Kanuni Temsilci Hakkında İhtiyati Haciz Kararı Alınabilir mi?

Yrd. Doç. Dr. Soner Yakar*

Özet

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda (VUK) ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanununda (AATUHK) olmak üzere iki farklı düzenleme bulunmaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğunun tespiti açısından hangi kanun hükmünün uygulanacağının belirlenmesi gerekmektedir. Bu iki kanundan VUK, AATUHK'na göre daha özel bir kanun olmasından dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından VUK hükümleri uygulanacaktır. Bu çerçevede kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda VUK'taki koşulların aranması gerekmektedir. Bu koşullar, kanuni temsilcinin kusurlu olması ve alacağın vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan tahsil edilememesidir. Dolayısıyla VUK'a göre idarenin öncelikle mükellef veya vergi sorumlusunun mal varlığına gitmesi gerekmektedir. Mükellef veya vergi sorumlusunun malvarlığına gidilmesi, cebri icra yollarının uygulanması anlamına geleceğinden kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir.

Anahtar Kelimeler: Kanuni Temsilci, Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu, İhtiyati Haciz.
JEL Sınıflaması: K10, K34, K39.

Is Provisional Attachment Decision Possible About The Legal Representative?

Abstract

There are two different arrangements regarding the responsibility of legal representatives in Procedure of Tax Law numbered 213 and The Law of Leviation of Public Claims Procedure numbered 6183. In order to determine the responsibility of legal representatives, which legal provision will be executed. Since the first one, namely Procedure of Tax Law is a more private law than The Law of Leviation of Public Claims Procedure, Procedure of Tax provisions would be executed. In this manner, the conditions in Procedure of Tax would be asked for the responsibility of legal representatives. These conditions require fault of the legal representative and not being able to collect the receivable from the taxpayer or the person responsible from tax payment. Thus, according to the Procedure of Tax Law, at first government should ask for the property of the taxpayer or the person responsible from tax payment. Since asking for the property of the taxpayer or the person responsible from tax payment means implementing compulsory performance law, it is impossible to decree provisional attachment about the legal representative.

Keywords: Legal Representative, Responsibility of Legal Representatives, Provisional Attachment.
JEL Classification: K10, K34, K39.

Giriş

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun, kamu alacaklarının takip ve tahsilini düzenleyen bir usul kanunudur. Bu kanun hükümlerinin uygulanabilmesi için kamu alacağının mahiyet ve miktar itibariyle tahakkuk etmesi ve ödeme zamanının geçmesi gerekmektedir (Oluş Yayıncılık [Oluş], 2011, s.46). Yalnız 6183 Sayılı Kanunun "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı Birinci Kısmının İkinci Bölümünde Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk gibi yöntemlerle kamu alacağının güvence alınması amaçlanmaktadır. Bu yöntemlerle, henüz tahakkuk etmemiş kamu alacaklarının gelecekte tahsilini tehlikeye

* Çukurova Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

düşürebilecek bir durumun varlığının tespiti halinde alınabilecek önlemler olarak düzenlenmiştir. Bu önlemler kamu alacağının cebren tahsil ve takip usulleri olmayıp, icrai işlemlere başlamadan önce kamu alacağını korumaya yönelik işlemlerdir (Danıştay 4.D.,28.04.2008, E.2007/4821, K.2008/157, Karşı Oy yazısı, Erişim Adresi: http://legalbank.net,05.06.2013).

Kamu alacağını güvence altına alma yöntemlerinden birisi olan ihtiyati haciz, kamu borçlusuna ait bazı malların kanunda belirtilen koşulların gerçekleşmesi durumunda, kamu borçlusunun tasarruf alanından çıkarılarak, gelecekte cebri icra yolları kullanılana kadar alacağın güvence altına alınmasını sağlamaktadır (Dönmez, 1998, s.12, Candan,2011, s.98). 6183 Sayılı AATUHK'un 13. maddesinde, ilgili maddede sayılan hallerden birisinin varlığının tespiti halinde hiçbir müddete bağlı olmaksızın yetkili makamlar tarafından derhal ihtiyati haczin uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğundan doğan vergi aslı ve cezalarından dolayı ortaya çıkan borcun muhatabı da borcu kendi mal varlığından ödemek durumunda olan kişilerdir. Dolayısıyla ihtiyati haciz vergi mükellefiyeti ve sorumluluğundan doğan kamu borçları için uygulanmaktadır (Danıştay 4.D.,02.03.1994, E.1993/1302, K.1994/1296, Erişim Adresi: http://legalbank.net,05.06.2013). Yalnız kamu alacağını güvence altına almak amacıyla uygulanan ihtiyati haczin kanunda sayılan hallerin birisinin mevcudiyeti durumunda sadece asıl borçlu mükellef veya sorumlu hakkında uygulanırken, kanuni temsilciler hakkında da uygulanıp uygulanamayacağı tartışma konusu olmaktadır.

