

Dr. Yusuf İLERİ

Yaklaşım Yayınları /Ağustos 2008/Sayı:188

## **VERGİ BORÇLARININ KANUNİ TEMSİLCİLERDEN TAHSİLİNDE VERGİ İDARESİNE TANINAN YENİ AYRICALIKLAR**

### **I- GİRİŞ**

Vergi usul ve vergi icra hukukundaki temel anlayışa göre, mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Vergi yargısına ilişkin yayımlanmış kararların incelenmesi halinde (bu konuda mevcut bir istatistik olmamakla beraber), bu ilkenin uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıkların vergi ihtilafları arasında önemli bir yer aldığı görülür. Bu doğal. Zira bir kez mükellef veya sorumlunun mal varlığının kamu borcunu karşılamaması halinde, bunun tahsilinin artık kolay olmayacağı ve sorunun çözüleceği nihai mercii olan mahkemeye kadar varacağı açık. Bu borç şirketin mevcut temsilcilerinden mi alınacak Mevcut temsilcilerden alınacak ise bütün temsilciler mi sorumlu olacak? Önceki temsilcilerin sorumluluğu hangi durumlarda söz konusudur. Geçmişte vergi yargısını en fazla meşgul etmiş olan bu ve benzeri soruların gelecekte de vergi yargısının üzerinde en fazla karar oluşturacağı konular olacağından kuşku yok.

Firmalarımızın öz kaynak yerine borçlanma ile faaliyetlerini yürüttükleri, boyutları öngörülmeleyen bir ekonomik krizin kapıda olduğu öngörülerini dikkate alındığında ödenmeyen vergi borçları nedeniyle bundan sonra da temsilcilerin başlarının ağrıyacağını söylemek için kâhin olmaya gerek yok.

Bu öngörüler yapıyor olmalı ki 5766 sayılı Kanunla 6183 sayılı AATUHK'nın bazı hükümleri kamu alacağının tahsilinde idareye kolaylıklar sağlayacak şekilde değiştirilmiş ve Kanun'a yeni hükümler ilave edilmiştir.

### **II- MÜKERRER 35. MADDEDEKİ DEĞİŞİKLİKLER**

#### **A- KAPSAM YÖNÜNDEKİ DEĞİŞİKLİK**

##### **1- Değişiklik Öncesi Durum**

Kanuni temsilcilere yönelik cebri icra alanında düzenlemeler içeren biri VUK'un 10., diğeri 6183 sayılı AATUHK'nın mükerrer 35. maddesinde olmak üzere iki ayrı hüküm var. İlk bakışta, birbirinin benzeri gibi görünen bu iki düzenleme, gerçekte, öngördükleri sorumlulukların kapsamı, koşulları, nitelikleri, dayanakları ve sınırları bakımından farklıdır(l). Ancak bu iki hüküm arasındaki 5766 sayılı Kanun öncesi farklılıklar bu yazının konusu değildir. Belirtmek gerekir ki özellikle incelememize konu olan 5766 sayılı Kanunun değişiklikleriyle bu iki hüküm arasında kapsam, koşullar, nitelik ve sınırlar açısından önemli farklılıklar oluşmuştur. Dolayısıyla kanuni temsilcilere yönelik cebri takip ve tahsil işlemlerinin hangi hükme göre yürütüleceği önem arz etmektedir.

VUK'un 10. maddesi Yasa'nın kabul edildiği 1961 yılında yürürlüğe giren ilk halinde mevcut olan çok eski bir hüküm. Bu maddede öngörülen sorumluluk, vergi alacakları ile vergiye bağlı alacakları ve vergi cezalarının kapsamaktadır. Ancak Gümrük ve Tekel İdareleri tarafından alınan vergi, resim ve harçları bu maddede öngörülen sorumluluğun kapsamında değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde öngörülen sorumluluğun kapsamının bu sınırlı niteliğine karşın, mükerrer 35. madde ile getirilen sorumluluk, geniş kapsamlıdır. VUK'un kapsamına girmeyen gümrük ve tekel vergi ve resimleri dahil, 6183 sayılı Kanun'un 1. ve 2. maddelerinde yazılı kamu alacaklarının tümünü içermektedir. 6183 sayılı Yasa'nın mükerrer 35. maddesi VUK'un 10. maddesi kadar eski değil, 02.06.1995 tarihinde yürürlüğe girdi. Vergi İdaresi'nin görüş ve uygulamaları bu iki maddenin de 'vergi ve buna bağlı alacakları' kapsadığı yönünde idi. Danıştay'ın kararlarına göre 'vergi ve bağlı alacaklar' söz konusu olduğunda VUK'un 10. maddesi, buna karşın fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi 'vergi ve bağlı alacaklar' dışındaki kamu alacakları söz konusu olduğunda ise 6183 sayılı Yasa'nın mükerrer 30. maddesinin uygulanabilmesi mümkündür. Oldukça yaygın olan bu tür kararlara örnek olarak verebileceğimiz Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun Kararında(2), "mükerrer 35. madde ile özel bir tahsil hükmü olan VUK'un 10. maddesinin ikinci fıkrası zımnen veya açık olarak ilga edilmediği ve mükerrer 35. maddenin getiriliş gerekçesinde de maddenin diğer amme alacakları için getirildiğine açıkça vurgu yapıldığını gerekçe gösterilerek böyle bir ayrıma gidildiğini okumaktayız."

