

KANUNİ TEMSİLCİ YA DA LİMİTED ŞİRKET ORTAĞI GİBİ VERGİ BORCUNUN ÖDENMESİ YÖNÜNDEN İKİNCİL SORUMLULUĞU OLANLAR HAKKINDA YAPILAN TAKİPLERDE GÖZARDI EDİLEN BİR MÜESSESE: ZAMANAŞIMI

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 15.12.2009

I. Vergi Borcundan Mükellefin ve İkincil Sorumluların Sorumluluğu

Bir verginin ödenmesinden, herkesten önce, o verginin kanunla belirlenen mükellefi sorumludur. Ancak bazı durumlarda vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine veya asıl mükellefle birlikte, kanunlarda gösterilen şekliyle, üçüncü kişiler de sorumlu olurlar.¹

Mükellef, Vergi Usul Kanunu'nda “ *vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzelkişidir.*” şeklinde tanımlanmış olup,² vergi borcunun terettüb etmesiyle ilgili olarak her verginin özel kanununa bakılması gerekmektedir.³

Vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlem (tarh)⁴ tebliğ edilmedikçe ödenmesi gereken aşamaya (tahakkuk)⁵ gelmemekte dolayısıyla ödeme ile ilgili işlemler de (tahsil)⁶ yapılamamaktadır.

Bu durumda mükellef açısından tahakkuk eden vergi, bir amme borcu⁷ olmakta, mükellef de artık “*amme borçlusunu*” haline gelmektedir. Kanun, amme borçlusunu, “*Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini...ifade eder*” şeklinde tanımladığına göre⁸ amme borçlusunu, mükelleften daha geniş bir kavram olmaktadır. Bir başka ifade ile her mükellef, bir amme borçlusunu iken, her amme borçlusunu bir mükellef olmamaktadır. Esasen zaten her vergi borcu bir amme borcu (alacağı) iken her amme borcu (alacağı) da vergi değildir.⁹

Dolayısıyla vergilendirme de sözü geçen mükellef ve vergi sorumlusu kavramları, amme alacağıın tahsil usulünde artık olayı kavramaktan uzak olduğu için daha geniş anlamda amme borçlusunu kavramı kullanılmaktadır. Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen

¹ ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 1995, Sayfa 67

² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 8

³ Örnekler için Bkz. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu md.2, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu md. 8

⁴ 213 sayılı V.U.K.md.20

⁵ 213 sayılı V.U.K.md.22

⁶ 213 sayılı V.U.K.md.23

⁷ Amme borcu tanımı için Bkz. 6183 sayılı AATUHK. md.1 ve 2

⁸ 6183 sayılı AATUHK. md.3

⁹ 6183 sayılı AATUHK. md.1, 2 ve 3.

vergide sorumluluk ile 6183 sayılı Kanunda düzenlenen vergi borcundan sorumluluk aynı kavramlar olmamaktadır.

Bu durumda vergi hukukumuzda örneğin limited şirketlerin vergi borçlarından dolayı ortaklarını sorumlu tutan bir düzenleme yok iken 6183 sayılı Kanun çerçevesinde bir amme alacağı olan vergi alacağı nedeniyle limited şirket ortaklarının sorumluluğuna gidilebilmektedir.

Yine Vergi Usul Kanununun “*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*” başlıklı 10. maddesinde yer alan hüküm vergilendirme ile ilgili iken, 6183 sayılı Kanunun “*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*” başlığını taşıyan mük.35. maddesi amme borcunun tahsili ile ilgilidir. Ancak konu vergi olduğunda, uygulanacak Kanun, genel Kanun olan 6183 sayılı Kanun değil, özel Kanun olan Vergi Usul Kanunu olmaktadır.

Dolayısıyla vergi hukukunda vergi sorumluluğunu; vergi sorumlusu, vergi borcunda teselsül, vergi borcunun intikali olarak üç grupta incelemek mümkünse de¹⁰ biz bu çalışmada konuyu “*kanuni temsilcilerin sorumluluğu*”¹¹ ve “*limited şirketlerin ortaklarının sorumluluğu*”¹² yönünden sınırlandırarak bu iki sorumluluk için de “*amme borçlarının ödenmesinde ikincil sorumluluk*” kavramını kullanmayı tercih etmekteyiz.

Bu tercihimiz, literatürde belirtilen iki grup için ortak bir kavram kullanılmıyor olmasının yanında bizzat Kanunkoyucunun kavram kullanmaktan kaçınıyor olmasından kaynaklanmaktadır.

Kanun metinleri bir bütün halinde ele alındığında açıklamalarımızda ortaya koyduğumuz görüş daha somutlaşacaktır. Nitekim 6183 sayılı Kanunun “*Limited Şirketlerin Amme Borçları*” başlıklı 35. maddesi,

“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.

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.”

şeklinde olup, birinci fıkrasında, limited şirketin ödenmemiş borçlarından ortaklarının sorumluluğu için “*...doğrudan doğruya sorumlu olurlar...*” ifadesini kullanırken, ortaklık yapısında meydana gelen değişikliklerle ilgili olarak ikinci ve üçüncü fıkrasında “*...birinci fıkra*

¹⁰ ERGİNAY, Akif, *age*, Sayfa 68

¹¹ Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda ayrıntılı açıklamalar için Bkz. CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Şubat 2006

¹² Limited şirket ortaklarının sorumluluğu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. ŞENTÜRK, Akın Gencer, **Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları**, Etki Yayınları, 2. Baskı, Ocak 2009, Sayfa:26-39 ve Sayfa:160-176

hükmüne göre müteselsilen sorumlu tutulur” ifadesi kullanılmıştır.¹³ Söz konusu müteselsil sorumluluk, Kanunda kullanıldığı haliyle şirket ile ortakları arasında değil, ortakların kendi arasındaki sorumluluk ile ilgilidir.

Yine örneğin VUK.nun “*Kanuni Temsilcilerin Ödevi*” başlıklı 10. maddesi,

“Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği 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 alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî 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.

Tüzelkişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanuni temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını da kaldırmaz.”

şeklinde olup, “...kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır.” ifadesine yer verilirken, 6183 sayılı Kanunun “*Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu*” başlığını taşıyan mük.35. maddesi,

“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları, kanunî temsilcilerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenlerin şahsi mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.

Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye’deki mümessilleri hakkında da uygulanır.

Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz.

Temsilciler, teşekkülü idare edenler veya mümessiller, bu madde gereğince ödedikleri tutarlar için asıl amme borçlusuna rücu edebilirler.

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.”