213 Sayılı VUK kapsamına giren vergi ve benzeri alacaklar için ilgili Kanunun 10. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluğu düzenlenmiştir. 4108 Sayılı Kanun ile de 6183 Sayılı AATUHK'a kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlıklı mükerrer 35. madde eklenmiştir. Bu düzenleme sonrası, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda VUK kapsamına giren vergi ve benzeri alacaklar için iki farklı kanunda iki farklı düzenleme yer almıştır. Buna bağlı olarak ta, VUK kapsamına giren vergi ve benzeri alacaklardan dolayı kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda VUK'un 10. maddesinin mi yoksa 6183 Sayılı AATUHK'nun 35. maddesinin mi uygulanacağı konusu tartışılmaya başlanmıştır. Bu tartışma 5766 Sayılı Kanun ile mükerrer 35. maddede yapılan değişiklikler sonrasında da açıklığa kavuşturulamamıştır. Kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınamayacağına ilişkin tartışmalarda da üzerinde durulması gereken asıl nokta, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda VUK'un 10. maddesinin mi yoksa AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin mi uygulanması gerektiğidir.

Kanunda bu konuda açık bir hükmün olmaması nedeniyle, vergi idaresi kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda 6183 sayılı AATUHK hükümlerini uygulayıp kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alırken, Danıştay birçok kararında vergi idaresinin görüşünü onasa da (Danıştay 4.D., 13.10.2011, E.2008/3635, K.2011/7432Danıştay 4.D.,13.10.2011, E.2008/7216, K.2011/7431, Danıştay 4.D., 17.02.2002, E.2002/1086, K. 2002/3906, Danıştay 4.D.,06.05.2002, E.2002/269, K. 2002/1853, Danıştay 4.D., 02.03.1994, E. 1993/1302, K. 1994/1296, Danıştay 4.D., 02.03.1994, E.1993/1302, K. 1994/1296, Danıştay 20.03.2002, E.2011/3305, K. 2002/1173, Danıştay 3.D.,05.04.2010, E. 2008/1135, K.2010/1035, Erişim Adresi; www.hukukturk.com ve www.legalbank.net, 31.05.2013) farklı yönde kararlar da vermektedir (Danıştay 4.D.,28.04.2008, E.2007/4821, K.2008/1577, Danıştay 4.D., 17.02.1999, E.1998/4040, K. 1999/517, Danıştay 7.D., 14.01.1991, E. 1987/4581, K.1991/2751 Erişim Adresi; www.hukukturk.com ve www.legalbank.net, 31.05.2013). İdarenin alacağını bir an önce tahsil etmek amacıyla genel hukuk kurallarını dikkate almadan 6183 sayılı kanun hükümlerini uygulaması, Danıştay'ın ise bu yöndeki farklı kararları ve ilgili kararlarının gerekçelerdeki farklılıklar bu konudaki tartışmaları sonlandırmamaktadır.

Bu çalışma kapsamında, kanuni temsilci kavramı üzerinde durulacak, daha sonra kanuni temsilcinin sorumluluğu VUK 10. maddesi ve AATUHK'un 35. maddesi çerçevesinde ele alınacak, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda hangi kanun hükmünün uygulanacağı tespit edildikten sonra ihtiyati haciz konusu üzerinde durularak, kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınmayacağı konusu ele alınacaktır.

