

VERGİ BORCUNUN ÖDENMESİNDEN; A.Ş. YÖNETİM KURULU ÜYELERİ, LİMİTED ŞİRKET ORTAK ve MÜDÜRLERİ GİBİ “İKİNCİL”, SMMM ve YMM GİBİ “MÜTESELSİL” SORUMLU OLANLAR HAKKINDA CEBREN TAHSİL ŞEKİLLERİNİN UYGULANABİLİYOR OLMASI, BUNLAR HAKKINDA AMME ALACAĞININ KORUNMASI YÖNTEMLERİNİN UYGULANMASINA CEVAZ VERİR Mİ?

—YENİ BİR KAVRAM: POTANSİYEL VERGİ (AMME) BORÇLULUĞU—

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 16.12.2009

I. Giriş

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

Vergi Usul Kanunu (VUK), “*vergi sorumlusu*” kavramını, “...*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan...*” kişiyi tanımlamaya tahsis edince², bir amme borcu olan vergi borcunun ödenmesinden mükellef veya vergi sorumlusu yanında veya devamında sorumluluğu doğabilecek kişiler için kullanılabilir bir kavram da kalmamıştır.

VUK.nun yukarıya aldığımız “*vergi sorumlusu*” tanımı, örneğin işyeri kira geliri elde eden ve elde ettiği kira nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı yönünden gelir vergisi mükellefi olan mülk sahibine kiracı tarafından yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi tevkif edilmesi nedeniyle kiracının vergi sorumlusu olmasını kavramaktadır.³ Ancak aynı “*vergi sorumlusu*” tanımı, örneğin kanuni temsilcilerin ya da limited şirket ortaklarının asıl borçlu şirketçe ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulmasını ya da mirasçının mirasın vergi borçlarından sorumluluğunu kavramaktan uzaktır.

O yüzden doktrinde bazı yazarlarca; “*vergi borcunda sorumluluk – vergi borcunda teselsül – vergi borcunun intikali*”⁴ ya da “*vergi sorumluluğu kurumunda özne-nesne ilişkisi*” başlığı altında “*kanuni temsilcilerin sorumluluğu – vergi kesenlerin sorumluluğu – mirasçılarının*

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

² 213 sayılı VUK md. 8

³ Benzeri örnekler için Bkz. Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1996, 4. Baskı, Sayfa:41

⁴ AKSOY, **a.g.e.**, Sayfa:40-46

*sorumluluğu*⁵ gibi ayrımlar yapılmakta, bir kısmı konuyu “*verginin tarafları*” ana başlığı altında⁶ bir kısmı ise vergi sorumlusu başlığı altında “*vergi kesenlerin sorumluluğu – temsilcinin vergiyle ilgili sorumluluğu – diğer sorumluluk türleri*” altında⁷ irdelemeyi tercih etmektedir.

Anayasa Mahkemesi ise bir kararında⁸, Türk vergi sistemindeki “*vergi mükellefi*” ve “*vergi sorumlusu*” kavramlarının açıklamasını şu şekilde yapmıştır:

“Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağı için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay VUK.nun 19. maddesinde ‘Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder’ biçiminde tanımlanmıştır.

Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişi ‘vergi yükümlüsü’ (mükellefi); başkasının vergi borcu için bu görevleri yasalar gereği yerine getirenler (üçüncü kişiler) ‘vergi sorumlusu’durlar.

Vergi hukukumuzda kamu alacağının tahsili için kimi yasa kuralları ile çeşitli sorumluluklar getirilmiştir.

Vergi sorumluluğu, Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Yasalarında verginin kaynağında kesilmesi amacıyla yönelik olarak düzenlenmiştir. Vergilendirmedeki bu sorumluluk, genelde en çok uygulanan sorumluluk biçimidir. Bu sorumluluğun yanında, kimi yasalarda o verginin özelliğinden doğan başkaca sorumluluk halleri de düzenlenmiştir.

Bu açıklamalarda yer alan haliyle, “*vergi sorumlusu*” ya da “*vergi sorumluluğu*” kavramı, çalışmamıza konu olayları tam olarak kavrayamadığından ve VUK.nda yer alan haliyle vergi sorumluluğu beyanname verme (Örneğin 2 no.lu KDV veya Muhtasar Beyanname gibi) şekli mükellefiyetleri de içerdiğinden, bir anlamda mükellefiyete yakın bir kavram olduğundan, **biz** sadece vergi (amme) borcunun ödenmesi ile ilgili olarak yani maddi mükellefiyet anlamında; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM), VUK.ndan kaynaklanan sorumlulukları örneğinde olduğu gibi teselsülün söz konusu olduğu alanlarda “*müteselsilen sorumluluk*” ve bu müteselsil sorumluluk dışında kalan tüm haller için de örneğin limited şirket ortaklarının sorumluluğunu kavramak üzere “*ikincil sorumluluk*”⁹ kavramını kullanmayı tercih etmeyiz.¹⁰

⁵ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, Beta, İstanbul 2006, 4. Bası, Sayfa: 96-128

⁶ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Ocak 2006, Sayfa: 69-86

⁷ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı, 2009, Sayfa: 54-61

⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 18.07.1994 tarih ve E:1994/46 K:1994/57 sayılı kararı.

⁹ Her ne kadar bu çalışma da dâhil bazı çalışmalarımızda “*ikincil sorumluluk*” kavramını kullanıyor olsak da “*Sorumlu tutmak*” gelişigüzel bir yaklaşım ve sıradan ve ikincil bir konum (statü) değildir.

¹⁰ VUK.nda tanımlanan vergi sorumlusu tarhiyatın muhatabı konumunda olup asıl borçlu konumundadır. Bu nedenle asıl borçlu konumundaki vergi sorumlusunca ödenmeyen vergi borçları içinde ikincil veya müteselsil sorumluluk söz konusu olabilir. Tüm bu kişilerin vergi sorumlusu çatısı altında ele alınması sadece bu nedenle dahi doğru görünmemektedir.

Bu çerçevede, bir amme borcu olduğu tartışmasız vergi borcunun¹¹ ödenmesinde kanuni tanımıyla mükellef ve vergi sorumlusu dışında yani asıl amme borçlusu dışında kalan müteselsil veya ikincil sorumluların, bir anlamda “*potansiyel vergi (amme) borçlularının*” ne zaman ve hangi işlemler sonunda amme borçlusu sıfatını yüklenecikleri ve bu kişiler “*potansiyel vergi (amme) borçlusu*” konumunda iken hangi işlemleri yapıp yapılamayacağı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Günümüz şartlarında bir vergi mükellefi veya sorumlusunun, vergi borcunu ödememesi nedeniyle çeşitli ad ve nedenlerle en az üç beş ikincil sorumlunun takibine gidildiği, üstelik bunun yıllar sonra yapıldığı dikkate alındığında, konu müteselsil veya ikincil sorumluların hak ve hürriyetlerinin korunması ve sınırlarının çizilmesi anlamında önem arz etmektedir.

Diğer çalışmamıza konu olan kişiler açısından kanunlarda yer alan “*sorumlu*” sıfatını, VUK.nun 8. maddesinde yer alan vergi sorumluluğu ile bir tutmak da olanaksızdır. Aslında kabul etmek gerekir ki çalışmamıza konu sorumluluk halleri, vergi mükellefiyetinden başka bir şey değildir.¹² Eğer bu sorumluluğu mükellefiyet olarak kabul etmezsek –ki bu mükellefiyet Anayasanın 73. maddesine aykırılık teşkil eder– başkasının eyleminden sorumlu tutulmak bir çeşit cezalandırılma anlamına gelecektir. Bu ise ayrı bir Anayasaya aykırılık nedenidir. Konu, devletin yararı ve vergi kaçağı da olsa Anayasal gereklerin üstüne çıkılmamalıdır.¹³ Aşağıda yer alan açıklamaların değerlendirilmesinde, ifade ettiğimiz bu “*çekinceler*” göz ardı edilmemişse de çalışma yürürlükteki mevzuatın değerlendirilmesi ile sınırlı tutulmuştur.

Diğer taraftan, idarenin genel düzenleyici idari işlem karakterini taşıyan Genel Tebliğler ile bu konuda getirdiği açıklama (ve/veya düzenlemeler), gerek 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK veya 6183 sayılı Kanun) ve gerekse VUK.nda yer almayan düzenlemeler getirmekte, yorumla dahi ulaşılmayacak sonuçlar içermektedir.

Örneğin idare, 6183 sayılı Kanun ile getirilen yurt dışı çıkış tahdidi ile ilgili hükümlerden hareketle¹⁴; “*Bu hükme göre, tüzel kişilerin borçları nedeniyle bu kişilikleri temsile yetkili bulunan kişilere kanuni temsilci sıfatlarıyla takibe başlanılmak üzere ödeme emri tebliğ edilmeden önce yurt dışı çıkış tahdidi tatbik edilmeyecektir*” ve devamında “*Öte yandan, amme borçlusundan aranılan alacağın ödenmesinden sorumlu olan diğer amme borçluları hakkında da yurt dışı çıkış tahdidi ödeme emri tebliği esasına bağlı olarak tatbik edilebilecektir*” şeklinde bir açıklama getirmekte iken, sonuçta hangi Kanun hükmünden hareket edildiği belli olmayan bir şekilde konuyu; “*6183 sayılı Kanun hükümleri uyarınca hakkında ihtiyati haciz kararı alınmış olanlar hakkında da yurtdışı çıkış tahdidi uygulanacaktır. Kanuni temsilci, ortak gibi amme borçlusuyla birlikte amme alacağının ödenmesinden sorumlu olan şahıslar hakkında da ihtiyati haciz kararı alınmış ise bu kişiler*

¹¹ 6183 sayılı AATUHK md. 1

¹² Çalışmaya konu ikincil sorumluluk veya müteselsil sorumluluk hallerinde, ödenmemiş vergi borcunu kendi mal varlıklarından ödemek durumunda kalan bu kişiler, hiçbir şekli mükellefiyete tabi değilken, kendi malvarlıklarında bir artışa nede olup olmadığına bakılmaksızın verginin esas ögesi olan karşılıksız ödeme ile mükellef tutulmaktadır.