¹³ Limited şirket ortaklarının şirket amme borçlarından sorumlu tutulmasına dair 6183 sayılı Kanunun 35. maddesinin Anayasaya aykırılığı yolundaki görüşler için Bkz. BAYKARA, Bekir, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Aralık 2008, Sayfa:547-573

Şeklinde ve bu madde hükmünde “...mal varlıklarından bu Kanun hükümlerine göre tahsil edilir.” ifadesi kullanılmıştır. Aynı hükmün devamında kullanılan “...bu şahıslar, amme alacağının ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulur” ifadesi ile farklı kanuni temsilcilerin kendi aralarında müteselsilen sorumlu olduklarını düzenlemekte iken asıl borçlu ile ikincil sorumlu arasındaki ilişki için bu şekilde bir ifade kullanılmamıştır.

Aynı şekilde Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11. maddesinde mal alım satımı ile hizmet ifalarında yapılan vergi kesintilerinde doğrudan “...müteselsilen sorumludurlar” ifadesi ve “Damga Vergisi ve Damga Resminde Sorumluluk” başlıklı 334. maddesinde de aynı şekilde “...müteselsilen sorumlu tutulurlar” ifadesi kullanılmaktadır.

Dolayısıyla gerek kanuni temsilcilerin ve gerekse limited şirket ortaklarının sorumluluğunda Kanunkoyucunun bilinçli olarak müteselsil sorumluluk ifadesini kullanmadığını söylemek hatalı bir sonuç olmamaktadır. Nitekim asıl borçlu tüzelkişilik ile ikincil sorumlu tutulan kişiler arasında müteselsil borçluluk ilişkisi getirmeyen Kanunkoyucunun devam hükümlerde ikincil sorumlular arasında ise bir silsile kurmaktan kaçınmaması görüşümüzü desteklemektedir.

Aslında birden çok kişi adına aynı vergi borcunun doğumu söz konusu olmadığından Kanunkoyucunun ikincil sorumlulukla ilgili olarak vergi borcunun ödenmesine ilişkin müteselsil sorumluluk kavramının kullanmaması hukuki temelde uygun da olmaktadır.

Bu durumda vergi borcunun ödenmesinde ikincil derecede sorumluluk, asıl borçlunun borcunu ödememesi ve borcu karşılayacak malvarlığı olmaması durumunda ortaya çıkan zincirleme bir sorumluluk olmakla birlikte “tam teselsül” olarak değerlendirilmemektedir. Bu noktadan hareketle “kanuni temsilcilerin sorumluluğu” ve “limited şirketlerin ortaklarının sorumluluğu” yönünden asıl borçlu şirket ile ikincil sorumlular arasındaki ilişki, bir anlamda “**eksik teselsül**” olarak nitelendirilebilir.

Vergi Usul Kanunu veya 6183 sayılı Kanunda müteselsil borçluluk kavramı tanımlı değildir. Dolayısıyla bu kavram için başvurulması gereken normatif düzenleme Borçlar Kanunu olmaktadır. Buna göre birden fazla kişinin bir haksız fiile nedeniyle ortaya çıkan zarardan/borçtan sorumlu olması halinde; bunun sonuçlarını ikiye ayırmak mümkündür.¹⁴

Birinci halde: Birden fazla kişiler, müşterek kusurları ile zarara sebep olmuşlardır. Bu durumda zarara sebep olmuş olanlar arasında tam teselsül bulunduğundan söz edilir.¹⁵ Aralarında tam teselsül olanlarda suçu işleyenle bu suçu iştirak etmiş olanlar arasında fark gözetilmeksizin zarar görene karşı müteselsilen sorumlu durumdadırlar.

İkinci halde ise; birden fazla kişinin, müşterek kusurları ile sebep olmadıkları, ancak; zarardan çeşitli hukuki sebeplerle (haksız muamele, kanun ya da akit) sorumlu tutuldukları durumda eksik teselsül söz konusudur.¹⁶

Haksız fiilde durum bu şekilde iken eğer müteselsil borç bir sözleşmeden kaynaklanıyorsa bu durumda alacaklıya karşı, her biri borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ve beyan etmiş birden çok borçlu arasında teselsül söz konusu olabilir. Böyle bir beyanın yokluğu halinde teselsül ancak kanunun belirlediği hallerde söz konusu olabilir.¹⁷ Teselsülün sözleşmeden

¹⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 27.06.2001 tarih ve E:2001/4-472 K:2001/547 sayılı kararı.

¹⁵ Borçlar Kanunu md. 50

¹⁶ Borçlar Kanunu md. 51

¹⁷ Borçlar Kanunu md. 141

kaynaklandığı durumlarda alacaklı, müteselsil borçluların tamamından veya birinden borcun tamamen veya kısmen edasını istemekte yetkili olup, borcun tamamen edasına kadar bütün borçluların sorumluluğu devam eder.¹⁸

Tam teselsül ile eksik teselsülün sonuçları farklıdır. Nitekim aralarında tam teselsül bulunanlardan biri hakkında zamanaşımının kesilmesi, diğeri hakkında da zamanaşımının kesilmesi sonucunu doğurduğu halde, eksik teselsül durumunda bu kesilme diğeri etkilememektedir.¹⁹

Her ne kadar hukukumuzda kanunlar arasında hiyerarşik farklılık bulunmadığından kanunun kanuna uygunluğu zorunluluğu bulunmasa da bir kanunda düzenlenmemiş (tanımlanmamış) bir hukuki kavram için diğerkanunların uygulanması önünde bir engelde bulunmamaktadır. Bu durumda kanunlarda teselsül ya da müteselsil sorumluluk kavramının bir terim olarak yer aldığı durumlarda bunu "*tam teselsül*" olarak anlamak gerekmektedir.²⁰

Hukukumuzda bu tür sorumluluk, Borçlar Kanununun 50, 51, 179, 302, 534; Türk Ticaret Kanununun 178, 256, 336, 485/2; Medeni Kanununun 412/2, 582; 506 sayılı Kanununun 26; Basın Kanununun 17; Kat Mülkiyeti Kanununun 181 ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 88 ve 89. maddelerinde olduğu gibi tek tek belirlenmiştir.

Vergi hukukunda ise bu tür sorumluluklara örnek olarak, 6183 sayılı Kanununun 11, 14, 33; Vergi Usul Kanununun 11, 227; KDV Kanunu'nun 12, 44; Kurumlar Vergisi Kanununun 16, 17, 20; Damga Vergisi Kanununun 11,24; Emlak Vergisi Kanununun 3, 13, 30; Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13, 14; Veraset ve İntikal Vergi Kanununun 19, 3568 sayılı Kanununun 12. maddeleri örnek gösterilebilir. Kanunkoyucu bu düzenlemelerde de "*müteselsil sorumluluk*" kavramına açık ve net olarak kanun hükümlerinde yer vermektedir.²¹

Diğerk taraftan (tam) müteselsil sorumluluk kavramı kullanılan her düzenlemede (tam) müteselsil sorumlular daha en başta borçtan sorumlu iken çalışmamıza konu ikincil sorumlularda bu durum geçerli değildir. Asıl borçlu, vergilendirmede sürecin tarh, tebliğ ve tahakkuk süreci ile tahsil edilebilir hale gelmesi ile amme borçlusu sıfatını alırken, ikincil sorumlular ancak kendilerine sürecin tamamlanması ile ve bireyselleştirilmiş ödeme emri tebliği ile amme borçlusu sıfatını almaktadırlar.