1. Kanuni Temsilci Kavramı ve Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

1. 1.Kavram

Temsil, bir kişinin başka bir kişi adına işlem yapabilme yetkisi olarak açıklanmaktadır (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2006, s.98). Temsilci ise başkası adına hareket ederek, irade beyanı ile, temsil ettiği kişiyi hak sahibi yapabilen veya borçlu kılabilen kişidir. Temsilcinin temsil yetkisi, temsil edilen kişinin istek ve iradesine dayanabileceği gibi bir kanun hükmüne dayanabilir. Dolayısıyla, kanuna dayalı olarak verilen temsil yetkisine kanuni temsil, yetki verilen kişiye de kanuni temsilci denilmektedir. Temsilin kaynağı doğrudan kişinin iradesine dayanıyorsa bu temsil yetkisine iradi temsil yetkisi, bu şekilde yetki tanınan kişiye de iradi temsilci denir (Candan, 2006, s.7).

Vergi Usul Kanununa göre vergi mükellefi; "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden kişidir" (VUK Madde 8). Vergi sorumlusu ise, "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" (VUK Madde 10). Bu tanımlara göre, verginin asıl borçlusu mükelleftir. Sorumlu ise, kaynakta kestiği vergiyi kendi namına, vergi dairesine beyan ederek ödeyen kişidir. Kanuni temsilci ise, ne mükellef gibi asıl borçludur, ne de vergi sorumlusu gibi, asıl borçlunun vergi ile ilgili ödevlerini kendi namına yerine getiren kişidir. Kanuni temsilci kanundan aldığı yetkiye dayanarak temsil ettiği kişinin, mükellef veya vergi sorumlusunun, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getiren kişidir (Candan, 2006, s. 9). Dolayısıyla vergiyi doğuran olan olay kanuni temsilcilerin nezdinde gerçekleşmese bile, belirli koşulların varlığı durumunda tüm malvarlıkları ile mükellef veya vergi sorumlusu tarafından ödenmeyen vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı sorumlu tutulmaktadırlar (Gerçek,2005, s.172).

Vergi Usul Kanunu'na göre mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır (VUK Madde 9). Bu nedenle kişi haklarını kullanma ehliyetine sahip değilse kanuni temsil söz konusu olmaktadır (Karakoç, 2011, s.200). Medeni Kanuna göre fiil ehliyetine sahip olmayanların nezdinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ise vergi mükellefi olurlar (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2012, s. 74). Fakat tüzel kişiler ile küçükler, kısıtlılar, vakıflar, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kuruluşların mükellef veya sorumlu olmaları durumunda bunlara düşen yükümlülükler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK Madde 10). Kanuni temsilciler, hakları kullanma ehliyetine sahip olmayan vergi mükellefi veya vergi sorumlusu olan kişilerin vergilendirmeden ortaya çıkan tüm ödevlerinin yerine getirilmesi açısından vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2012, s. 74, Karakoç, 2011, s.200).

Kanuni temsilcinin temsil yetkisinin sınırları kanun ile belirlenmiştir. Kanuni temsilci ancak kendisine kanunla verilen yetki sınırı içerisinde temsil yetkisini kullanabilir. Kanuni temsilcinin kanunda verilen yetkileri gerektiği gibi kullanmaması nedeniyle sorumlulukları kanun ile belirlenmiştir. Vergi ile ilgili ödevlerin yerine getirilebilmesi açısından her iki temsil türü de geçerlidir. Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olanlar bu ödevlerini kendileri yerine getirebilecekleri gibi iradi temsilcilerinin hizmetinden de yararlanabilirler. Diğer taraftan medeni hakları kullanma ehliyetine haiz olmayanlar ile hakları kısıtlı olanların ve tüzel kişilerin kendilerine verilen vergi ile ilgili ödevleri yerine getirilmesi kanuni temsil ile mümkündür. Kanuni temsilci, başkasının nam ve hesabına vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme yetkisini vergi kanunlarından almaktadır (Candan, 2006, s.7).