¹³ Anayasa Mahkemesi’nin 25.05.1993 tarih ve E:1993/3 K:1993/20 sayılı karar gerekçesi görüşümüz ile tam aksi yöndedir. Çalışmamızın bu kısmında ifade ettiğimiz görüşler anılan karara karşı oy yazan Sayın Üyelerin görüşlerinden esinlenilmiştir.

¹⁴ 6183 sayılı AATUHK md. 36/A

hakkında ödeme emri tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın yurt dışı çıkış tahdidi uygulanabilecektir” noktasına getirmektedir.¹⁵

Her şeyden önce bir Anayasa hükmünden hareketle ancak Kanunla sınırlanabilecek temel hak ve hürriyetlerin idari işlem ve yorumlarla kısıtlanması mümkün değilse de konu vergi olunca bunun göz ardı edilebileceği de bilinen bir gerçektir. Ancak bir Anayasa Mahkemesi kararında karşı oy kullanan Sayın Üyelerin; *“Hukuk devleti, her istediğini yapamayan, yapmaktan kaçınan devlettir. Bu niteliği taşıyan bir devlet, parasal çıkardan önce, hukuksal uygunluğu arar. Bu konudaki özeni, saygınlığının temel koşuludur. Yarar sağlamak ya da kimi bozuklukları gidermek için hukuk dışı yol izlemesi hoşgörüyü karşılırsa, yarınlarda konunun önemi ve yarar ileri sürülerek başka aykırılıklara katlanmak zorunluluğu doğabilir.”* şeklinde ifade ettikleri¹⁶ noktadan hareketle konuya ilişkin açıklama ve **görüştürümüz** aşağıda yer almaktadır.

II. Vergi Hukuku Yönünden “Vergi (Amme) Borçlusu” Kavramının Ortaya Konulması Anayasal Bir Gerekliliktir

6183 sayılı Kanun, düzenlediği konunun doğası gereği katı hükümler içermekte ve bu katı hükümler, gerek bireyin Anayasa tarafından koruma altına alınmış, *“yerleşme ve seyahat hürriyeti”*¹⁷, *“mülkiyet hakkı”*¹⁸, *“çalışma ve sözleşme hürriyeti”*¹⁹ ve bazen de uygulanan cezalar nedeniyle *“kişi hürriyeti ve güvenliği”*²⁰ gibi temel haklarını kısıtlamaktadır.

Anayasa, *“Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması”* başlığı altında; *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”* hükmünü taşımaktadır.²¹ Yine Anayasaya göre, *“Anayasa hükümlerinden hiçbiri, Devlete veya kişilere, Anayasayla tanınan temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasada belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyette bulunmayı mümkün kılacak şekilde yorumlanamaz”*²² ve *“İdare, kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uygulayamaz”*.²³

Buna göre, 6183 sayılı Kanun ile getirilen, bireyin temel hak ve özgürlüklerini kısıtlayıcı yaptırımlar, Anayasa’nın yukarıda belirtilen hükmünde vurgulanan *“ancak kanunla sınırlanabilir”* şartını yerine getirmektedir. Bu durumda bir diğer şart olan *“yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak”* şartının yerine getirilmiş olması için, dayanak olarak Anayasa’nın ilgili madde/maddelerinde belirtilen bir sebep bulunması gerekmektedir.

¹⁵ A2 Seri ve Sıra no.lu Tahsilat Genel Tebliği (RG:29.06.2008-26921) md. IV

¹⁶ Anayasa Mahkemesi’nin 25.05.1993 tarih ve E:1993/3 K:1993/20 sayılı kararına, Başkan Yekta Güngör ÖZDEN ve Üyeler Servet TÜZÜN ile Yalçın ACARGÜN tarafından yazılan karşı oy gerekçesinden.

¹⁷ Anayasa md. 23

¹⁸ Anayasa md. 35

¹⁹ Anayasa md. 48

²⁰ Anayasa md. 19

²¹ Anayasa md. 13

²² Anayasa md. 14/2

²³ Anayasa md. 38

Bu ilgili madde ve içeriği sebep ise, Anayasa'nın "Temel Haklar ve Ödevler" başlıklı İkinci Kısmının, "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlıklı Dördüncü Bölümünde "Vergi Ödevi" başlığı altında²⁴;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

şeklinde düzenlenmiştir.²⁵

Dolayısıyla, vergi hukuku yönünden mükellef veya vergi sorumlusu olarak nitelenen ve 6183 sayılı Kanun uygulaması yönünde de amme borçlusu sayılan vergi ödevi ile yükümlendirilen hakiki veya hükmi şahıslar hakkında 6183 sayılı Kanun çerçevesinde yapılan uygulamalar, kural olarak Anayasal dayanağı mevcut uygulamalardır.

Ancak, vergi hukuku yönünden mükellef veya vergi sorumlusu olmamakla birlikte, asıl borçlu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ödenmemiş vergi borçlarından sorumlu tutulan amme borçlularının yani "*potansiyel vergi (amme) borçlularının*" durumu yönünden durum bu kadar net olmayıp²⁶, çalışmamızın konusunu da söz konusu vergi (amme) borçlularının durumu oluşturmaktadır.

III. Vergi Ödevinden Yola Çıkararak "Vergi (Amme) Borçlusu" Kavramının İrdelenmesi, Kavramların Karşılaştırılması

A. 6183 sayılı Kanunun Getirdiği "Amme Borçlusu" Kavramı, "Vergi Ödevi İle Yükümlendirilen Hakiki veya Hükmi Şahıslar" Kavramından Daha Kapsamlıdır ve Çok Geniş Bir Uygulama Alanı Yaratmaktadır

6183 sayılı Kanun, amme borçluları (borçlu) hakkında uygulanır. Dolayısıyla Kanunun uygulaması anlamında "*amme borçlusu*" kavramının tanımı, borçlunun kimliğinin tespiti anlamında önem arz etmektedir. Kanuna göre "*amme borçlusu*" kavramı, "*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.²⁷ 6183 sayılı Kanun, vergi dışındaki diğer amme borçlularının²⁸

²⁴ Anayasa md. 73

²⁵ Ayrıntılı bilgiler için Bkz. Uğur YİĞİT, **Anayasa Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2008 ayrıca Bkz. Nihal SABAN, "*Tarih evi: Anayasa Tartışmalarında 'Vergi Adaleti' Ne Yana Düşer?*", **Güncel Hukuk**, Haziran 2009, Sayı:6-66, Sayfa:12-15

²⁶ Bu konuda "*Kıyas Yasağı*" başlığı altında Bkz.. "*Bir verginin temel vergi ilkelerine uygun bir şekilde yapılandırılması ve uygulamaya dönüştürülmesi, verginin tarihi ve güncel niteliklerinin bir yansımasıdır. Aksi takdirde, vergi uygulaması bakımından keyfilikler ya da tesadüflükler ortaya çıkabilir. Bu amaçla verginin kanunla konulması önemli bir kural olarak dikkati çeker. Yasa hükümlerinin, vergilendirme ile ilgili olay ve işlemleri açık, anlaşılır ve belirli bir şekilde ortaya koyması beklenir.*"; Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2008, 7. Baskı, Sayfa: 34

²⁷ 6183 sayılı AATUHK md. 3

²⁸ 6183 sayılı AATUHK.nun kapsadığı amme alacakları, Kanunun 1 ve 2. maddelerinde sayılmıştır.

tahsilini de düzenlediğinden doğal olarak amme borçluluğu, VUK.nda tanımlanan vergi mükellef ve sorumlusunu da kapsayan üst bir kavramdır

Kanundaki tanıma göre amme borçlusunu;

1. Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları,
2. Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısların kanuni temsilcilerini,
3. Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki şahısların mirasçılarını
4. Vergi mükelleflerini,
5. Vergi sorumlusunu,
6. Kefili,
7. Yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini,

kapsamaktadır.

6183 sayılı Kanun'da, "*Limited Şirketlerin Amme Borçları*"nı düzenleyen maddesinde; "*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.*" hükmü yer almasına karşın²⁹, amme borçlusunu kavramı içinde limited şirket ortaklarına ve yine Kanunda tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler için belirli şartlar altında şahsen ve müteselsilen öngörülen sorumluluğun da³⁰ "*amme borçlusunu*" kavramına dâhil edilmemiş olması bir eksiklik olarak görünmektedir.

B. Vergi Hukuku Bakımından "Amme Borçlusunu" Kavramı

Vergi hukuku uygulamasında, VUK.na göre; "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişi*", "*mükellef*" ve "*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*", "*vergi sorumlusu*" olarak kabul edildiğine ve "*mükellef- tabiri vergi sorumlularına da şamil*" olduğuna göre³¹; özel kanunlarında tanımlanan mükellef veya vergi sorumlusunun, bu verginin ödenmesi yönünden amme borçlusunu olduğu tartışmasız bir konudur.

6183 sayılı Kanun, mükellef ve vergi sorumlusunu, amme borçlusunu kavramını tanımlarken özel olarak belirtmiş olduğuna göre aynı tanım içinde kullanılan "*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahıslar*" ifadesi vergi hukuku bakımından anlam ifade etmemektedir.³² Çünkü bu kişiler vergi hukuku bakımından ya mükellef ya da vergi sorumlusu olarak tanımlıdır. Ancak 6183 sayılı Kanunun vergi dışında diğer amme alacaklarını da düzenliyor olması nedeniyle, bu şekilde yapılan tanım bir tekrar etme olarak da değerlendirilemez. Örneğin, ecrimisil alacağı yönünden bir gerçek kişinin takibi, bu kişi

²⁹ 6183 sayılı AATUHK md. 35

³⁰ 6183 sayılı AATUHK md. 33

³¹ 213 sayılı VUK md. 8

³² 6183 sayılı AATUHK md. 3

mükellef sıfatı taşımadığı dikkate alındığında ancak amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki veya hükmi bir şahıs olarak amme borçlusu sıfatı ile yapılabilecektir.