Örneğin bir Yeminli Mali Müşavirin (YMM) düzenlediği tasdik raporu nedeniyle VUK.nun mük. 227. maddesine göre müteselsil sorumluluğuna gidildiğinde, tarhiyat mükellef adına yapılmakla birlikte kesinleşen tarhiyatı müteakiben önce mükellefin (asil borçlu) takibi gerekmeksizin doğrudan mükellefle birlikte veya ayrıca YMM.e ödeme emri tebliğ edilebilirken, bir limited şirket vergi borcu nedeniyle şirket hakkında takip yapılmaksızın ortağı ya da müdürüne bireyselleştirilmiş ödeme emri tebliğ edilmemektedir.²²

6183 sayılı Kanununun 55. maddesinde yer alan "*Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir "ödeme emri" ile*

¹⁸ Borçlar Kanunu md. 142

¹⁹ Borçlar Kanunu md. 134

²⁰ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 08.05.2003 tarih ve E:2003/4489 K:2003/6052 sayılı kararı.

²¹ Kanunlarda açıkça müteselsil sorumluluktan söz edilen bu hallerde, bu çalışmada limited şirket ortakları veya kanuni temsilciler yönünden savunduğumuz görüşlerin aksine tam teselsül olduğu görüşündeyiz.

²² Konuya ilişkin olarak Bkz. ÖZEL, Salih, **Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Aralık 2005

tebliğ olunur.” hükmü bu nedenle ikincil sorumlu olan limited şirket ortağı veya kanuni temsilci yönünden anlam taşımamaktadır. Çünkü kendilerine bireyselleştirilmiş bir ödeme emri tebliğ edilinceye kadar bu kişilerin “*amme alacağını vadesinde ödemeyenler...*” olarak tanımlanması mümkün bulunmamaktadır.

Ödeme emri, konu edindiği amme alacağının yaratan idari işlemten ayrı ve bağımsız diğer bir idari işlemdir. Kuşkusuz ödeme emri düzenlenmesinin nedeni vadesinde ödenmeyen amme alacağını yaratan başka bir işlemdir. Bu işlem olmadan amme alacağı hukuken doğmayacağından ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamaz. Yani ortada zincirleme bir işlem söz konusudur.²³

Vergi borcunun ödenmesinde ikincil sorumlu olanlar, ödenmesi talep edilen verginin, VUK.nda yer alan tanımıyla dahi gerçek mükellefi de değildirler, ödeme emri düzenlenmesi için gerekli olan önceki süreçlere katılmamışlardır. Hatta daha önceki süreçte aktif dava ehliyetleri dahi bulunmamaktadır. Kaldı ki gerçek anlamı ile vergi mükellefiyeti, bireyin vergi kanunu dolayısıyla vergiye bağlılığını ifade etmektedir.²⁴ Bir başka ifade ile vergi mükellefiyeti, vergi kanunlarından doğan hem maddi vergi mükellefiyetini ve hem de şekli vergi mükellefiyetini kapsamaktadır. Maddi vergi mükellefiyeti, vergi borcunun alacaklı amme idaresine ödenme zorunluluğunu ifade ederken, şekli vergi mükellefiyeti vergi borcu ödeme dışında kalan diğer ödevleri, örneğin defter tutma, işe başlamayı bildirme gibi mükellefiyetleri kapsamaktadır.²⁵

Bu bölümde sonuç olarak;

- Vergi borcunun ödenmesinde ikincil sorumluluğun, gerçek mükellefin maddi mükellefiyetlerini yerine getirmemesi ile başlayan süreçte şartların oluşması durumunda ortaya çıkan tam olarak mükellefiyet olarak tanımlanamayacak bir kavram olduğu,
- Bu kişilere tebliğ edilen ödeme emrinin sadece ikincil sorumlulara amme borçlusu sıfatı yüklemek için şekli bir bildirim olduğu ve bu kişilerin bu andan itibaren amme borçlusu oldukları, **ikincil sorumlular** ile **asıl borçlu** arasındaki ilişkide bir anlamda “**eksik teselsül**”ün, **ikincil sorumluların** kendi aralarındaki ilişkide ise “**tam teselsül**”ün söz konusu olduğu,

söylenbilir.

II. Zamanaşımı

A. Genel Olarak Zamanaşımı

Zamanaşımı gerek özel hukukta ve gerekse kamu hukukunda uygulama alanı bulunan hukuki bir müessesedir. Özel hukukta zamanaşımı “*kazandırıcı*” ve “*düşürücü*” zamanaşımı olmak üzere iki yönlü kullanılmaktadır.

²³ CANDAN, Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Sayfa 159

²⁴ TUNCER, Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2003, Sayfa 123

²⁵ SARILI, Mustafa Ali, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayımevi, İstanbul 2004, Sayfa 28

Özel hukuk alanında geçerli olan; kazandırıcı zamanaşımında²⁶ belli bir sürenin geçmesi ile o hakkın sahibi olunurken düşürücü zamanaşımında²⁷ belli edilen sürenin geçmesiyle birlikte alacaklının dava yoluyla alacağını alma hakkı bir açıdan ortadan kalkmaktadır. Ancak ortadan kalma mutlak olmayıp, açılan davada zamanaşımı defii kullanılmaz ise hâkim borcun ödenmesi yönünde karar verebilir. Diğer taraftan borçlu borcunu rızaen ödemişse zamanaşımı iddiasıyla ödemenin iadesini isteyemez.

Kamu hukukunda zamanaşımı, hâkim tarafından re'sen dikkate alınmakta²⁸ ve talep hakkını tamamen ortadan kaldırmaktadır. Bu açıdan özel hukuk alanında uygulanan zamanaşımından farklılık gösterir.²⁹ Vergi hukukunda söz konusu olan zamanaşımını kısmen de olsa özel hukuktaki düşürücü zamanaşımına benzetmek mümkündür.³⁰

Zamanaşımı hakkında lehte veya aleyhte birçok farklı görüş bulunmakta ise de vergi hukukunda zamanaşımı ile ilgili düzenlemelerin zaten yer alıyor olması nedeniyle konunun esasından ayrılmamak açısından bu tartışmalara girilmeyecektir.