1.2. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğunun Hukuki Temelleri

1.2.1. Genel Olarak

Kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK 10. maddesi ve AATUHK'unun mükerrer 35. maddesinde olmak üzere iki farklı kanunda düzenlenmiştir. VUK'un 10. maddesine göre; VUK kapsamına giren vergi ve benzeri alacaklar için kanuni temsilcilerin varlığına gidilebilirken, vergi ve benzeri alacaklar dışında kalan diğer alacaklar için kanuni temsilcinin varlığına gidilmesine imkan tanınmamıştır. Dolayısıyla, AATUHK kapsamına giren diğer alacaklar için idare tarafından VUK'nun 10. maddesi hükmü uygulanmaya çalışılmıştır. Özellikle 6183 sayılı AATUHK'nun 3. maddesindeki kanuni temsilcilerin amme borçlusu sayılmasına ilişkin uygulamaya yönelik farklı yönde yargı kararları verilmeye başlanması ile uygulamada karşılaşılan sorunun çözümü için 4108 sayılı Kanun[1] ile 6183 sayılı AATUHK'na mükerrer 35. madde eklenmiştir (Oluş, 2010, s. 371).

Bu düzenleme ile birlikte kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen iki farklı kanunda iki farklı uygulama karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 10. maddesi, VUK kapsamına giren vergi, resim, harç ve bunlara bağlı alacaklara uygulanması öngörülmüşken, 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35. maddesi ise VUK kapsamına giren alacaklarla birlikte 6183 sayılı AATUHK 1. ve 2. maddesinde belirtilen tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır. Dolayısıyla kapsam açısından mükerrer 35. madde ile getirilen sorumluluk VUK 10.maddesine göre daha geniş kapsamlıdır (Coşkun, 2011, s.316 ve 319). İlgili Kanunlarda alacakların kapsamı farklı olsa da VUK 10. maddesi ve AATUHK'un mükerrer 35.maddesindeki düzenlemeler vergi borcunun aslı bakımından ortak bir düzenleme getirerek, borcun asıl mükellefin mal varlığından alınması gerektiği kabul edilmiştir (Gerçek, 2005, s.172). VUK 10. maddesi ve AATUHK'nun mükerrer 35. maddesi kanuni temsilciye getirdiği sorumluluklar açısından farklılıklar içermektedir. Bu nedenle VUK kapsamına giren kamu alacakları için iki ayrı sorumluluk hükmünden hangisinin uygulanacağı sorunu ortaya çıkmıştır (Oluş, 2011, s.372). İki kanundaki hükümlerden hangisinin uygulanacağı kanuni temsilci açısından olduğu kadar idare açısından da önemlidir. Çünkü her iki kanundaki düzenleme birbirine benzer hükümler içerse de, kanuni temsilcilerin sorumluluklarının kapsamı, koşulları, nitelikleri dayanakları ve sınırları açsından farklılıklar içermektedir (Candan, 2011, s.180). Dolayısıyla VUK 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile AATUHK'un mükerrer 35. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğu aşağıda detaylı şekilde ele alınarak, VUK kapsamına giren alacaklar için hangisinin uygulanacağı üzerinde durulacaktır.

1.2.2. VUK'un 10. Maddesine Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

VUK'un 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğu, yalnızca VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlar ve bunlara bağlı alacaklarla ilgilidir (Coşkun, 2011, s. 317). Dolayısıyla madde hükmünde belirtildiği üzere VUK 10. maddesinin kapsamını belirlemek için "vergi alacakları" ile "vergi ve bunlara bağlı alacaklar"ın kapsamının belirlenmesi gereklidir. İlgili madde hükmünde belirtilen vergi alacakları, VUK kapsamına giren vergi, resim, harçlarla bunların ayni nitelikteki zamlarını kapsamaktadır. Diğer taraftan VUK'a özel kanunlarında atıf yapılmış olmak şartıyla harcamalara katılma payı, fon kesintisi gibi benzeri mali yükümlülüklerde geniş anlamda vergi tanımı kapsamında olduklarından kanuni temsilcilerin sorumlulukları kapsamındadır. Vergi ve bunlara bağlı alacaklar ise, vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm kapsamına girmeyen, ancak bunlara bağlı olarak ortaya çıkan diğer alacaklardır. Bir anlamda bu alacaklar, vergiye bağlı olarak ortaya çıkan fer'i alacaklardır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, [İVDB], 2006, s. 156). Bu sorumluluk aynı zamanda vergi cezalarını da kapsamaktadır (VUK Madde 332 ve VUK Madde 333). Dolayısıyla VUK'ta düzenlenen kanuni temsilcilerin sorumluluğunu gerektiren vergi alacakları ile vergi ve buna bağlı alacaklar; VUK'un kapsamına giren vergi, resim, harç ile bunlara bağlı olarak ortaya çıkan alacaklar, vergi cezaları ile diğer kanunlarda bu maddeye göndermede bulunulan alacakları kapsamaktadır. Örneğin; gümrükte alınan vergi, resim, harçlar VUK

kapsamında olmadığından 10. madde hükmündeki sorumluluk bu vergiler için uygulanamaz. Bu nedenle bu alacaklar için VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin takip edilmesi mümkün değildir (Candan, 2011, s.182).