Bu noktada vergi hukuku yönünden, SMMM ve YMM.lerin, imzaladıkları beyannameler veya düzenledikleri tasdik raporlarından dolayı mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulmalarına rağmen³³, bu meslek mensuplarının yukarıda yer alan “*amme borçlusu*” tanımı içine alınmamış olmasına özellikle dikkate çekmek isteriz.

Benzeri bir eksiklik, VUK.nda düzenlenen; “*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*” hükmündeki³⁴ müteselsil sorumlular açısından da gözlenmektedir.

C. Vergi Hukuku Bakımından “Amme (Vergi) Borçlusu” Kavramının Mükellef ve Vergi Sorumlusu Dışında Kalanlar Yönünden Ayrılması

6183 sayılı Kanun’un tanımladığı amme borçlusu kavramı içinde başlangıçta yer verdiğimiz 7 alt unsurdan 1. sırada yer alan “*amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları*”, 4. sırada yer alan “*vergi mükelleflerini*”, ve 5. sırada yer alan “*vergi sorumlusunu*” yukarıdaki bölümde ele almış bulunmaktayız.

Bu durumda vergi ve vergi icra hukuku yönünden “*vergi (amme) borçlusu*” kavramının geriye kalan ve bizim de ilaveler yaptığımız;

2.Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısların kanuni temsilcileri,

3.Amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki şahısların mirasçıları,

6.Kefil,

7.Yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri,

(8).Limited şirket ortakları,

(9).SMMM ve YMM.ler,

(10).Mal alım satımına taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar,

(11.)Tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler,

(12).Diğerleri

³³ 213 sayılı VUK. mük. md. 227

³⁴ 213 sayılı VUK md. 11

gibi alt unsurları yönünden özel olarak irdelenmesi gerekli olmaktadır. (Başlangıçtaki sıralama ile karşılaştırma kolaylığı için aynı numaralandırma kullanılmış, ilavelerimiz ise parantez içi numaralar olarak gösterilmiştir.)

1. Amme Alacağını Ödemek Mecburiyetinde Olan Hakiki ve Hükmi Şahısların Kanuni Temsilcileri

6183 sayılı Kanuna göre; *“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”*.³⁵

Tüm amme alacakları için geçerli olan bu hüküm, konu vergi olduğunda, VUK; *“Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir. Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır”*³⁶ şeklinde daha özel bir hüküm içerdiğinden uygulanmaz.

Her iki hüküm arasındaki temel fark, VUK.nda, ödevlerin kanuni temsilci tarafından yerine getirilmemesinin ve bu ödevlerin yerine getirilmemesi ile vergi alacağının asıl borçlusu olan mükellef veya vergi sorumlusundan alınamamış olmasıdır.³⁷

Gerçi Kanunkoyucu (aslında yürütme-yasama bloku), 6183 sayılı Kanunun söz konusu maddesinin son fıkrasına, *“Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz”* hükmünü ilave ederek bu farklılığı yok etmeyi ve vergi ile diğer amme alacaklarını bir tutmayı amaçlamışsa da, **görüşümüze göre** değişen bir husus bulunmamaktadır.³⁸

2. Amme Alacağını Ödemek Mecburiyetinde Olan Hakiki Şahısların Mirasçıları

Mirasçıların sorumluluğunu düzenleyen 6183 sayılı Kanun hükmü; *“Borçlunun ölümü halinde, mirası reddetmemiş mirasçılar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik edilir. Borçlunun ölümünden evvel başlamış olan muamelelere devam olunur. Terekenin bir mahkeme veya iflas dairesi tarafından tasfiyesini gerektiren haller bu hükmün dışındadır. Mirasın tutulan defter mucibince kabulü halinde, mirasçı, deftere kaydedilmemiş olsa dahi amme alacağından mirastan kendisine düşen miktar ile mesuldür. Defter tutma muamelesinin devamı müddetince satış yapılmaz”* şeklindedir.³⁹

³⁵ 6183 sayılı AATUHK mük. md. 35

³⁶ 213 sayılı VUK md. 10

³⁷ VUK. md. 10 hükmünde yer alan *“bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden”* ifadesi ile aranan illiyet bağı, her geçen gün biraz daha göz ardı edilerek ilgili dönemde kanuni temsilci olmanın, ödenememiş vergi borçlarından sorumlu tutulmak için yeterli kabul edilmeye başlandığı gözlemlenmektedir.

³⁸ 6183 sayılı AATUHK.nda 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin tartışması bu çalışmanın dışında tutulmuştur.

³⁹ 6183 sayılı AATUHK md. 7

VUK.na göre ise; “Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçer. Ancak, mirasçılardan herbiri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar”.⁴⁰

3. Kefil

VUK.nda kefalet ile ilgili bir düzenleme mevcut olmayıp, 6183 sayılı Kanunda ise; “10'uncu maddeye göre teminat sağlayamayanlar muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebilir. Şahsi kefalet tespit edilecek şartlara uygun olarak noterden tasdikli mukavele ile tesis olunur. Şahsi kefaleti ve gösterilen şahsı kabul edip etmemekte alacaklı tahsil dairesi muhtardır” hükmü yer almaktadır.⁴¹

6183 sayılı Kanunda ise, “Kefil ve yabancı veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur” hükmü bulunmaktadır.⁴²

4. Yabancı Şahıs ve Kurumlar Temsilcileri

Gerek 6183 sayılı Kanunda “Bu madde hükmü, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri hakkında da uygulanır”⁴³ ve gerekse VUK.nda yer alan “Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır”⁴⁴ hükümleri çerçevesinde, bu kişiler hakkında da kanuni temsilciler gibi işlem yapılacaktır.

Ayrıca yine 6183 sayılı Kanunda, “Kefil ve yabancı veya kurumların mümessilleri bu kanun hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunur” hükmü yer almaktadır.⁴⁵

5. Limited şirket ortakları

VUK.nda limited şirket ortaklarının, limited şirket vergi borçlarından sorumluluğunu düzenleyen bir hüküm bulunmayıp, 6183 sayılı Kanunda ise; “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” hükmü bulunmaktadır.⁴⁶

6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM)

6183 sayılı Kanunda, SMMM veya YMM.lerin sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK.nda ise; “Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına

⁴⁰ 213 sayılı VUK md. 12

⁴¹ 6183 sayılı AATUHK md. 11

⁴² 6183 sayılı AATUHK md. 57

⁴³ 6183 sayılı AATUHK mük. md. 35

⁴⁴ 213 sayılı VUK md. 10

⁴⁵ 6183 sayılı AATUHK md. 57

⁴⁶ 6183 sayılı AATUHK md. 35. Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, “Limited Şirket Ortaklarının Kamu Borçlarından Sorumluluğuna İlişkin ‘Kanuni’ Düzenlemelerin ‘Hukukiliği’ Sorunu”, **Vergi Dünyası**, Ekim 2008, Sayı: 326, Sayfa:127-134

bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.” hükmü yer almaktadır.⁴⁷

Ayrıca YMM.ler ile ilgili olarak 3568 sayılı Kanunda, *“Yeminli malî müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar”* şeklinde özel bir düzenleme de bulunmaktadır.⁴⁸

7. Mal Alım Satımına Taraf Olanlar İle Hizmetten Yararlananlar

6183 sayılı Kanunda konuya ilişkin bir düzenleme yer almamakta, VUK.nda ise; *“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar. Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihaî tüketiciler için söz konusu değildir. Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir”* hükmü bulunmaktadır.⁴⁹

8. Tasfiye Memurları ve Tasfiyeyi Yürütenler

6183 sayılı Kanun; *“Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez”* hükmünü içermektedir.⁵⁰

Diğer taraftan VUK.nda yer alan; *“Tüzel kişilerin tasfiye haline girmiş veya tasfiye edilmiş olmaları, kanunî temsilcilerin tasfiyeye giriş tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını kaldırmaz”⁵¹* ve *“Tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerden tevellüt edecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir. Tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinin vergi sorumluluğu hakkında bu kanunun 10’uncu maddesi hükmü vergi cezaları hakkında da uygulanır”⁵²* hükümlerinden, tasfiye halinde, tasfiyeyi yürütenler hakkında aynen kanuni temsilciler gibi işlem yapılacağı sonucu ortaya çıkmaktadır.

9. Diğer Haller

Yukarıda belirttiğimiz ve vergi mükellefi ile vergi sorumlusu dışında kalmakla birlikte, mükellef veya vergi sorumlusunun vergi borçlarından sorumlu tutulması gündeme gelebilecek birçok hal daha söz konusudur. Örneğin, devir, dönüşüm ve birleşme halleri, damga vergisinde

⁴⁷ 213 sayılı VUK mük. md. 227

⁴⁸ 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu md. 12

⁴⁹ 213 sayılı VUK md. 11

⁵⁰ 6183 sayılı AATUHK md. 33

⁵¹ 213 sayılı VUK md. 10

⁵² 213 sayılı VUK md. 333

müteselsil sorumluluk gibi. Ancak konunun özünden ayrılmamak anlamında bu hususlarda ayrıntıya girilmeyecektir.⁵³

10. Ortak Değerlendirme

Yukarıda, kanun maddelerinden alıntılar yaparak kısaca belirttiğimiz, asıl (vergi) borçlu(su) vergi mükellefi ve vergi sorumlusunun ödenmemiş vergi (amme) borçlarından sorumlu tutularak vergi (amme) borçlusu sıfatını alanları,

- Vergi borcunun ödenmesinden ikincil sorumlu olanlar,
- Vergi borcunun ödenmesinden, mükellef veya vergi sorumlusu ile birlikte müşterek ve müteselsil sorumlu olanlar,

şeklinde ikili ayrıma tabi tutmamız mümkündür.