B. Vergi Hukukunda Zamanaşımı

Genel eğilim, vergi hukukunda zamanaşımının, tarhiyat (tarh) ve tahsilât (tahsil) zamanaşımı olarak ele alınması yolundadır.³¹

Vergi Usul Kanununda zamanaşımı, "...süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması..." olarak tanımlanmış³² ve "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." hükmü getirilmiştir.³³

Vergileri de içine alacak şekilde 6183 sayılı Kanunda ise "Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Para cezalarına ait hususi kanunlardaki zamanaşımı hükümleri mahfuzdur." hükmü ile tahsil zamanaşımı düzenlenmiştir.³⁴

Bir amme borcu olan vergi borçlarından ikincil sorumluluk, amme alacağının tahsil sürecinde ortaya çıktığından tarh zamanaşımı bu çalışmada irdelenmeyecektir. Dolayısıyla çalışmamıza konu zamanaşımı süresi, amme alacağının tahakkukundan sonraki aşama ile ilgilidir. Tarh zamanaşımında, amme alacağının hukuk düzeninde doğması engellendiği

²⁶ Kazandırıcı zamanaşımına örnek olarak Bkz. Medeni Kanun md. 712 ve 713

²⁷ Düşürücü zamanaşımına örnek olarak Bkz. Borçlar Kanunu md. 125 - 140

²⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 113. maddesinde yer alan "Zamanaşımı, mükellefin bu hususta müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." hükmü bu yöndedir.

²⁹ MUTLUER, M. Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Ocak 2006, Sayfa 147

³⁰ Özel hukuk alanında zamanaşımı uygulaması ile ilgili olarak Bkz. SARIKAYA, Ahmet Selim, "Zamanaşımı Def'i", **Yaklaşım**, Kasım 2007, Sayı: 179; vergi hukuku zamanaşımı-borçlar hukuku zamanaşımı-ceza hukuku zamanaşımı karşılaştırmaları için Bkz. ÖNCEL, Mualla-KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 15. Bası, Ankara 2008, Sayfa:142-146

³⁰ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 113

³¹ SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Basım, 4. Bası, Aralık 2006, Sayfa 149, 150 ve ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, *age*, Sayfa:132-133

³² 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 113

³³ Ayrıntılı ve her bir vergi türü için açıklamalar konusunda Bkz. ALANTAR, Doğan, "Vergi Kanunlarında Tahakkuk Zamanaşımı", **Yaklaşım**, Şubat 2004, Sayı: 134

³⁴ 6183 sayılı AATUHK md. 102

halde, tahsil zamanaşımına uğrayan amme alacağı, yalnızca tahsil edilebilirliğini yitirmektedir.³⁵

Alacağın tahsil edilebilirliğini kaybetmesi nedeniyle, zamanaşımına uğramış amme borcu için tahsil dairesince ödeme emri düzenlenememekte ve dolayısıyla diğer cebri tahsil yöntemleri uygulanamamakta ancak borçlu rızaen ödeme yaptığında ödeme geçerli olmaktadır.

Bu yönüyle ele alındığında, amme alacağının zamanaşımına uğraması, ödeme emri düzenlenmesi şeklinde tesis edilebilecek idari işlemin neden unsurunu ortadan kaldırmakta ve zamanaşımına uğramış bir alacak için düzenlenen ödeme emri “neden” yönünden hukuka aykırı olmaktadır.

Zamanaşımı, “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren...*” başlayacağına göre, amme alacağının vadenin tespiti önem arz etmektedir.³⁶

Amme alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Özel kanunlarında ödeme zamanı tespit edilmemiş amme alacakları Maliye Bakanlığı’nca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu ödeme süresinin son günü amme alacağının vadesi günüdür.³⁷

Buna göre örneğin konu KDV ise ödeme süresinin son günü özel Kanununda tespit edilen ödeme süresi beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü olduğuna göre vade de bu sürenin son günü olmaktadır.³⁸

Yukarıda yer alan düzenlemeler ile özel kanunlara yollama yapılması örneğin vergiler açısından ödenmesi gereken aşamaya geçilmesi yani tahakkuku için tarh ve tebliğin gerekli olması ile de ilişkilidir.³⁹

Vergi hukukunda zamanaşımı kurumunun kabul edilmesinin nedeni, genel hukukta olduğu gibi kamu yararı düşüncesine dayanmaktadır. Devletin vergiden doğan alacağını uzun bir süre sonra istemesi hem vergi idaresi hem de mükellef yönünden sorunlar yaratmaktadır. Borcun var olup olmadığının kanıtlanması yönünden güçlüklerle karşılaşabileceği gibi takip ve tahsil yönünden de uzun süre belirsizlik içinde kalınması ve bazı defter ve belgelerin saklanma süreleri önemli olumsuzluklara yol açabilecektir. Zamanaşımı, bu olumsuzlukları büyük ölçüde önleyebilir.⁴⁰

Zamanaşımı, aynı zamanda hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak da görülmektedir. Hukuk devleti; yönetilenlere hukuk güvenliği sağlayan, adaletli bir hukuk sistemine dayanan devlet

³⁵ CANDAN, Turgut, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, Sayfa 560

³⁶ Konuyla ilgili Bkz.. UFUK, M. Tahir, “*Vergi Usul Kanunu Ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna Göre Zamanaşımı*”, **Yaklaşım**, Mayıs 2002

³⁷ 6183 sayılı AATUHK.nun “*Ödeme Zamanı ve Önce Ödeme*”, başlıklı 37. maddesi.

³⁸ 3065 sayılı KDVK.nun “*Verginin Ödenmesi*”, başlıklı 46. maddesi.

³⁹ 213 sayılı VUK md. 22

⁴⁰ Uygulamada çalışmamızın süjesi olan ikincil sorumluların genelde asıl borçlu ile ilişkileri veya asıl borçlunun bizzat kendisi ortadan kalktıktan yıllar sonra takibe uğradıkları dikkate alındığında, ikincil sorumluların bu bilgilere ulaşmasının fiilen mümkün olmadığı ortadadır.

düzeninin adı olduğuna göre hukuka güvenin, kamu düzeninin ve istikrarın korunması hukuk devleti ilkesine bağlılık ile mümkündür.⁴¹

Dolayısıyla Kanunkoyucunun dahi bir kavram ile adlandırmaktan kaçındığı ve özellikle müteselsil borçluluk kavramını kullanmadığı ve yine özellikle yine sadece bu nedenle dahi her durumda “tam tese/sül”den söz edilemeyeceğinden vergi borcunun ödenmesinden kanuni temsilcilerin ve/veya limited şirket ortaklarının sorumlu tutulduğu hallerde zamanaşımı uygulaması özellik arz etmektedir.

