. Buna göre idari yargı mercilerince İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının derdest davaların her aşamasında uygulanması gerekmektedir. Bu bakımdan, Kurul kararları, idari işlemin tesis edildiği tarihte yürürlüğe girmemiş olsa dahi, yargılama aşamasında yürürlüğe girmiş ise yargı mercilerince içtihatları birleştirme kararında öngörülen hukuki sonucun derdest davalarda uygulanması gerekmektedir.

21/10/1970 tarih ve 13646 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 20/06/1970 tarih ve E:1969/1, K:1970/27 sayılı kararında "*Kesin hükümle uyuşmazlık, halledilmiş ve ortadan kalkmış olacağından kesin hükme bağlanmış bir uyuşmazlığın yeniden dava konusu yapılması mümkün değildir. İçtihatları Birleştirme Kararları kesin hüküm halini almış bulunan kararlara konu teşkil eden olaylara tesir icra edemeyip bu kararlara ancak verildikleri tarihten sonra karara bağlanacak davalarda uyulması zorunludur.*" gerekçesine yer verilmek suretiyle İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının zaman bakımından uygulanabilirliği açıklanmıştır. Bu kararda, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının, uyuşmazlık konusu olmaktan çıkmış ve kesin bir yargıya ulaşmak suretiyle çözüme kavuşturulmuş uyuşmazlıklara etki etmeyeceği, Kurulun kararlarının geçmişe değil, geleceğe etkili olacağı belirtilmiştir. Kurul kararında yer alan ifadelerden İçtihatları Birleştirme Kurulu kararlarının verildikleri sırada derdest olan davalarda uygulanmasını gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 27/05/2022 tarih ve E:2021/6, K:2022/2 sayılı kararı, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendine göre tesis edilen ihtiyati haciz işlemine yönelik ise de, 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendinde, aynı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesini gerektiren hallerin mevcut olması ihtiyati haciz nedeni olarak öngörülmüş olup sözü edilen kararın gerekçesinde 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinin birinci fıkrası yorumlanarak bir sonuca varılmıştır.

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin

Kararda, 9. maddenin birinci fıkrasında belirtilen ve ihtiyati haciz kararı alınması için ön işlem mahiyetinde olan teminat tutarının belirlenmesi ve talep konusunda fiilen vergi incelemesini yapan inceleme elemanına yetki tanındığı, inceleme elemanının vergi incelemesini tamamlayıp vergi inceleme raporunu, tarhiyatı yapacak olan vergi dairesine göndermekle bu hususlara ilişkin görev ve yetkilerinin sona erdiği, istenecek teminat miktarını belirleme ve teminat istenmesi yönünde talepte bulunma yetkisini, incelemeyi yapan yetkili memurdan başkasının kullanması mümkün bulunmadığı gibi, inceleme elemanının da, inceleme tamamlandıktan sonra bu yetkisini artık kullanamayacağı gerekçesine dayanılmıştır.

Anılan kararda varılan sonucun dayandığı gerekçeler ve 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendinin 9. maddeyle olan bağlantısı dikkate alındığında, vergi incelemesi sonuçlanıp tarhiyat yapıldıktan sonra 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereğince teminat istenmesinin de mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, bozma kararı üzerine Mahkemece öncelikli olarak bu hususa ilişkin olarak bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Dava konusu işlemde bu yönüyle hukuka aykırılık bulunmadığının tespit edilmesi halinde ise ikinci aşamada, davacının 26/11/2007 tarihli hisse devir sözleşmesi ile şirketten ayrıldığı ve bu tarihten sonra doğan şirket borçlarından şirket ortağı sıfatıyla sorumluluğunun bulunmadığı, sorumlu olduğu dönemlerdeki sermaye payı gibi diğer yönlerden inceleme yapılarak karar verilmesi gerekmektedir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davalının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA,**

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren on beş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 09/04/2025 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

...

X - KARŞI OY:

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe karşısında ısrar kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

...

Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

UYAP Bilişim Sistemindeki bu dokümana http://vatandas.uyap.gov.tr adresinden ex8gWSv - +fgAn43 - 3yzxvsd - IMrBeI= ile erişebilirsin