Kanuni temsilci ya da limited şirket ortağı gibi amme borçluları, ancak asıl borçlu hakkında yapılan takip ile vergi (amme) alacağının tahsil edilemeyeceği anlaşıldığında takibe uğrarlarken; SMMM ve YMM.ler ile kefiller açısından müteselsil borç söz konusu olduğundan asıl borçlu mükellef veya vergi sorumlusu ile birlikte veya ayrıca takip yapılabilir.

Sonuç olarak, ister müteselsil sorumluluk ister ikincil sorumluluk söz konusu olsun, hakkında bir takip yapıncaya kadar bu kişiler amme borçlusu olarak adlandırılmamaktadır. Zaten bu kişilerin baştan beri mükellef veya vergi sorumlusu sıfatı da (takibe uğradıkları/uğrayacakları vergiler için) bulunmamaktadır. Bu husus aşağıda açıklığa kavuşturulacaktır.

D. Konu Vergi Olduğunda, “Amme Borçlusu” Sıfatı İki Halde Doğabilir

Türk vergi sistemi esasen beyana dayalıdır. Beyan, vergi mükellefleri veya vergi sorumlularınca beyanname ile yapılır. Bu durumda beyanname üzerinden vergi tarh edildikten sonra tahakkuk fişi düzenlenmesi, tarh edilen verginin tebliği yerine geçer ve böylece vergi tahakkuk etmiş yani ödenebilir hale gelmiş olur. Mükellef veya vergi sorumlusu bu andan itibaren vergi yönünden amme borçlusudur. Şekli mükellefiyetini yerine getirmiş gerçek veya tüzel kişi tahakkuk eden vergiyi, tahakkuk fişi üzerinde yazılı vadede ödeyerek maddi mükellefiyetini yerine getirmiş olacaktır. Kanuna uygun surette ödenen vergi tahsil edilmiş olacaktır.⁵⁴

Beyana dayalı tarhiyatın temel istisnaları, ikmalen ve re'sen tarhiyattır.⁵⁵ Bu durumda tarhiyat ihbarname esasına göre yapılır. İhbarnamelerin usulüne uygun tebliği ile öncelikle 30 günlük dava açma süresinin geçmesi suretiyle verginin kesinleşmesinden sonra tahakkuk eden vergi için bir aylık ödeme süresi söz konusu olur. Bu süre içinde ödeme yapılırsa vergi (ve/veya ceza) tahsil edilmiş olacaktır.

⁵³ Ayrıntılı açıklamalar için Bkz. Mustafa ALİ SARILI, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004

⁵⁴ Şükrü KIZILOĞLU-Doğan ŞENYÜZ-Metin TAŞ-Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı, Mart 2007, Sayfa:101-102

⁵⁵ Tarh çeşitleri için Bkz. Özhan ULUATAM-Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Değişik 3. Baskı, Ankara 1999, Sayfa:106-110

Dolayısıyla gerek beyana dayalı ve gerekse diğer tarhiyat türlerinde, tarhiyatın muhatabı olan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu daha verginin tahakkuku aşamasında amme borçlusu sıfatını almışlardır.

Oysa ister, müteselsil, isterse ikincil sorumlu konumundaki kişiler şekli mükellefiyetle ödevli olmadıkları gibi, asıl amme borçlusu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusu adına tahakkuk eden vergi borçları nedeniyle de doğrudan takibe tabi tutulamamaktadırlar.⁵⁶ Bu kişiler hakkında cebren tahsil yöntemlerinin⁵⁷ uygulanabilmesi için 6183 sayılı Kanunun “Amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir ‘ödeme emri’ ile tebliğ olunur” hükmünün⁵⁸ yerine getirilmesi gerekli olmaktadır.

Üstelik müteselsil sorumlular bir yana bırakıldığında, ikincil sorumluluğu olan kanuni temsilci ya da limited şirket ortağı gibi kişilere ödeme emri tebliği için ayrıca asıl borçlunun takibe tabi tutulmuş ve amme alacağının kısmen veya tamamen tahsil edilemeyeceğinin de anlaşılması şartı mevcuttur. Yani bu durumda asıl borçlu hakkında bir işlem yapılmadan ya da asıl borçlu ile birlikte ikincil sorumluların takibine geçilememektedir.⁵⁹

Her ne kadar SMMM ve YMM.ler gibi müteselsil sorumluluğu olanlar için, asıl borçludan tahsilin kısmen veya tamamen yapılamayacağına anlaşılması şartı mevcut olmadığından bunlar asıl borçlu ile birlikte veya ayrıca takibe tabi tutulabiliyorlarsa da her durumda bu müteselsil sorumlulara da ayrıca kendi adlarına bir ödeme emri tebliğ edilmedikçe takibe geçilmesi mümkün bulunmamaktadır.⁶⁰

Müteselsil sorumluların takibinde uygulanacak yöntemi örnekleme açısından, mal alım satımına taraf olan veya hizmetten yararlananlar ile ilgili müteselsil sorumluluğu düzenleyen Kanun hükümleri⁶¹ uyarınca yapılacak takiplere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili kısmı⁶² aşağıda yer almaktadır.

“..Bu esaslar dikkate alınarak mükellef tarafından beyan edilen ancak, ödenmeyen vergi ile ilgili olarak;

- *Mükellefe, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya*

⁵⁶ ALİ SARILI, a.g.e., Sayfa 255 vd.

⁵⁷ 6183 sayılı AATUHK md. 54

⁵⁸ 6183 sayılı AATUHK md. 55

⁵⁹ 213 sayılı VUK md. 10 ile 6183 sayılı AATUHK md. 35 ve mük. md. 35

⁶⁰ Uygulamanın ilk başladığı yıllarda Danıştay 7. Daire'nin 13.12.1995 tarih ve E: 1994/4568 K:1995/5197 sayılı kararı ile örneklenebileceği üzere, meslek mensubunun sorumluluğunun mükellef veya vergi sorumlusuna yapılan tarhiyat ile başladığı ve YMM adına tarhiyat yapılabileceği yolunda kararlar ve Vergi dava Daireleri Kurulu'nun 20.06.1997 tarih ve E: 1995/444 K: 1997/307 sayılı kararıyla örneklenebileceği gibi YMM.lerin sorumluluğuna gidilebilmesi için tarhiyatın kesinleşmesi gerektiği yolunda kararlar mevcuttur. Ancak daha sonraki dönemde Danıştay 3. Daire'nin 31.10.2002 tarih ve E: 2001/3313 K: 2002/3372 sayılı, Danıştay 4. Daire'nin 26.12.2002 tarih ve E: 2001/3111 K: 2002/5592 sayılı kararları ile örneklenebileceği üzere, YMM.lerin sorumluluğuna gidilebilmesi için mükellef hakkındaki tarhiyatın kesinleşmesi gerektiğine karar verilmeye başlanmıştır. Yine bu dönemde Danıştay 4. Daire'nin 14.02.2005 tarih ve E: 2004/2404 K:2005/207 sayılı kararı ile örneklenebileceği üzere, bu tür sorumluluklarda mükellef adına yapılan tarhiyatın kesinleşmesinden sonra YMM adına ihbarname tebliğine gerek olmadan doğrudan ödeme emri tebliğ edileceği şeklinde kararlar mevcuttur.

⁶¹ 213 sayılı VUK md. 11

⁶² 84 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin (RG:23.11.2001-24592) “III. Müteselsil Sorumluluk” “2. Uygulama” başlıklı bölümü.

- Kendisine ödeme emri tebliğ edilen mükellefin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış veya beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması,

hallerinde vergi aslı, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı için mükellef dışındaki müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe başlanılacaktır.

Mükellef tarafından noksan beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi, yukarıda belirtilen şartlara göre müteselsil sorumlu nezdinde ödeme emri ile takibe alınacaktır.”

Bu durumda 6183 sayılı Kanun anlamında, mükellef veya vergi sorumlusu dışında kalan müteselsil sorumlu ya da ikincil sorumluların amme borçlusu sıfatını kazanmaları, ancak kendilerine ödeme emri tebliği sonrası mümkün görünmektedir. Zaten bu ana kadar (Hatta ödeme emri tebliğini takip eden 7 gün sonraya kadar) bu kişilerin amme alacaklarını vadesinde ödemediklerinde de söz edilmesi mümkün değildir. Elbette ortada bir vade vardır, ancak bu vade asıl borçlu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusuna tahakkuk ile verilmiş bir vadedir ve bu vadenin sonuna kadar ikincil sorumlular ya da müteselsil sorumluların ödeme yapması da beklenmemektedir.⁶³

İkmalen ve re'sen tarhiyatlarda, tarhiyata muhatap mükellef veya vergi sorumlusunun açtığı davada yürütme kendiliğinden durduğundan⁶⁴, bu kişilerce açılan dava sonuçlanıncaya kadar müteselsil sorumlu ya da ikincil sorumluların takibine geçilememesi de bu **görüşümüzü** desteklemektedir.⁶⁵

Bu durumda konu vergi olduğunda amme borçlusu sıfatı,

- Ya verginin tarh-tebliğ ve tahakkuk süresi sonunda aslen,
- Ya da, asıl borçlusu tarafından ödenmemiş verginin takibi için diğer kişilere ödeme emri tebliği ile,

olmak üzere iki halde doğabilmektedir.