III. Tahsil Zamanaşımı Kurumunun, Vergi Borcunun Ödenmesi Yönünden İkincil Sorumlu Olanlar Hakkında Uygulanmasında Özellik Arz Eden Durumlar

Hukuk devleti ilkelerinden olan kamu düzeni, hukuki güvenlik ve istikrar her uygulamanın bir sonu olmasını gerekli kılmaktadır. Bir yandan asıl borçlu şirket hakkında takip yapılıp tahsilât yapılamadığı gerekçesi borcun kişiselleştirilip ikincil sorumlu olarak şirket ortak veya kanuni temsilcilerine yönelmesi bir yandan da her bir asıl borçlu ya da ikincil sorumlu borçlu için yapılan her bir işlemde zamanaşımının kesildiği⁴² ya da durduğunun⁴³ öne sürülmesi hukuk mantığı ile örtüşmemektedir. Esasen bu durumda zaten zamanaşımı ile ilgili hükümler, fiilen uygulanamaz hale gelmiş olacaktır.

Tahsil zamanaşımının durması ya da hangi durumlarda işlemeyeceği 6183 sayılı Kanunun 104. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre;

- Amme borçlusunun yabancı memlekette bulunması
- Amme borçlusunun hileli iflas etmesi,
- Terekenin tasfiyesi

dolayısıyla amme borçlusu hakkında takibat yapılmasına olanak bulunmaması halinde bu hallerin devamı müddetince zamanaşımı işlemmez. Zamanaşımı, işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren başlar veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam eder.⁴⁴

Diğer taraftan 6183 sayılı Kanun’da yer alan bu durumlara, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 179/b maddesinin 1. fıkrasında yer alan “*Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemmez.*” hükmünü de eklemekte yarar bulunmaktadır.⁴⁵

⁴¹ “Bir hakkın doğmasının üzerinden yıllar geçtiği halde bu istenmemiş veya çeşitli nedenlerle alınamamış ise, artık bu konuda var olan durumun hukukiliğini kabul etmek, ilişkilerde etkinlik, güven ve istikrar sağlamak bakımından daha uygun görülmektedir.”, BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, 6. Basım, C.2, Sayfa:520

⁴² 6183 sayılı AATUHK md. 103

⁴³ 6183 sayılı AATUHK md. 104

⁴⁴ KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara 2007, Sayfa:649

⁴⁵ Ayrıntılar için Bkz. ŞENTÜRK, Akın Gencer, “İflasın Ertelenmesi Müessesesinin Genel Hukuki Esasları ve Vergi Hukuku Yönünden Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulamasına Etkisi”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Mart 2009, Sayı: 63.

Sayılan hallerde vergi borcu tahsil edilebilir duruma gelmiştir, ancak belirtilen nedenlerden ötürü takibi imkânsız veya çok zordur. Bu yüzden sözü geçen durumların, devamı süresince zamanaşımı işlemeyecektir.⁴⁶

Tahsil zamanaşımı süresini kesen nedenler ise AATUHK.nun 103. maddesinde onbir bent halinde sayılmıştır. Tadadı olarak sayılan haller dışında zamanaşımın kesilmesi mümkün değildir.

Tahsil zamanaşımı süresini kesen nedenler aşağıdaki gibidir:⁴⁷

- Ödeme,
- Haciz tatbiki,
- Cebren tahsil ve takip muameleleri sonucunda yapılan her çeşit tahsilat,
- Ödeme emri tebliği,
- Mal bildirim, mal edinme ve mal artmalarının bildirilmesi,
- Yukarıdaki 5 sırada gösterilen muamelelerden herhangi birinin kefile veya yabancı şahıs ve kurumlar mümessillerine tatbiki veya bunlar tarafından yapılması,
- İhtilafı amme alacaklarında kaza mercilerince bozma kararı verilmesi,
- Amme alacağının teminata bağlanması,⁴⁸
- Kaza mercilerince icranın tehirine karar verilmesi,
- İki amme idaresi arasında mevcut bir borç için alacaklı amme idaresi tarafından borçlu amme idaresine borcun ödenmesi için yazı ile müracaat edilmesi.
- Amme alacağının özel kanunlara göre ödenmek üzere müracaatta bulunulması ve/veya ödeme planına bağlanması.

Kesilmenin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. Zamanaşımının bir bozma kararıyla kesilmesi halinde zamanaşımı başlangıcı yeni vade gününün rastladığı; amme alacağının teminata bağlanması veya icranın kaza mercilerince durdurulması hallerinde zamanaşımı başlangıcı teminatın kalktığı ve durma süresinin sona erdiği tarihin rastladığı; takvim yılını takip eden takvim yılının ilk günüdür.⁴⁹

Açıklamalarımızı örnekleyecek olursak: (Örneği karmaşık hale getirmemek için arada ödeme yapılmadığı varsayılmıştır.)

1999 yılına ait herhangi bir vergi için tarh zamanaşımı 2000 yılından başlayarak beşinci yılın sonu olan 2004 yılı sonunda dolacaktır. İdare 2004 yılı Eylül ayında ikmalen veya re'sen bir tarhiyat yaptığında, bu tarhiyat zamanaşımı süresi içinde olduğundan kanunen geçerli

⁴⁶ ERİM, Muharrem, "Türk Vergi Hukukunda Zamanaşımı Sürelerinin Hukuki Niteliği Ve Yeni Değişikliklerle Tahsil Zamanaşımı", **Yaklaşım**, Mayıs 2004, Sayı: 137

⁴⁷ KARAKOÇ, Yusuf, **age**, Sayfa:650

⁴⁸ Adana Vergi dairesi Bşk. Mükellef Hizmetleri Usul Grup Md.nün 24.06.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK-2008/3912 sayılı yazısı; "...haciz tutanağına ve haciz bildirimlerine dayanılarak alınan ya da kabul edilen teminatlar tahsil dairesince rızaen çözülmekçe, yani haciz keyfiyetinin kaldırıldığı, teminatın serbest bırakıldığı amme borçlusuna veya tapu idaresi ile gemi sicillerinin tutulduğu daireye bildirilmekçe teminat kendiliğinden çözümlenerek üzerindeki haciz kalkmaz ve teminat devam ettiği sürede ise tahsil zamanaşımı işlemez, ancak teminatın usulü dairesinde paraya çevrilmesi halinde teminat ortadan kalkmış sayılır." şeklindedir.

⁴⁹ ERİM, *agm*.

olacaktır. Doğal olarak tarhiyat şirket adına yapılacak ve örneğin 2009 yılı sonuna kadar tahsilât zamanaşımına tabi olacaktır. İdare 2009 yılı Aralık ayında asıl borçlu şirkete ödeme emri tebliğ ettiğinde tahsilât zamanaşımı bu kez 2014 yılı sonuna kadar uzayacaktır.