VUK'un 10. maddesinde kanuni temsilciler için sadece sorumluluk getirmemiştir. İlgili Maddeye göre; Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ve yabancı kişi ve kurumların vergi mükellefi ve sorumlusu olmaları durumunda bunlara düşen vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesinde bunların kanuni temsilcileri görevlendirilmiştir (Candan, 2011, s. 182). VUK'un 10. maddesine göre; *"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"* denilmektedir. Bu kanun hükmünde de belirtildiği üzere, kanuni temsilcinin sorumlu olabilmesi için iki koşul aranmaktadır. Bunlar; kanuni temsilcilerin kanunda belirtilen ödevleri yerine getirmemesi yani kusurlu olması, diğeri ise mükellefin veya vergi sorumlusunun varlıklarından vergi ve buna bağlı alacakların kısmen veya tamamen alınamaması yani tahsil edilememesidir. Kanundaki bu koşullar gerçekleşmeden kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusu olmayacaktır (Coşkun, 2011, s.320, Candan, 2011, s.184). Dolayısıyla kanun hükmündeki bu düzenleme ile kanuni temsilcilerin sorumlu olabilmesi için kusurlu olması ve idarenin öncelikle mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından alacaklarını tahsil etmeye çalışması, alacakları tamamen veya kısmen alamaması durumunda kanuni temsilcilerin varlıklarından alması gerekmektedir. Bir anlamda kanuni temsilcilerin mal varlığına gidilebilmesi için kanuni temsilcinin kusurunun tespiti ve tahsil edilememe koşulunun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu iki koşul birlikte gerçekleşmeden var olan bir vergi borcu için kanuni temsilci takip edilemez (Coşkun, 2011, s.320). Diğer taraftan bu koşullar gerçekleşse bile, kanuni temsilcilerin, temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklardan dolayı sorumluluğu kanuni temsilcilik sıfatının devam ettiği sürece söz konusu olacaktır[2]. Kanuni temsilcilik sıfatının kaybedilmesi ile sorumlulukta ortadan kalkacaktır (İVDB, 2006, s. 161-163).

VUK 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, ilgili kanun maddesinde belirtilen iki şartın birlikte gerçekleşmesi ile doğacaktır. Bu şartlardan ilki kusur şartıdır; "*Yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden"* hükmünden de anlaşılacağı üzere, kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk şarta bağlanmıştır. Bu şart kanuni temsilcilerin "ödevleri yerine getirmemeleri"dir. Bu nedenle, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kanunda kendilerine verilen yükümlülüğü gerektiği gibi yerine getirmemiş olmalarının sonucudur. Bu durumda VUK'un 10. maddesindeki sorumluluğun kusura dayalı bir sorumluluk olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır (Candan, 2011, s. 182, Coşkun, 2011,s 319). Her ne kadar VUK 10. maddesinden 3505 sayılı Kanunla[3] yapılan değişiklikle " kasıt ve ihmalleriyle" ibaresi çıkarılmış olsa da bu düzenleme kanuni temsilcinin takip edilebilmesinin kusura dayalı olmaktan çıkarmamaktadır (İVDB, 2006, s. 160). Çünkü bu madde de düzenlenen sorumlulukta, sorumlu tutulabilmek için alacağın tahsil edilmemesinden sorumlu olacak kişilerin ödemeyi asıl borçlunun mal varlığından yapmamaları şartına bağlıdır. Bu durum kanuni temsilcinin kanunla kendisine verilen yükümlülükleri yerine getirmediği yani kendilerinin kusurlu olduğu anlamına gelmektedir (Oluş, 2010, s. 374). İkinci şart ise vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan veya "kısmen veya tamamen alınamayan" alacağın kanuni temsilciden alınmasıdır. Burada "kısmen veya tamamen alınamayan" hükmü alacağın idare tarafından "tahsil edilememe"si anlamına gelmektedir. Tahsil edilememe durumunun gerçekleşmesi için idarenin öncelikle alacağını mükellef veya vergi sorumlusundan tahsil etmeye çalışması gerekmektedir. Vergi ve buna bağlı alacaklarda, mükelleflerin veya vergi sorumlularının malvarlığından "tamamen veya kısmen alınamadığı" veya alınamayacağı anlaşıldığı durumda kanuni temsilcilerin malvarlıklarından alınacaktır (Kırbaş, 2000, s. 83). Dolayısıyla VUK'nun 10. maddesine göre idare alacağını önce vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan almaya çalışacak eğer alacağını kısmen veya tamamen alamaz ise yani