E. Kanun, Vergi Borcunun Ödenmesinde İkincil Sorumlu ya da Müteselsil Sorumlu Olanlara “Vergi (Amme) Borçlusu” Sıfatını, Bu Kişileri Asıl Borçlu Yanında veya Devamında Takip Edebilmek ve Alacağı Tahsil Amacıyla Yüklemektedir

Kural olarak, amme alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenir. Tüm vergiler için kendi özel kanunlarında ödeme süreleri ayrı ayrı düzenlenmiştir ve bu sürelerin son günü

⁶³ Danıştay 9. Daire'nin 08.10.2008 tarih ve E:2007/628 K:2008/4479 sayılı kararında; “...213 sayılı Kanunun 11/3. maddesinde yer alan ‘verginin ödenmesinden’ ibaresinden de, müteselsil sorumlu tutulan mükellefler için öngörülen sorumluluğun tarhiyat ve tahakkuk safhasına ilişkin olmadığı, asıl mükellef adına kesinleşen verginin tahsiline ilişkin olduğu sonucuna varılmaktadır.” gerekçesi yer almaktadır. Karar, özel arşivimizde yer almaktadır.

⁶⁴ 2577 sayılı İYUK md. 27. Ayrıntılar için Bkz. “Vergi Davaları”, Oluş yayıncılık, Ankara 2007, Sayfa 414 vd.

⁶⁵ Danıştay 9. Daire'nin 08.10.2008 tarih ve E:2007/628 K:2008/4479 sayılı kararında; “Diğer bir ifadeyle, müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen mükellefler hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen verginin tahsiline yönelik olduğu anlaşılmaktadır.” gerekçesi yer almaktadır. Karar, özel arşivimizde yer almaktadır.

amme alacağın vadesi günü olarak tespit edilmiştir. Bu çerçevede ödeme süresi içinde ödenmeyen amme alacağı tahsil dairesince cebren tahsil olunacak ve cebren tahsil 6183 sayılı Kanunda sayılan aşağıdaki şekillerden herhangi birinin uygulanması yoluyla yapılacaktır.⁶⁶

- Amme borçlusu tahsil dairesine teminat göstermişse, teminatın paraya çevrilmesi yahut kefilin takibi⁶⁷,
- Amme borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi⁶⁸,
- Gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasının istenmesi.⁶⁹

Ancak cebren tahsil şekillerinden birinin uygulanması için öncelikle amme alacağını vadesinde ödemeyenlere, yedi gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumu bir *"ödeme emri"* ile tebliğ olunmak durumundadır.⁷⁰ Eğer vadesinde ödenmeyen amme alacağı karşılığında teminat gösterilmiş ise, borcun yedi gün içinde ödenmesi, aksi halde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilecek, yedi gün içinde borç ödenmediği takdirde teminat 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek amme alacağı tahsil edilecek,⁷¹ amme alacağının teminatla karşılanmamış kısmı için ayrıca ödeme emri tebliğ olunacaktır.

Diğer taraftan vadesinde ödenmeyen amme alacağı nedeniyle devletin zararının karşılanması amacıyla, amme alacağının ödeme süresi içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı belirli oranında gecikme zammı uygulanmaktadır.⁷²

Yukarıda da vurguladığımız üzere, gerek kanuni temsilci ve limited şirket ortağı gibi ikincil sorumluluk, gerekse SMMM ve YMM.lerin sorumluluğunda olduğu gibi müteselsil sorumluluk hallerinde 6183 sayılı Kanunun bu kişilere *"amme borçlusu"* sıfatı yüklemesi, amme alacağının tahsiline yönelik olarak, bu kişiler hakkında yukarıda sayılan cebri takip ve tahsil işlemlerine geçilebilmesine yöneliktir.

Nitekim, bir limited şirketin vergi borçlarının güvence altına alınması amacıyla ortak ve kanuni temsilci olan kişi hakkında tesis edilen teminat istenmesi ve ihtiyati haciz işlemlerini; *"6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kamu alacağının cebren tahsil ve takip unsurları olamayıp, icrai muamelelere başlamadan önce kamu alacağını korumaya yönelik işlemler olduğu, bu nedenle bu tür işlemlerin asıl kamu borçlusu, diğer bir anlatımla verginin mükellefi*

⁶⁶ 6183 sayılı AATUHK md. 54

⁶⁷ Bkz. Turgut CANDAN, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, Sayfa: 267 vd.

⁶⁸ Bkz. CANDAN, **a.g.e.**, Sayfa: 363 vd.

⁶⁹ Bkz. CANDAN, **a.g.e.**, Sayfa: 509 vd.

⁷⁰ 6183 sayılı AATUHK. md. 55

⁷¹ 6183 sayılı AATUHK. md. 56

⁷² 6183 sayılı AATUHK. md. 51

veya sorumlusu hakkında tesis edilebileceği...” gerekçesiyle iptal eden Vergi Mahkemesi kararı Danıştay tarafından da aynen onanmış olup, gerekçe açıklamalarımız ile paraleldir..⁷³

Tekrar belirtmek gerekir ki **görüşümüze göre** sırf bu nedenle dahi bu durumlarda anılan kişilere amme borçlusu sıfatının yüklendiği an kendilerine, kendi adlarına bireyselleştirilmiş ödeme emrinin tebliğ edildiği an olmaktadır. Bu şekilde ödeme emri tebliği öncesinde anılan sorumlular hakkında cebri takip ve tahsil işlemlerine başlanması mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim, “Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 nci maddesinin verdiği yetkiye dayalı olarak Maliye Bakanlığınca yayımlanan 18 Sıra No'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğin II-B/2 bölümünde; müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacağı ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacağı açıklanmıştır. Söz konusu düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, meslek mensuplarının sorumluluğunun, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlayacağı, kesinleşmiş bir kamu alacağı için de müşterek ve müteselsil sorumlu tutulan meslek mensupları adına yeniden ihbarname düzenleme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşılmaktadır.” gerekçesini taşıyan Danıştay kararı da bu yöndedir.⁷⁴

Üstelik Danıştay'ın birçok kararında müşterek ve müteselsil borçluların takibi için önce asıl borçlu hakkında (özellikle tarhiyatlarda) vergi borcunun miktar ve mahiyet olarak kesinleşmesi gerektiği ve kesinleşme ile kastedilenin tüm kanun yollarının tüketilmiş olması olduğu vurgulanmaktadır.

Bu yönde kararlara, “...Yukarıda metni verilen kanun ve genel tebliğ hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler için öngörülen sorumluluk çerçevesinde müşterek ve müteselsil sorumlu olarak haklarında takibata geçilebilmesi için ziyaa uğratılan vergi ve kesilen cezaların asıl mükellef açısından miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi diğer bir deyimle, verginin tahakkukunun yanısıra tüm kanun yollarına başvurulmak suretiyle verginin kesinleşmesi gerekmekte olup, ziyaa uğratılan vergi ve cezaların ancak miktar ve mahiyetinin kesinleşmesinden sonra serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden müşterek ve müteselsil sorumluluk kapsamında istenmesi mümkün olacaktır.” gerekçesini taşıyan kararlar örnek gösterilebilir.⁷⁵

Asıl borçlu konumundaki mükellef veya vergi sorumlusu hakkında yapılan tarhiyatlarda, daha en baştan potansiyel vergi (amme) borçlusu konumundaki ikincil sorumlu ya da müteselsil sorumluların aktif dava ehliyetleri⁷⁶ bulunmadığı gibi, bu kişiler kendilerine, kendi adlarına ödeme emri tebliğ edilinceye kadar haklarındaki işlemleri dava konusu da yapamamaktadır.

⁷³ İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin 09.05.2007 tarih ve E:2006/3135 K:2007/1213 sayılı kararını aynen onayan Danıştay 4. Daire'nin 28.04.2008 tarih ve E:2007/4821 K:2008/1577 sayılı kararı. Tam metin için Bkz. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Aralık 2009, Sayı:72, Sayfa:345-346

⁷⁴ Danıştay 4. Daire'nin 14.02.2005 tarih ve E: 2004/2404 K:2005/207 sayılı kararı.

⁷⁵ Alıntı yapılan gerekçe Danıştay 4. Daire'nin 08.12.2004 tarih ve E:2002/4557 K:2004/2480 sayılı kararına ait olup, yine Danıştay 4. Daire'nin 26.06.2003 tarih ve E:2002/2223 K:2003/1868 sayılı, 26.12.2002 tarih ve E:2001/3111 K:2002/5592 sayılı, 31.10.2002 tarih ve E:2001/3313 K:2002/3372 sayılı kararları örnek gösterilebilir.