İdare 2014 yılı Aralık ayında bu kez örneğin şirket müdürüne kanuni temsilci sıfatıyla ödeme emri tebliğ ettiğinde zamanaşımı 2019 yılı Aralık ayı sonuna kadar uzayacaktır. 2019 yılı Aralık ayı içinde bu kez şirket ortağına ortak sıfatıyla ödeme emri tebliğ edildiğinde 2024 yılı sonuna kadar zamanaşımı uzayacak, 2024 yılı Aralık ayında bu kez diğer ortağa ortak sıfatıyla ödeme emri tebliğ edilerek zamanaşımı 2029 yılı sonuna kadar uzatılmış olacaktır.

Bu örnek de göstermektedir ki uygulama bu haliyle hukuki olmayıp zamanaşımı kurumunun amacı bu değildir. Zaten İdarenin bu hatalı uygulamaları sonucu hiçbir alacak zamanaşımına uğramamakta ancak tahsil de edilmemektedir. İdare mesai ve personeli tahsil imkânı kalmamış alacaklara yöneltirken yeni tahsil edilemez alacaklar yaratmaya devam etmektedir.⁵⁰ Kaldı ki sınırsız zaman, idareyi rehavete itmekte ve işlemler sürekli zamanaşımı süresi sonuna ötelenmektedir.⁵¹ Bu arada büyüyen faiz ve zamlar, sonunda gecikmeden sorumlu olmayan ikincil sorumluların üzerine kalmaktadır. Bu ise hakkaniyete uygun düşmemekte, uygulamanın hukuki güvenlik, istikrar ve kamu düzeni ile ilişkilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle **“görüşümüze göre”** zamanaşımı, sadece borç yönünden değil borçlu yönünden de dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla asıl borçlu şirket yönünden uygulanan haciz ya da diğer işlemler ikincil sorumlu olan ve amme borçlusuna⁵² sıfatını dahi ancak kendisine tebliğ edilen ödeme emriyle kazanan ikincil sorumlu açısından geçerli değildir. İkincil sorumlu açısından borç ikincil sorumluluktan kaynaklanmakta olup ödeme emrinin tebliği ile oluşmaktadır. Bu nedenle yukarıda yer alan örnekte ikincil sorumlu açısından borç doğarken zamanaşımına uğramış bulunmaktadır. İkincil sorumlu önceki safhalarda amme borçlusuna dahi değildir. Kanun hükmüne göre *“Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl...”* geçmekle zamanaşımına uğramıştır.

İkincil sorumluluk çerçevesinde tebliğ edilen ödeme emrinde yer alan yedi günlük süre amme alacağının vadesi olmayıp, ikincil sorumluya ödeme için tanınan ayrı bir süredir. İster Vergi Usul Kanunu'nda yer alan *“Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir.”*⁵³ ve isterse 6183 sayılı Kanunda yer alan *“Amme alacakları hususi kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir.*

*...Bu ödeme müddetinin son günü amme alacağının vadesi günüdür.”*⁵⁴ hükmü dikkate alınsın ikincil sorumluya tebliğ edilen ödeme emri ile yeni bir vade belirlenmemektedir.

⁵⁰ KIZILOĞLU, Şükrü, *“Maliye Bakanlığı verilerine göre, Nisan 2009 sonu itibarıyla, Maliye'nin tahakkuk ettiği halde tahsil edilmemiş alacakları tutarı 30.2 milyar TL...”*, **Hürriyet**, 21.05.2009.

⁵¹ Mükellef (asıl borçlu) hakkında yapılan tarhiyat ve devamında gerek asıl borçluya ve gerekse ikincil sorumlulara ödeme emri tebliğlerinin (yıllar sonra) ilan edilmesinin çok sık karşılaşılan durumlar olup, ikincil sorumlular açısından ilan edilmiş müessesesi başka bir çalışmanın konusu olabilir.

⁵² 6183 sayılı AATUHK'nun 3. maddesine göre *“Amme borçlusuna veya borçlu terimi: Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini vergi sorumlusunu, kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini”* ifade etmektedir.

⁵³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu md. 111

⁵⁴ 6183 sayılı AATUHK md. 37

Dolayısıyla amme borcu asıl borçlu (ya da zamanında işlem yapılmış diğer ikincil borçlular) açısından zamanaşımına uğramamış dahi olsa diğer ikincil sorumlular açısından zamanaşımı gerçekleşmiş ve bunlardan borcun tahsil edilme imkânı kalmamıştır. Asıl borçlu hakkında yapılan işlemler ile zamanaşımı kesilmiş⁵⁵ ya da durmuş⁵⁶ ise bu, sadece hakkında işlem yapılan asıl borçluyu bağlayacaktır. Ancak Danıştay'ın aşağıda yer alan kararında "... uygulanan haczin davalı idarece zamanaşımını kestiği öne sürülmekte ise de, bu durum asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmaması nedeniyle, beş yıl içinde tahsil edilemeyen vergi borcunun zamanaşımına uğradığı açık olduğundan ..." şeklindeki gerekçeden Yüksek Mahkeme'nin bu görüşte olmadığı anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan alacaklıya karşı, ancak her biri borcun toplamından sorumlu olmayı kendilerini bağlayacak şekilde beyan eden birden çok borçlu arasında teselsül olacağına ve böyle bir beyanın yokluğu halinde teselsül ancak kanunun belirlediği durumlarda söz konusu olacağına,⁵⁷ Kanunkoyucu gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumluluğu düzenlerken müteselsil sorumluluk kavramını kullanmadığına göre ikincil sorumluların vergi borcundan kaynaklanan sorumluluğu (tam) müteselsil sorumluluk olarak değerlendirilemeyecektir.

Hal böyle olunca, alacaklı, müteselsil borçluların tamamından ve birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini istemeye yetkilidir, borcun tümüyle ödenmesine kadar bütün borçluların sorumluluğu devam eder⁵⁸ ve zamanaşımı, müteselsilen borçlu olanlardan birine karşı kesilince/bitince diğerlerine karşı da kesilir/biter⁵⁹ hükümlerinin amme borçlarında ikincil sorumluluk yönünden uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim vergi hukuku dışında kalan diğer uygulamalarda; tam teselsülde, borçlulardan birine karşı zamanaşımı kesilince, ötekilere karşı da kesileceği ve başka bir ifadeyle zamanaşımının kesilmesinin diğer müteselsil borçlulara da sirayet edeceği, eksik teselsülde zamanaşımının borçlulardan birine karşı kesilmesinin ise ötekine karşı da kesilmesini gerektirmediği kabul edilmektedir. Borçlar kanunu'nun 34. maddesinin 51. maddede öngörülen noksan teselsül hallerinde uygulanması olanağı yoktur.