"tahsil edilememe" durumu gerçekleştikten sonra kanuni temsilcinin mal varlığına gidilebilecektir.

Kanuni temsilcinin vergisel sorumluluğu temsil ettiği kişinin gerçek veya tüzel kişi olmasına göre farklı esaslara göre belirlenmiştir (Şenyüz, Gerçek, Yüce, 2013, s. 82). Buna bağlı olarak da, vergi cezalarına ilişkin sorumlulukta da kanuni temsilcilerin gerçek kişi veya tüzel kişi olup olmasına göre farklı hükümler bulunmaktadır. Gerçek kişilerin kanuni temsilcileri için vergi cezalarına ilişkin sorumluluğu VUK 332. maddesinde, tüzel kişilerin kanuni temsilcileri açısından ise VUK 333. maddesinde düzenlenmiştir (Kırbaş, 2000, s. 83, Uluatam, Methibay, 2001, s.99). Küçük ve kısıtlı olan mükelleflere yani gerçek kişilere, ceza kesilmesi durumunda cezalar doğrudan bunların kanuni temsilcilerine kesilecektir. Velayet ve vesayet altında bulunanlar veya işlerinin idaresi bir kayyıma tevdi edilmiş olanlar, kendilerine izafeten veli, vasi veya kayyımın vergi kanunlarına aykırı hareketlerinden dolayı cezaya muhatap tutulmazlar. Bu hallerde cezanın muhatabı, veli, vasi veya kayyımdır (VUK Madde 332). Bu durumda cezanın ilk ve son muhatabı veli, vasi veya kayyım olacaktır. Dolayısıyla kanuni temsilcinin sorumluluğu vergi asılları açısından ikinci derecedeyken, vergi cezaları açısından sorumluluğu birinci dereceden olmaktadır. Tüzel kişilerde ise, tüzel kişilerin idare ve tasfiyesinde Vergi Kanununa aykırı hareketlerinden dolayı kesilecek vergi cezaları tüzel kişiler adına kesilir (VUK Madde 333). Dolayısıyla vergi kabahatleri tüzel kişilerin kanuni temsilcileri tarafından işlenirse ceza önce kanuni temsilciye değil tüzel kişiliğin adına kesilir. Eğer ceza tüzel kişilikten alınamaz ise kanuni temsilciye başvurulacaktır (Şenyüz ve diğerleri s. 82-84). Kanuni temsilcilerin, gerçek kişilerin vergi cezalarından dolayı sorumluluğunda VUK 10. maddesinde belirtilen koşullar aranmaz. Diğer taraftan VUK 10. maddesi uyarınca kanuni temsilcilerin sorumluluğunun kapsamına girebilecek vergi cezaları; VUK'un 344. maddesi uyarınca kesilecek vergi ziyaı cezaları, VUK 352. maddesinde yazılı eylemler dolayısıyla kesilen genel usulsüzlük cezaları, VUK 353, 355, mükerrer 355 ve 356. maddeler uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarıdır (Candan, 2006, s.92-93, Candan, 2011, s. 182-183).