⁷⁶ 213 sayılı VUK md. 378 ve 6183 sayılı AATUHK md. 58

Yargı, genel olarak bu tür davaları, “... vergi inceleme raporu düzenlenmesinin sadece tarh ve tahakkuk öneren bir ön işlem olduğu, kesin ve yürütülmesi gerekli idari işlem niteliğinde olmadığı, bu nedenle inceleme raporunda belirtilen “Yeminli Mali Müşavirin Sorumlu Olduğu” ifadesinin kaldırılması talebinin zımnen reddi yolundaki işlemin idari dava konusu olmayacağı, yeminli mali müşavirin sorumluluğunun mükellef adına tarh edilecek vergilerin kesinleşmesi ve tahsilinin imkansızlığından sonra meydana geleceği ve bu aşamada açacağı davada olayın esası hakkındaki iddialarının inceleneceği gerekçesiyle idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem bulunmaması nedeniyle...” şeklinde gerekçeler ile reddetmektedir.⁷⁷

Olayda hukuki açıdan garip bir noktada uzlaşma konusudur. Çoğu kez geçmişte kanuni temsilci olanlar ya da geriye dönük olarak müteselsil sorumlu tutulan SMMM ve YMM.lerin muhatap oldukları olaylarda asıl borçlu tüzel kişilik ortadan kalmış olduğundan ve kişilerin uzlaşma talep etme hakları da bulunmadığından doğrudan tarh edilen vergi ve cezalar için takibe tabi tutulmaktadır.⁷⁸ Bu durumun Anayasal bir ilke olan kanun önünde eşitlik ile bağdaşır bir yanı bulunmamaktadır.⁷⁹

F. Vergi Borcunun Ödenmesinde İkincil Sorumlu ya da Müteselsil Sorumlu Olanlar Yönünden “Amme Borçlusu” Sıfatı, Kendilerine Kendi Adlarına Ödeme Tebliğ Edilince Gündeme Geldiğinden, Bu Kişiler Hakkında Amme Alacağıının Korunması Yöntemleri Ancak Sınırlı Bazı Hallerde Uygulanabilir

6183 sayılı Kanun, kamu alacağıının ileride herhangi bir şekilde tahsilinin imkânsızlaşması olasılığına karşı hazinenin gelecekteki durumunu garanti altına almak üzere “Amme Alacaklarının Korunması” başlığı altında bir kısım önlemler getirmektedir.⁸⁰

Bu korunma önlemleri,⁸¹

- Teminat hükümleri,
- İhtiyati haciz,
- İhtiyati tahakkuk,
- Amme alacaklarında rüçhan hakkı,
- Amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanların sorumluluğu,

⁷⁷ Danıştay 4. Dairesi, 21.03.2001 tarih ve E:2001/234 K:2001/987 sayılı kararıyla aynen onanan Vergi Mahkemesi kararından alıntıdır.

⁷⁸ Bazen de aksi durumlar yani asıl borçlunun uzlaşmaya vardığı halde borcu ödememesi durumu söz konusu olmaktadır. Bu durumda tarhiyatın esasının, örneğin müteselsilen sorumlu olan YMM.nin kendisine tebliğ edilen ödeme emrine karşı açtığı davada tartışılma imkanı bulunmamaktadır. Danıştay 7. Daire'nin “Yukarıda açıklandığı üzere, alacaklının, borçlulardan her birine, alacağın bulunduğu her aşamada, o aşamaya ilişkin yasal düzenlemenin gerektirdiği usullere göre başvuruda bulunulabilmesi, müteselsil borç ilişkisinin yasal tanımının sonucu olduğundan; olayda, asıl borçlu tarafından tarh edilen vergi ve kesilen cezada, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması nedeniyle tahsil edilebilir hale gelen kamu alacağıının, müteselsil sorumluluğu 3568 sayılı Kanundan kaynaklanan yeminli mali müşavirden doğrudan ödeme emri düzenlenmek suretiyle istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.” gerekçesini taşıyan 24.06.2003 tarih ve E:2002/2790 K:2003/3685 sayılı kararı bu nedenle özel olarak irdelenmelidir.

⁷⁹ Anayasanın 10. maddesi “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir... Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar” şeklindedir. Konunun vergi hukuku yönünden ayrıntılı değerlendirmesi için Bkz. Leyla ATEŞ, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul 2006

⁸⁰ Yusuf KARAKOÇ, “Genel Vergi Hukuku”, Yetkin Yayınları, 4. Bası, Ankara 2007, Sayfa 581

⁸¹ Amme alacağıının korunması ile ilgili hükümler için Bkz. 6183 sayılı AATUHK. md. 9 ila 36/A

- Amme alacağı ödenmeden işlem yapanların sorumluluğu,
- Tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyatların diğer amme borçlarına mahsubu,
- İptal davası açılması,
- İvazsız tasarrufların hükümsüzlüğü,
- Bazı tasarrufların bağışlama sayılması,
- Bazı tasarrufların hükümsüz sayılması,
- Üçüncü kişilere yüklenen bir kısım sorumluluklar,
- Tasfiye halinde sorumluluk,
- Ortaklığın feshini isteme,
- Limited şirketlerin amme borçlarından ortaklarının sorumluluğu,
- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu,
- Birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme durumlarında sorumluluk,
- Yurtdışı çıkış tahdidi

olarak sayılabilir.

Görüldüğü üzere, yukarıda tartışmaya açtığımız limited şirket ortaklarının amme borçlarından sorumluluğu, amme alacaklarını kesip ödemek mecburiyetinde olanların sorumluluğu, tasfiye halinde sorumluluk, kanuni temsilcilerin sorumluluğu, birleşme, devir, bölünme ve şekil değiştirme durumlarında sorumluluk unsurlarının bizzat kendileri amme alacağının korunması yöntemleri olarak sayılmıştır.

Bu noktadan hareketle **görüşümüze göre**, vergi (amme) borcundan dolayı asıl borçlu mükellef veya vergi sorumlusu dışında kalan tüm ikincil veya müteselsil sorumluluk hallerinin tamamı, aslında amme alacağının korunması yöntemidir.

Kanunun, zaten amme alacağının korunması babında öngördüğü müteselsil ve ikincil sorumluluk uygulamaları mevcut iken ve üstelik bu kişiler amme borçlusu sıfatını ancak ödeme emri tebliği suretiyle kazanırken, ödeme emri tebliği öncesi sürece ait dönemde amme alacağının korunması yollarının bu sorumlular hakkında ayrıca uygulanmasına kanuni bir dayanak da bulunmamaktadır. Sadece 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan “*amme borçlusu*” tanımının “*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*” dayanak göstererek asıl amme borçlusu hakkında uygulanması mümkün her türlü amme alacağının korunması yolunun bu kişiler hakkında da uygulanabileceğini söylemek fazlasıyla zorlama bir yorum olacaktır.⁸²

Söz konusu yorumlar, lafızda yer alan, “*...bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını... kefil ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini*” ifadelerinden hareket etmekle birlikte bu durumda diğer ikincil sorumluların veya müteselsil sorumluların durumunu, örneğin SMMM

⁸² Danıştay 4. Daire'nin 28.04.2008 tarih ve E:2007/4821 K:2008/1577 sayılı kararına karşı oy yazar Sayın üyenin görüşü bu yoldadır. Karşı oy gerekçesi; 6183 sayılı Kanunun 3. maddesinde yer alan amme borçlusu tanımından hareketle; “*Bu hükümlerin değerlendirilmesinden; kamu alacağını güvence altına alınması amacıyla ihdas edilen söz konusu düzenlemelerin, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi şartıyla sadece asıl borçlu mükellef veya asıl borçlu vergi sorumlusu hakkında değil, bunların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanması mümkündür....*” şeklindedir. Tam metin için Bkz. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Aralık 2009, Sayı:72, Sayfa:345-346

ve YMM.lerin ve limited şirket ortaklarının durumunu kavramaktan uzaktır. Ancak, “*bunlarda bu tanımın içinde kabul edilmelidir*” şeklinde bir yorum yapılabilir ki, bu yorumda bir varsayımdan hareketle temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması anlamına gelecektir.

Başlangıçta da vurguladığımız üzere, temel hak ve hürriyetler ancak Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen nedenlerle ve Kanunla sınırlandırılabilir. Kanunla sınırlama, kanunun sınırlayıcı maddelerinin yorumlarla genişletilmesine cevaz vermez. Kaldı ki Anayasal zemin olarak algıladığımız “ölçülülük” ilkesi de buna engeldir. Diğer taraftan bizzat Anayasanın kendisi, Anayasa hükümlerinin dahi, devlete veya kişilere, Anayasayla tanınan temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasada belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyette bulunmayı mümkün kılacak şekilde yorumlanamaz şeklinde bir yasaklama getirmişken bu yasağın Kanunların yorumlanması ile aşılması da mümkün görünmemektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, “*Yurt dışına çıkma özgürlüğü sadece Anayasa'nın 23. maddesinde sayılan özel sınırlama nedenlerine bağlı olarak sınırlandırılabilir. 23. maddede yurt dışına çıkma yasağıyla ilgili sınırlama nedenleri vatandaşlık ödevi ve ceza soruşturması veya kovuşturması olarak gösterilmiştir. Anayasa'da sınırlama nedenlerinin sayılarak belirlenmiş olması, yasa koyucunun bunlar dışında kalan bir nedenle yurt dışına çıkma özgürlüğünün sınırlandırılması sonucunu doğuracak düzenlemeler yapamayacağını göstermektedir. Anayasa'nın ilgili maddesinde belirtilen sınırlama nedenlerine dayandırılmayan kuralla, vatandaşlık ödevi kapsamında olmayan kamu alacaklarının tahsili amacıyla borçlular hakkında yurt dışına çıkış yasağı konulması, Anayasa'nın 23. maddesinin güvence altına aldığı seyahat özgürlüğü alanına yapılan açık müdahale niteliğindedir.*” şeklindeki yer alan gerekçe görüşümüzü desteklemektedir.⁸³

Bu çerçevede, **görüşümüze göre** amme alacağının korunması yöntemlerinden olan **özellikle;**

- Teminat hükümleri,
- İhtiyati haciz,

yöntemleri, amme borçlusuna ödeme emri tebliğ edilmeden (ve dahi çoğu kez tarhiyat dahi yapılmadan) uygulanan yöntemler olduğundan, kendisine ancak ödeme emri tebliği ile amme borçlusu kabul edilecek ikincil sorumlular veya müteselsil sorumlular hakkında uygulanamaz.

Diğer taraftan, ihtiyati tahakkuk müessesesi, vergi mükellefi veya sorumlusunun henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarının kesin tahakkukta düzeltilmek üzere geçici olarak tahakkuku anlamında uygulanan bir korunma yöntemi olarak zaten fiilen diğer kişiler adına uygulanabilecek bir yöntem değildir.⁸⁴

⁸³ Anayasa Mahkemesi'nin, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 132. maddesinin on üçüncü fıkrasında yer alan “*Fona borçlu gerçek kişi ile tüzel kişilerin kanunî temsilcileri hakkında 5682 sayılı Pasaport Kanununun 22 nci maddesi hükümleri Fonun talebi üzerine uygulanır*” hükmünü iptaline dair 22.07.2008 tarih ve E:2008/66 K:2008/131 sayılı kararından alıntıdır.