Bu sonuç, teselsülün Borçlar kanunu'nda 50 ve 51. maddelerinde ayrı ayrı ve değişik koşullarla düzenlenmiş olmasına, ayırım fikrine ve adalet düşüncesine uygun düşmektedir. Zira yalnız başına olsaydı, zamanaşımından yararlanabilecek iken, sırf öteki kişilerin kusurlu eylemlerine iradesi dışında katılması yüzünden, zamanaşımından faydalanmaması, öteki kişilere karşı zamanaşımı süresi içinde yapılan işlemlerin, bunun için de zamanaşımını keseceğinin kabulü, hak ve adalet ilkelerine ters düşmektedir.⁶⁰

⁵⁵ 6183 sayılı AATUHK md. 103

⁵⁶ 6183 sayılı AATUHK md. 104

⁵⁷ Borçlar Kanunu md. 141

⁵⁸ Borçlar Kanunu md. 142

⁵⁹ Borçlar Kanunu md. 134

⁶⁰ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun bu yöndeki 07.03.1986 tarih ve E:1984/10-250 K:1986/205 sayılı kararının gerekçesinde yer alan "Nitekim, doktrinde eksik teselsülde sorumlulardan bir kısmına karşı zamanaşımının kesilmesinin öteki müteselsil sorumlulara sirayet etmeyeceği çoğunlukla kabul edilmektedir. (Bkz. Oğuzman; Borçlar Hukuku, Sh. 219; Tekinay, Borçlar Hukuku, Sh. 434, 1425-1426; Tandoğan, Mesuliyet Hukuku, Sh. 383; Çenberci, SSK. Şerhi, Sh. 301, 192)" açıklamasına özellikle dikkat çekmek isteriz.

Dolayısıyla 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumlular açısından asıl borçlu ile ikincil sorumlular arasında bir tam teselsül olduğundan söz edilemeyeceğinden⁶¹ ve teselsül kavramının Borçlar Kanunu düzenlemelerine göre değerlendirilmesi gerekli olduğundan, asıl borçlu ya da ikincil sorumlulardan her biri için zamanaşımı hükümleri (ve dolayısıyla kesilmesi, durması dahil) ayrı ayrı dikkate alınmak durumundadır.

Konuyu açıklamalarımız ve savunduğumuz görüşler itibariyle tam olarak kavrayan ve destekleyen bir yargı kararı bilgimiz dâhilinde değilse de *“Kanuni temsilci olduğu limited şirkete ait vergi borcunun tahsili amacıyla 29/11/2004 tarihinde tebliğ edilen dava konusu ödeme emri düzenlenmeden önce asıl borçlu şirket hakkında zamanaşımını kesecek nitelikte herhangi bir işlem yapılmaması nedeniyle 31/12/2003 tarihinde zamanaşımına uğradığı anlaşılan vergi borcunun kanuni temsilci sıfatıyla davacıdan istenilmesi mümkün bulunmamaktadır. Davacının araçlarına ve evine uygulanan haczin davalı idarece zamanaşımını kestiği öne sürülmekte ise de, bu durum asıl borçlu adına yapılan bir işlem olmaması nedeniyle, beş yıl içinde tahsil edilemeyen vergi borcunun zamanaşımına uğradığı açık olduğundan kanuni temsilciden aranmasında hukuka uygunluk görülmemiştir.”* şeklindeki *“kanun yararına bozma kararı”*, asıl borçlu adına yapılmamış, ikincil sorumlu hakkında uygulanmış bir işlemin zamanaşımını kesmediği şeklinde taşıdığı görüş itibariyle olaya ışık tutabilecek niteliktedir.⁶²

Aslında Danıştay’ın bu yönde çok sayıda kararı mevcuttur. Örneğin yukarıya alıntı yaptığımız karardan 18 yıl önce verilmiş bir başka kararda;

“Olayda yükümlünün yönetim kurulu başkanı olduğu şirketin vadesinde ödenmeyen vergi borçlarının kanuni temsilci sıfatıyla ve Vergi Usul Kanununun 10.maddesi uyarınca yükümlüden takip ve tahsili cihetine gidilebilmesi için, öncelikle amme alacağının zamanaşımına uğramamış olması veya zamanaşımının asıl borçlu nezdinde yapılacak bir uygulama ile kesilmiş ve amme alacağının asıl borçludan tahsili olanağının kalmadığının usule ve esasa ilişkin muamelelerle açıkça kanıtlanmış olması gereklidir. Oysa dosyada bulunan bilgi ve belgelerden, kanuni temsilci hakkında takibata başlamadan önce asıl borçlu olan anonim şirket nezdinde zamanaşımını kesecek nitelikte bir işlemin yapılmadığı anlaşılmaktadır. Vergi Dairesince zamanaşımını kesen bir muamele olarak yapıldığı belirtilen haciz işlemi asıl borçluya yönelik bir işlem olmayıp, kanuni temsilci olan yükümlünün şahsi mal varlığına uygulanan bir haciz olduğundan, zamanaşımını kesen bir işlem olarak kabul edilemez.

Bu durumda ise şirketin vergi borçlarının 5 yıl içinde tahsil edilmediği ve bu suretle amme alacağının zamanaşımına uğradığı açık olduğundan, amme alacağının artık herhangi bir şekilde kanuni temsilciden aranılması mümkün değildir.”

şeklinde yer alan gerekçe de bu yöndedir.⁶³

⁶¹ Aksi yönde görüşler için Bkz. GERÇEK, Adnan, *“Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”*, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2005 yılı 54. Cilt Sayı 3, Sayfa 182

⁶² Danıştay 3. Daire’nin 20.01.2009 tarih ve E:2006/3902 K:2009/51 sayılı kanun yararına bozma kararı. (RG:15.05.2009-27229)

⁶³ Danıştay 4. Daire’nin 10.06.1991 tarih ve E:1991/162 K:1991/2203 sayılı kararı.

IV. Sonuç

Kamu finansmanı anlamında vergilerin ve tahsilinin ne derecede önemli olduğu tartışmasız bir konudur. Zaten Kanunkoyucu giderek amme alacaklarının tahsili uygulamasında uygulanan yöntemleri genişletmekte idarenin yetkilerini artırmaktadır. Son olarak 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler de bunu göstermektedir.