Vergi İdaresi, Danıştay kararlarının istikrarlı bir hal alması karşısında bir Genelge(1) yayımlayarak "kanuni temsilcilerden takibi gereken vergi ve buna bağlı alacaklara ilişkin olarak düzenlenen ödeme emirlerinde VUK'un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesinin birlikte yasal dayanak olarak gösterilmesini" belirtti.

Bu pragmatik yaklaşım zahiriye kurtarsa da mükerrer 35. madde hükümlerini vergi ve bağlı alacaklara uygulayacak sonuçları sağlamaktan uzak olduğu için bu konu 5766 sayılı Yasa ile mükerrer 35. maddede değişiklik yapmak ve bu değişiklikle maddeyi vergi ve bağlı alacaklar içinde uygulanmasını sağlamakla çözüme kavuşturulmak istenmiştir.

## **2- 5766 Sayılı Kanun Sonrası Durum**

Kanun'un 4. maddesiyle 6183 sayılı Kanun'un 'Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları' başlıklı mükerrer 35. maddesindeki amme alacakları ibaresi, bu Kanun'un 1 ve 2. maddesi kapsamına giren amme alacakları ibaresi ile değiştirilerek bu maddenin vergi ve bağlı alacaklara da uygulanmasına imkân sağlanıyor.

Ayrıca 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmü eklenmek suretiyle bu husus iyice pekiştiriliyor.

Bu düzenlemelerle, şirketten tahsil edilmeyen veya tahsil edilmeyeceği anlaşılan Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının, tahsil ve takibinin (Vergi Usul Kanunu'nun

10. maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerine rağmen) 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesine göre yapılması mümkün hale getirilmiştir. Böylece koşullar, nitelikleri, dayanakları ve sınırları bakımından 5766 sayılı Kanunla daha kapsamlı hale getirilen mükerrer 35. maddenin vergi ve bağlı alacaklara da uygulanması ile İdareye kanuni temsilcilerin takibinde önemli imkânlar verilmiştir.

## **B- KANUNİ TEMSİLCİYE YÖNELME KOŞULLARINDA DEĞİŞİKLİK**

5766 sayılı Kanunla mükerrer 35. maddede yapılan diğer bir değişiklik de madde metninde yer alan “şirketten tahsil imkânı bulunmayan” ibaresinin “şirketten tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan” ibaresi ile değiştirilmesidir. Aynı Kanunla 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesinde yapılan değişiklik; bu kavramların tanımı yapılmıştır.