⁸⁴ İstanbul VD Bşk. Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Md. tarafından hazırlanan “*İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haciz Rehberi*”. Rehberine <http://www.ivdb.gov.tr> web adresinden de ulaşılabilir. Erişim: 15.06.2009

Yurtdışı çıkış tahdidine gelince, 6183 sayılı Kanunda, “Devlete ait olup 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile bunlara ait zam ve cezalarını ödeme emrinin tebliğ tarihini takip eden yedi gün içerisinde ödemeyen ya da bu Kanun hükümleri uyarınca hakkında bu alacaklar nedeniyle ihtiyati haciz kararı alınan amme borçlusunun yurt dışına çıkışı, alacaklı tahsil dairesinin talebi halinde ilgili makamlarca engellenir”⁸⁵ şeklinde yer alan hükümde “ödeme emri tebliğ tarihini takip eden yedi gün” ifadesi olduğuna göre sorun olmamalıdır.

Bir başka deyişle, asıl borçlu konumundaki amme borçlusu dışında kalan ikincil sorumlu ya da müteselsil sorumlular hakkında yurtdışı çıkış tahdidi ancak bu kişilere bireyselleştirilmiş ödeme emri tebliğinden sonra gündeme gelebilir. Buna rağmen bazı çalışmalarda dile getirilen görüşlerde, madde metninde geçen ödeme emri, sanki asıl borçluya tebliğ edilen ödeme emri gibi ifade edilmekte ve bu safhadan sonra ikincil sorumlu ya da müteselsil sorumlular hakkında yurtdışı çıkış tahdidi uygulanabileceği gibi **görüşümüze göre** hatalı bir sonuca ulaşılmaktadır.⁸⁶

Yurtdışı çıkış tahdidi ile ilgili olarak 6183 sayılı Kanunun uygulanması sırasında⁸⁷; daha önce Pasaport Kanununda yer alan hükmün⁸⁸ iptal gerekçelerinden birinin de;

*“Anayasa’nın 23. maddesinde öngörülen sınırlama nedenleri ve bunlar arasında yer alan ‘vatandaşlık ödevi’ genel nitelikte, soyut bir kavramdır. Yasa koyucunun getireceği her sınırlayıcı düzenlemede bu nedenleri somutlaştırması gerekir. Keyfiliğe varabilecek uygulamaları önleyebilmek bakımından gerekli olan açıklık ve somutluk, sınırlamanın yasayla yapılmış olarak kabul edilmesi için zorunludur. Aksi halde hukuk devletinin gerektirdiği belirginlik karşılanmamış olur ve amaç-araç ilişkisini denetlemek güçleşir. İtiraz konusu kural, amaç ve araçları açık, belirgin ve somut bir şekilde öngörmemiş, amaç ve araç arasında makul ve uygun bir ilişki kurmayarak ölçülülük ilkesinin gereklerini yerine getirmemiştir.”*⁸⁹

olduğu dikkate alındığında, iptal edilen Kanun hükmü yerine ihdas edilen 6183 sayılı Kanunun ilgili maddesinin tekrar keyfiliğe varacak şekilde belirsiz bir şekilde uygulanması sonucunu doğuracak şekilde, asıl amme borçlusu dışında kalan ve henüz kendilerine ödeme emri tebliğ edilmediği için vergi (amme) borçlusu sayılmayan ikincil sorumlular ya da müteselsil sorumlular hakkında yurtdışı çıkış tahdidi uygulanması hukuka uygun bulunmamaktadır.⁹⁰

Diğer tüm amme alacağının korunması yöntemlerinde de durum aynıdır. Örneğin, ivazsız tasarrufların hükümsüzlüğüne ilişkin olarak 6183 sayılı Kanunda yer alan; “Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikına rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna

⁸⁵ 6183 sayılı AATUHK md.36/A

⁸⁶ Bu yönde görüşlere örnek olarak Bkz. Fethi AYGÜN, “Son Hali İle Limited Şirket Ortağı Nezdinde Yurt Dışı Çıkış Yasağı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Haziran 2009, Sayı:254, Sayfa:43-48

⁸⁷ 6183 sayılı AATUHK md. 36/A

⁸⁸ 5682 sayılı Pasaport Kanunu md. 22

⁸⁹ Anayasa Mahkemesi’nin 18.10.2007 tarih ve E:2007/4 K:2007/81 sayılı kararı.

⁹⁰ “Kanaatimizce 6183 sayılı Yasa’da yapılan bu değişiklik Anayasa Mahkemesi’nin kararını tam anlamı ile yerine getirmemektedir. Öncelikle bu tahdide idari makamlarca karar verilmesi seyahat özgürlüğünün idarece kısıtlanması anlamına gelir. Bizim görüşümüze göre bu konuda Yüksek Mahkemenin kararı da göz önüne alınarak mahkemece karar alınmalı idi.”, Süheyl DONAY, “Vergi Borcu Nedeni İle Yurtdışına Çıkma Yasağı”, **Güncel Hukuk**, Haziran 2009, Sayı:6-66, Sayfa:26-28

kifayetsizliği anlaşılmanın ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür" hükmü⁹¹, metin olarak dahi içerdiği "amme alacağını ödememiş borçlulardan... mal beyanında bulunmayanlarla..." ve "...ödemeye müddetinin başladığı..." ifadeleri ile ancak ödeme emri tebliği sonrasında gündeme gelebilecek unsurlar ortaya koymaktadır.

IV. Genel Değerlendirme ve Yeni Bir Kavram : "Potansiyel Vergi (Amme) Borçlusu"

Vergilendirmenin temelinde -diğer tüm unsurların yanında- devletin egemenlik gücüne dayalı olarak bireylerden karşılıksız olarak bir şeyler alması bulunmaktadır. Teorik tartışmalar bir yana vergilendirme her ne olursa olsun temelde devletin bireylerin mülkiyet hakkına el atması sonucunu doğurur.⁹²

Hukuk devleti kavramı vergilendirmede bir sınır özelliği taşır ve hukuk devletinde, vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır.⁹³ Temel hak ve özgürlüklerin vergi kanunları ile de olsa sınırlandırılması, ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hale gelebilir ya da söz konusu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir.⁹⁴

Diğer taraftan, sosyal devlet kavramı, Kanunkoyucuya, vergi sistemini düzenlerken mali güce göre vergilendirme (olumlu ödev) ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yüklememe (olumsuz ödev) ödevlerini yüklemektedir.⁹⁵

Anayasada, "Cumhuriyetin nitelikleri" başlığı altında yer alan "Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir" hükmü⁹⁶ devletimizin sosyal devlet ve hukuk devleti olma niteliklerini belirtmekte ve düzenlemektedir.

Anayasanın, "Vergi ödevi"ni düzenleyen 73. maddesinin, "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" şeklindeki üçüncü fıkrası ile "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" şeklindeki dördüncü fıkrası, devletin vergilendirme yetkisinin hukuki zemin ve sınırlarını çizmekte; "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" şeklindeki ikinci fıkrası sosyal devletin vergilendirme alanında yansımaları göstermekte ve "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" şeklindeki ilk fıkrası ise hem sosyal hem de hukuki nitelemesini yapmaktadır.⁹⁷

⁹¹ 6183 sayılı AATUHK md. 27

⁹² Ayrıntılı bilgiler için Bkz. Ersin NAZALI-Mete DEMİRCİ, "Mülkiyet Hakkı ve Vergilendirme I", **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı:334

⁹³ Mualla ÖNCEL-Ahmet KUMRULU-Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara Ocak 2008, 15. Bası, Sayfa:39

⁹⁴ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, **a.g.e.**, Sayfa:44

⁹⁵ ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, **a.g.e.**, Sayfa:55

⁹⁶ Anayasa md. 2

⁹⁷ Anayasanın 73. maddesi üzerine ayrıntılı irdellemeler için Bkz. SABAN, a.g.m..

Olay bu zemin içinde değerlendirildiğinde, kendi başlarına ne maddi ve ne de şekli mükellefiyeti olmayan ikincil sorumlular ile müteselsil sorumluların, asıl amme borçlusunun ödenmemiş borçlarından dolayı sorumlu tutuluyor olmaları zaten ne mali güç ve ne de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı kavramları ile açıklanamaz bir durumdur. Bu durum özellikle mükellef veya vergi sorumlusu ile organik bir bağı olmayan SMMM veya YMM.lerin sorumluluğuna gidildiği durumlarda daha da bariz görülmektedir.

Hal böyle olunca, idarenin vergi hukuku alanında eylem ve işlemleri karşısında müteselsil sorumlu ya da ikincil sorumluların durumlarının daha somut, açık ve keyfiliğe bırakmayacak kanuni düzenlemelere konu edilmesi gerektiği yolunda tereddüt bulunmamaktadır.⁹⁸

Ancak mevcut haliyle dahi, 6183 sayılı Kanunun “*amme borçlusu*”nu tanımlayan tek bir maddesi hükmünden hareketle zaten varlık nedeni kendi başına amme alacağının korunması olan bu müessesinin sükûti olan müteselsil sorumlular ya da ikincil sorumlular hakkında ayrıca diğer amme alacağının korunması yöntemlerinin uygulanmaya çalışılıyor olması hukuki zeminden uzaktır.