İdarenin elinde amme alacağını tahsil etmek için çok sayıda imkân bulunmaktadır. Asıl borçlu ya da ikincil sorumlulara yönelme için şartların kolaylaştırılmış olması, ikincil sorumlular arasında bir sıra olmaması (dolayısıyla idarenin kimi buluyorsa ondan tahsil etme yoluna gitmesi) gibi hususların yanında bir de zamanaşımının hatalı algılanması idareye sonsuz bir zaman kredisi vermektedir.⁶⁴ Bu nedenle zamanaşımı kurumunun öğretide yeniden tartışılmasına ve yorumlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Bu çalışmada vardığımız sonuç görüş, vergi borçlarının ödenmesinde öngörülen ikincil sorumluluğun (tam) teselsül olmadığı ve Kanunkoyucunun özellikle müteselsil sorumluluk kavramını kullanmadığı yolundadır. Dolayısıyla görüşümüze göre tahsil zamanaşımı asıl borçlu ve ikincil sorumluların her biri açısından ayrı ayrı ele alınmak zorundadır. Böylece zamanaşımı süresinin dolduğu inancıyla, asıl borçlunun ihmaliyle, asıl borçlunun yeni yönetiminin bilinçli fiilleriyle ya da vergi mahremiyeti gerekçesiyle zaten asıl borçlu ve borç ile ilgili bilgi ve belgelere ulaşma imkânı neredeyse bulunmayan kanuni temsilci veya limited şirket ortaklarının mağdur olması bir ölçüde önlenmiş olabilecektir.

Özellikle ikincil sorumlular tarafından ödeme emri iptali istemiyle açılan her davada, Mahkemeler, re'sen araştırma yapmak için idareden işlem dosyasını istemekte ise de görüşümüze göre idare ayrı bir kronolojik tablo ile amme alacağının doğumundan dava tarihine kadar asıl borçlu ve ikincil sorumlular hakkında yaptığı her işlemi dayanağı belgeleri de ekleyerek ibraz etmek ve davacıya tebliğini sağlamak durumundadır. Aksi halde amme alacağının ödenmesinden sorumlu tutulanların bu belge ve bilgilere ulaşması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan bir asıl borçlu için birden fazla kanuni temsilcinin (+ limited şirketlerde birden fazla ortağın) takibe tabi tutulduğu, sadece zamanaşımı uygulamasının göz ardı ediliyor olması nedeniyle yargıda konuya ilişkin çok sayıda dava bulunduğu ve tahsil dairelerinin sonuçsuz çabalarıyla israf ettiği kaynaklar da dikkate alındığında en azından yukarıda alıntı yaptığımız kanun yararına bozma kararında vurgulanan hususlar çerçevesinde konunun tekrar gündeme alınarak bu tür takiplere konu amme alacaklarının tespiti ve terkinin yararlı olacaktır.

Diğer belirsizliklere karşın en azından, asıl borçlu dışındaki ikincil sorumlular hakkında uygulanan işlemlerin zamanaşımını durdurmayacağı ya da kesmeyeceği bunun için asıl borçlu hakkında bir işlem uygulanması gerektiği yolunda Danıştay kararlarında ve özellikle

⁶⁴ İdarenin zamanaşımı konusunda kendisine tanınan krediyi rehavet içinde kullanmasına örnek olarak İstanbul Defterdarlığı Tahsilat Gelir Md.nün 09.01.2001 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.17/288-1016-343 sayılı yazısında yer alan "Tapu Sicil Müdürlüğünüzce... sayılı gayrimenkulüne Resim ve Harçlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne olan 1956 yılı tapu harcından dolayı 1960 yılında haciz şerhi konulduğu ve bu haciz şerhinin devam ettiği anlaşılmıştır... Aradan çok uzun süre geçmesi nedeniyle bu borcun tahsil edilip edilmediğinin tespit edilmesi imkânsızdır... Hacizden maksat ödevliyi cezalandırmak değil amme alacağını tahsil etmektir. Buna göre, söz konusu vergi borçları tahsil edilemeyeceğinden dolayı hacze dayanak teşkil eden bir vergi borcu bulunmadığından bahsi geçen gayrimenkul üzerindeki haczin kaldırılması gerekmektedir."açıklamaları gösterilebilir.

kanun yararına bozma kararında vurgulanan hususlara uygun davranılması hukuki bir gereklilik olarak görülmektedir.

Bilindiği üzere, 2577 sayılı İ.Y.U.K.nun 51.maddesinde düzenlenmiş kanun yararına bozma kararı ile, bozmaya konu yargı kararının kanuna aykırılığı değil, yürürlükteki hukuka aykırılığı tespit edilmektedir. Kanun dışında, yazılı (Anayasa, tüzük ve yönetmelik gibi düzenleyici işlemler, içtihat haline gelmiş yargı kararları) ve yazılı olmayan (hukukun genel ilkeleri) başka hukuk kaynakları da vardır. Tüm bu hukuk kaynaklarına aykırılıklar da, kanun yararına bozma nedenidir.⁶⁵

Bir başka ifade ile kanun yararına bozma yolu ile, idari yargı yerlerinin temyize tabi olmayan kararlarının da, yürürlükteki hukuka uygunluğu ve bu kararlarla bozulan hukuk düzeninin onarılması sağlanmaktadır.⁶⁶ Sözü edilen “yürürlükteki hukuk”tan kastın, yalnızca yürürlükteki kanun olmadığını bir kez daha hatırlatalım.⁶⁷

Konunun kesin çözümü, “zamanaşımını müessesesinin nitelik ve ruhuna uygun olarak”, 6183 sayılı Kanun hükümlerinde ikincil sorumluluk yönünden “daha açık” bir düzenleme yapılmasında görülmektedir.⁶⁸ Aksi halde güncel uygulamalar dikkate alındığında “zamanaşımı” müessesesi giderek bir “şehir efsanesi”⁶⁹ olma yolunda ilerlemektedir.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

⁶⁵ CANDAN, Turgut, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2005, sh. 934

⁶⁶ POSTACIOĞLU, İlhan E., **Medeni Usul Hukuk Dersleri**, 1975, sh. 722

⁶⁷ BİLGE, Necip, **Medeni Yargılama Hukuku**, 1967, sh. 570

⁶⁸ Ancak geçmişte 5766 sayılı Kanun örneğinde görüldüğü gibi, bu Kanun değişiklikleri yargı kararlarının etkisini önleme amacı taşımamalıdır. Bir başka ifade ile kanun yararına bozma kararlarını -müteakip ilk vergi kanunu değişikliğinde aksine düzenleme yapmak üzere- “not almak” çözüm olarak görülmemelidir. (Geçmişte limited şirket hisselerini devredenlerin, ortak oldukları dönem için sorumlu tutulmaya devam edilmeleri; asıl borçludan tahsil edilemeyen amme alacağı kavramının asıl borçludan tahsil edilemeyeceği anlaşılan kavramı olarak değiştirilmesi gibi uygulamalar bu konuda duyulacak endişeleri haklı hale getirmektedir.)

⁶⁹ TDK Güncel Türkçe Sözlükte şehir efsanesinin karşılığı “gerçek olmadığı hâlde kulaktan kulağa yayılan ve yeni eklemelerle herkes tarafından anlatılan olay” olarak belirtilmektedir.