Bu değişiklikle beraber alacaklı vergi dairesinin, kanuni temsilcinin mal varlığına müracaatı kolaylaştırılmaktadır. Bugüne kadar ki uygulamada kanuni temsilciye başvurmak için söz konusu alacağın şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil imkânının bulunmadığı hususu açık ve kesin olarak aranıyordu. Aksi yöndeki uygulamalar yargıya intikali halinde Danıştay'ın bu ilkeyi sağlamaya dönük kararları karşısında sonuçsuz kalıyordu. Literatürü taradığımızda bu yönde çok sayıda yüksek mahkeme kararına rastlamaktayız. Örnek olarak aldığımız Danıştay Dördüncü Dairesi'nin Kararı'ndaki(4) şirket tüzel kişiliğinden tahsil edilmeyen alacaklar için hangi koşullarda kanuni temsilcilere yöneleceğine ilişkin tespitler yanı sıra 6183 sayılı mükerrer 35. maddenin 5766 sayılı Yasa ile değişmeden önceki kapsamı ile ilgili şu görüşler yer alıyor: “6183 sayılı Yasa'nın sözü edilen mükerrer 35. maddesi hükmünün 312 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamı dışındaki kamu alacakları yönünden takibi için getirilmiş olması karşısında olayda uygulanmasının mümkün olmayacağı, ayrıca dosyanın incelenmesinden şirketin vergi borcu için 6183 sayılı Yasa da öngörülen tüm cebren takip ve tahsil işlemleri tamamlanmadan ve dolayısı ile söz konusu alacağın şirket tüzel kişiliğinden tamamen veya kısmen tahsil imkânının bulunmadığı açık ve kesin olarak ortaya konulmadan takibata başlanıldığı sonucuna varıldığından bu husustaki davalı idare temyiz dilekçesindeki iddiada isabet görülmemiştir.”

Ne var ki 5766 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle alacağın haczedilen mallardan karşılanıp karşılanmayacağına takdir tamamen alacaklı idareye bırakılmaktadır. Düzenleme şirket tüzel kişiliği hakkında 6183 sayılı Yasa da öngörülen tüm cebren takip ve tahsil işlemleri tükenmeden kanuni temsilcilere yönelmeye imkân tanımaktadır. Böylece şirket tüzel kişiliği ile şirketin kanuni temsilcileri eş zamanlı olarak takip ve tahsil işlemleriyle muhatap olabilecektir.

Bunun çeşitli sakıncalara sebebiyet vermesi olasıdır. Kanun da tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi; “Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağına veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını,” şeklinde tanımlanmıştır.

Kamu alacağının haczedilen mallardan veya iflas masasından tahsil edilemeyeceği bazen çok açık olabilir. Ancak bu netlik çoğu zaman mümkün olmayabilir. Yasa tasarısında bu gibi hallerde mükellef haklarını teminat altına alıcı hiçbir düzenleme yoktur. Alacağın haczedilen mallardan karşılanıp karşılanamayacağının takdiri tamamen alacaklı idarenin başına, yani vergi dairesi müdürüne bırakılmaktadır. Bu takdirin objektif ölçütlerinin yasada olması gerekir. Bu ölçütleri, sonradan genel tebliğ, sirküler gibi idarenin takdiri düzenlemelerine bırakamayız. Çünkü konu vergi alacağından ziyade mülkiyet hakkı ile ilgilidir.(5)

Gerçekten de haczedilen mal varlığının değerinin düşük tespit edilmesi ve bu arada kanuni temsilciden de tahsilat yapıldıktan sonra daha evvel haczedilen şirkete ait malların yüksek değerle satılması, bu değer tek başına kamu borcunu karşılaması halinde hem kanuni temsilci gereksiz yere önceden cebri takip ve tahsil işlemleriyle muhatap edilmiş olacak hem de kamu alacağı için daha evvel ödediği tutarları geri almak gibi yeni bir takım problemlerle karşı karşıya kalabilecektir. Bu arada olası rücu davaları da cabadan kanuni temsilcileri meşgul edecektir.