Bu nedenle, Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında⁹⁹ yer alan “...*getirilen müteselsil sorumluluk Ceza Hukuku anlamında bir suç değildir... Vergi yasalarında bu konuda özel bir kural bulunmazsa müteselsil sorumluluğun tanımlanmasında ve uygulanmasında, Borçlar Hukuku kuralları göz önünde tutulur.*” ifadeleri tatmin edici olmaktan uzaktır. Elbette hukuk sistemimizde kanunlar arasında üstünlük söz konusu olmadığından Borçlar Kanunu dikkate alınacaktır. Ancak özel hukuk ilişkileri için öngörülen sistemin, kamu hukuku alanında zaman içinde karmaşık bir halde belirsiz uygulamalara yol açacak şekilde vergi hukukuna dâhil edilmesine cevaz verilmiş olması da anlaşılır değildir.

Çalışmamıza konu ikincil sorumlular ve müteselsil sorumlular açısından vergi (amme) borçlusu sıfatı; **görüştümüze göre** bu kişilere ödeme emri tebliğ edilinceye kadar askıdadır. Bir başka ifade ile, asıl borçlu hakkında düzenlenmiş ödeme emri, ihtiyati tahakkuk, haciz kararları bu kişiler hakkında işlem tesisine cevaz vermeyeceği gibi, şartların tamamlanması ile doğrudan bu kişiler adına ödeme emri düzenlenip tebliğ edilinceye kadar yurtdışı çıkış tahdidi de dâhil amme alacağının korunması yöntemleri uygulanamayacaktır. Bu ana kadar anılan sorumlular vergi (amme) borçlusu değil “*potansiyel vergi (amme) borçlusu*”dur.¹⁰⁰ Potansiyelin eyleme dönüşmesi ise sıkça vurguladığımız ödeme emri tebliği ile olacaktır.

Diğer taraftan, potansiyel vergi (amme) borçlularının, vergi (amme) borçlusu sıfatını aldıklarında haklarında cebren takip ve tahsil işlemlerine geçilebilecek olmaları, bunlar potansiyel vergi (amme) borçlusu kaldıkları sürece haklarında cebren takip ve tahsil öncesi sürece ait –amme alacağının korunması yöntemleri de dâhil- hiçbir işlemin yapılmasına dayanak alınamaz. Nasıl olsa bir gün bunlar da cebren takip ve tahsil işlemlerine muhatap

⁹⁸ Konuyu doğrudan ilgilendiren hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri olan; belirlilik, kıyas yasağı, tipiklik, hukuki istikrar ilkeleri ile ilgili olarak Bkz. Ersan ÖZ, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, Sayfa: 51-60

⁹⁹ Anayasa Mahkemesi’nin 18.07.1994 tarih ve E:1994/46 K:1994/57 sayılı kararı.

¹⁰⁰ Türk Dil Kurumu Büyük Sözlükte “*potansiyel*” kelimesinin anlamı “*durum ya da konuma bağlı eylem yeteneği*” olarak belirtilmektedir. Bunun yerine “*gizil*” kelimesi de kullanılabilir. Kelimenin tam anlamıyla konumuzu kavradığı görüşündeyiz.

olacaklar anlayışı ancak hatalı yorumlarla hukuka aykırı işlemler doğmasına neden olabilecektir.¹⁰¹

6183 sayılı Kanunun esprisinin, başta vergiler olmak üzere amme alacaklarını güvence altına almak, ikincisi ve önemlisi de ödenmediği takdirde kamu alacağını cebre (zora) dayalı olarak tahsil etmek üzere iki esasa dayanması¹⁰², bu iki kısmın her birine muhatap olanların bir diğerine muhatap tutulmasını gerektirmemekte aksine her iki esprinin ayrı ayrı dikkate alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Aksi düşünce ile mevcut hükümlerin bu derecede geniş yorumlanması, sıkça vurguladığımız üzere Anayasal koruma altındaki temel hak ve hürriyetlerin Anayasal ilkelere uygun olmayan bir şekilde idare tarafından kanunlarla düzenlenmemiş nedenlerle, üstelik Anayasada belirtilenlerden daha geniş şekilde kısıtlanıyor olması sonucu da doğuracak¹⁰³ ve bu tür uygulamalar giderek temel hak ve hürriyetlerin özüne de dokunur hale gelecektir.¹⁰⁴

Sonuç olarak mevcut haliyle 6183 sayılı Kanun çalışmamıza konu hükümleri yönünden özellikle idare tarafından yanlış anlaşılmaya müsaittir. Gelecekte beklenen Kanunkoyucu'nun özellikle "amme (vergi) borçlusu" kavramını diğer hükümlerle bağlantılı hale getirerek eylemsel amme borçluluğu ile potansiyel amme borçluluğu kavramları için bir ayırım yapmasıdır.¹⁰⁵

V. Sonuç

Çalışmanın bütününde ifade ettiğimiz çerçevede; gerek VUK, gerek 6183 sayılı Kanun ve gerekse diğer vergi kanunları ile vergi (amme) borcunun ödenmesinden ikincil veya müteselsil sorumluluğu öngörülen; hakiki ve hükmi şahısların kanuni temsilcileri, hakiki şahısların mirasçıları, kefil, yabancı şahıs ve kurumlar temsilcileri, limited şirket ortakları, SMMM ve YMM.ler, mal alım satımına taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, tasfiye memurları ve tasfiyeyi yürütenler ve diğer kişiler hakkında;

1-Vergi (amme) borçlusu sıfatı ancak ödeme emri tebliği ile doğacak ve Kanunun açık hükümleri nedeniyle, ödeme emri tebliğinden sonra bu kişiler hakkında cebren takip ve tahsil yöntemleri uygulanabilecektir,

¹⁰¹ Savunduğumuz görüşün aksine, limited şirket ortakları ya da tüm kanuni temsilciler için bir koruma önlemi olarak ihtiyati haciz uygulanabileceği yolundaki görüşleri ve bu konuda Danıştay karar örnekleri için Bkz. CANDAN, a.g.e., , Sayfa: 104-106

¹⁰² Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım yayınları, Mart 2003, Ankara, Sayfa: 267

¹⁰³ (Örneğin) "Özel hukukta, İcra İflas Kanunu'ndaki düzenlemeye göre kesinleşmeyen alacaklar için ihtiyati hacze gitme imkânı bulunmamaktadır. Bu tip durumlarda devlete ihtiyati haciz imkânı tanınması kamuya bahşedilen bir tür ayrıcalık olarak değerlendirilebilir." Bkz. BİLİCİ, a.g.e., Sayfa:105 Dipnot. 8. Bu noktadan hareketle devlete bahşedilen imtiyazın kullanım alanının genişletilme çabalarının hukuka uygunluğu ayrıca tartışılabilir.

¹⁰⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 08.04.1963 tarih ve E:1963/25 K:1963/87 sayılı kararında, "bir hak ve hürriyetin gayesine uygun şekilde kullanılmasını son derece zorlaştıran veya onu kullanılamaz duruma düşüren kayıtlar"ın o hak ve hürriyetin özüne dokunduğuna karar verilmiştir. Tam metin için Bkz. Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi Sayı:1 Sayfa:228. Ayrıca karşılaştırınız ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., Sayfa:44.

¹⁰⁵ Anayasanın 155. maddesi, Danıştay'a "Başbakan ve Bakanlar Kurulunca gönderilen kanun tasarıları... hakkında iki ay içinde düşüncesini bildirmek..." görevini vermiştir. Zorunlu olmayan bu yolun kullanılmasının gelenek haline getirilmesinde, kanunlaşan metinlerin uygulamasında yaşanan sıkıntıları asgari seviyeye indirmek açısından yarar bulunmaktadır.

2-Kanunda açık hüküm bulunmaması nedeniyle, asıl amme borçlusu konumundaki vergi mükellefi ve/veya sorumlusunun vergi borcu mahiyet ve miktar olarak kesinleşinceye kadar bu kişiler vergi (amme) borçlusu olmayıp ancak potansiyel vergi (amme) borçlusu olarak değerlendirilebilecektir,

3-Yine Kanunda açık hüküm bulunmaması nedeniyle, bu kişiler potansiyel vergi (amme) borçlusu konumunda buldukları sürece haklarında teminat isteme, ihtiyati haciz ve yurtdışı çıkış yasağı da dâhil amme alacağıının korunması yöntemleri uygulanamayacaktır,

4-Potansiyel vergi (amme) borçluları hakkında, “nasıl olsa bir gün bunlar da cebren takip ve tahsil işlemlerine muhatap olacaklar” anlayışı ile tesis edilebilecek işlemler vergi hukukunda kıyas yasağının ihlali anlamına gelecektir olup; bizzat Anayasa, Anayasanın, temel hak ve hürriyetlerin yok edilmesini veya Anayasada belirtilenden daha geniş şekilde sınırlandırılmasını amaçlayan bir faaliyette bulunmayı mümkün kılacak şekilde yorumlanmasını yasaklamışken, sadece 6183 sayılı Kanunun yorumlanması suretiyle Anayasa hükmünü ihlal eder şekilde işlem yapılması mümkün bulunmamaktadır,

5-Her ne kadar vergi ödevini düzenleyen Anayasa hükmünden hareketle temel hak ve hürriyetler kısıtlanabilirse de, potansiyel vergi (amme) borçluları hakkında Kanunda açık hüküm bulunmaması nedeniyle bu kişiler hakkında amme alacağıının korunması yöntemlerinin uygulanması, Anayasal bir gerekçeye dayanmadan temel hak ve hürriyetlerin özüne dokunma anlamında hukuka aykırı olacaktır¹⁰⁶,

görüştüyoruz.

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.

¹⁰⁶ Bu çalışma içeriğinde yer verilememiş olsa da, esasen konunun İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi çerçevesinde de irdelenmesi gereklidir. Bu konuda Bkz. Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Yayınları, İstanbul, Eylül 2006, “Mülkiyetin Korunmasını Talep Hakkı” için Sayfa:43-79, “Seyahat Özgürlüğü” için Sayfa: 175-183.