### **C- KANUNİ TEMSİLCİLERE MÜTESELSİL SORUMLULUK**

Maddede yapılan bir değişiklik de kanuni temsilci vasfını kaybetmiş veya sona ermiş olan önceki temsilcilere bazı durumlarda müteselsil sorumluluk getirilmesidir. Maddeye 5766 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenen fıkra ile "Amme alacağının doğduğu ve ödenmesi gereken zamanlarda kanuni temsilci veya teşekkülü idare edenlerin farklı şahıslar olmaları halinde bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur." demek suretiyle alacağın gerçekleştiği sırada temsilci olan şahısların, bu verginin Hazine'ye intikaline kadar yeni temsilcilerle beraber sorumlu tutulmaları sağlanmıştır. Yani şayet vergi borcu ödenmemiş ise vergi idaresi, eski temsilcinin beyanname vermek ve imzalamak, şirket kasasında para çekmek, bankada işlem yapmak yetkisinin sona erip ermediğine bakmayacak, bu hiç bir yetkisi kalmamış eski temsilci hakkında da cebri icra takibi başlatacaktır. Öncelikle belirtelim ki "Alacağın doğduğu tarih," ibaresi ile neyin kast edildiği belli değildir. Alacağın doğduğu tarihte kastedilen vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih midir, beyannamenin verilmesi yani verginin tahakkuk ettirilmesi mi, yoksa alacağın vade tarihi midir? Bu husus gelecekte çeşitli ihtilaflara elverişli bir ortam yaratmaktadır. Aslında yapılan bir bakıma alacaklı tahsil dairesi tarafından prensip haline getirilen bir uygulamanın yasa hükmüne dönüştürülmesidir. Ancak arada önemli bir fark bulunmaktadır: Bugüne kadar ki uygulamada alacaklı tahsil dairesi öncelikle mevcut temsilci hakkında işlem yürütür şayet mevcut temsilcilerden kamu alacağının tahsili imkânı bulamaz ve alacağın doğduğu tarihte bir başkası temsilci ise bu kişi hakkında da cebri takip işlemleri yürüttü. Yargıya yansıyan olaylarda yerel mahkemeler ve Danıştay maddi olayı tespit ederek her olayın özelliğine göre ve delilleri tahlil ve takdir suretiyle önceki temsilciyi kamu alacağının ödenmesinden sorumluluğunu kabul ya da reddederdi. Maddeye eklenen fıkra ile amme alacağının ödenmemesi halinde, alacağın doğduğu tarihte temsilcilik vasfı olan şahıs hakkında icra takibi işlemlerinin yürütülmesi yasal olarak yeterli bir neden olacaktır. Yani Vergi İdaresi kamu alacağının doğduğu tarihte temsilci vasfı olan buna karşın ödenmesi gereken zamanda bu vasfını yitiren şahıstan, ödenmeyen kamu alacağını tahsil etmeye muktedir olacaktır. Muhatap kaldığı cebri



**YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK  
VE DENETİM TİC. LTD. ŞTİ.**

işlem sonucu ödeme yapmak zorunda kalan şahıs ise rücu için dava açmak hakkını kazanacaktır. Yani ödenen tutarı ancak dava ikame etmek suretiyle alabilme imkânına sahip olacaktır. Devlet haklı-haksız, yetkili-yetkisiz ayrımı yapmaksızın alacağını tahsil edip aradan çıkacak! Tebaa ise artık kavga/mahkeme bir şekilde başının çaresine bakmaya çalışacak! Şayet dava açar; kusursuzluğunu ispat eder veya rücu hakkını elde ederse alacağının tahsili şirketin mal varlığının bulunmasına bağlı. Yoksa üzerine soğuk su içecek. Dönüp Vergi İdaresi'ne borçtan sorumlu temsilci ben değilim, ben masumum, işte mahkeme kararı demesi hiç bir şey değiştirmeyecek yani ödediği parayı geri alamayacak. Bu durumda borçtan sorumlu olan temsilcinin tespiti ve bu kişiye rücu edilip edilemeyeceği de yeni bir sorun olarak yargıya taşınacak.

### III- SONUÇ

Kamu alacağının tahsilinde amaç, kamu düzeninin sağlanmasıdır. Kamu alacakları ile kamu hizmetleri arasındaki yakın ilişki dolayısıyla tahsilinde verimlilik, hız ve ayrıcalık gözetilmiştir. Ancak kamu alacaklarına tanınan bu yeni imtiyazlar kamunun fertleri arasında ihtilafa elverişli ortam yaratacak bir görünüm sunmaktadır.

-----  
\* Yrd. Doç. Dr., Haliç Üniversitesi

- (1) Bu konuda geniş bilgi için Bkz. Turgut CANDAN, ?Kanuni Temsilcilerin Kamu Alacaklarından Sorumluluğu-I,II,III, Yaklaşım Sayı: 39, 40, 41, Mart, Nisan, Mayıs 1996
- (2) DVDDK'nın, 16.06.2006 tarih ve E.2006/27, K.2006/174 sayılı Kararı; Şükrü KIZILOĞLU, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar) 8. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008, s.1412
- (3) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 2. Baskı, İsmav Yayınları, 2006, s.178-180
- (4) On. 4. D.'nin, 30.11.2000 tarih ve E.1999/2597, K.2000/5013 sayılı Kararı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, s.168
- (5) A. Bumin DOĞRUSÖZ, Limited Şirket Ortağının Sorumluluğu Genişliyor, Referans Gazetesi, 11.02.2008