1.2.3. AATUHK'nun Mükerrer 35. Maddesine Göre Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu

6183 sayılı AATUHK'na göre Kanuni Temsilcilerin sorumluluğu 4108 sayılı Kanun[4] ile 1995 yılında kabul edilmiştir. 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinde getirilen bu düzenlemenin VUK 10. maddesindeki düzenleme ile farklı ve benzer yönleri vardır. Her iki kanunun üçüncü ve dördüncü fıkraları hemen hemen aynıdır. Mükerrer 35. maddenin gerekçesinde VUK'un 10. maddesine benzer bir düzenleme olmaması nedeniyle, bu konudaki eksikliğin giderilmesi amacıyla düzenlendiği belirtilmiştir. Bu madde ile tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtlıların vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan kamu alacakları dolayısıyla kamu borçluları için sorumluluk getirilmiştir (Candan, 2006, s.43).

AATUHK'un mükerrer 35. maddesindeki "Kanuni Temsilciler" ifadesi ile tüzel kişilerin ve küçüklerin, kısıtlıların kanuni temsilcilerini, tüzel kişiliği olmayan teşekkülü idare edenleri ve yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki mümessilleri belirtilmiştir (İVDB, 2006, s. 153). 6183 sayılı AATUHK'un mükerrer 35. maddesi ile kanuni temsilcilere getirilen sorumluluk kapsam itibari ile VUK 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğundan daha geniştir (Coşkun, 2011, s. 319). Çünkü, AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu "amme alacakları"nı kapsamaktadır. AATUHK'un 3. maddesinde ise, bu kanundaki amme alacağı teriminin bu kanunun 1. ve 2. maddeleri kapsamına giren alacakları kapsadığı belirtilmiştir. AATUHK'un 1. maddesine göre amme alacakları; "Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve

amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masraflarıdır". AATUHK'un 2. maddesine göre ise; "Muhtelif kanunlarda Tahsili Emval Kanununa göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu kanun hükümleri tatbik olunur" denilmektedir. Amme alacağının kapsamı belirleyen bu maddelerde belirtildiği üzere, kanuni temsilcilerin sorumluluğu kapsamına giren alacaklar, alacağın kime ait olduğuna, alacağın niteliğinin ne olduğuna ve alacağın tahsilinin Tahsili Emval Kanunu'na ya da AATUHK'na göre yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunması durumuna göre belirlenmektedir (Karakoç, 2011, s. 593).

AATUHK'un mükerrer 35. maddesindeki sorumluluk, kanuni temsilcilere kanunla kendisine verilen bir görevin sonucu olarak ortaya çıkmamaktadır. Bu kanundaki sorumluluk, kanuni temsilcilik sıfatından kaynaklanmaktadır (Candan, 2006, s. 55, Coşkun, 2011, s. 319). Diğer taraftan mükerrer 35. maddedeki sorumluluk kusura dayalı bir sorumluluk değildir. Kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması halinde kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın kanuni temsilci sorumlu tutulacaktır (Coşkun, 2011, s. 320). AATUHK tahsil aşamasına gelmiş alacaklar için uygulanmaktadır. Dolayısıyla, tahsil aşamasına gelen alacaklar da kanuni temsilcinin sorumluluğu artık kanunla kendisine verilen ödevleri yerine getirmemekten dolayı değil, alacağın tahsil edilememesinden dolayı ortaya çıkmaktadır.

AATUHK'un mükerrer 35. maddesinde kanuni temsilcinin malvarlığına gidebilmek için bazı şartların varlığı gerekmektedir. Kanuni temsilcinin mal varlığına gidilebilmesi için öncelikle "*mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacakları"* hükmünde belirtildiği üzere, amme alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekir. Tamamen veya kısmen "tahsil edilemeyen amme alacakları" terimi ile "tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı" teriminden ne anlaşılması gerektiği AATUHK'un 3. maddesinde açıklanmıştır[5]. İlgili madde de tahsil edilemeyen amme alacaklarının; "Amme borçlusunun bu Kanun hükümlerine göre yapılan mal varlığı araştırması sonucunda haczi kabil herhangi bir mal varlığının bulunmaması, haczedilen mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen satış bedelinin amme alacağını karşılamaması gibi nedenlerle tahsil edilemeyen amme alacaklarını" ifade ettiği hüküm altına alınırken, tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı terimi ise; "Amme borçlusunun haczedilen mal varlığına bu Kanun hükümlerine göre biçilen değerlerin amme alacağını karşılayamayacağının veya hakkında iflas kararı verilen amme borçlusundan aranılan amme alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gibi nedenlerle tahsil dairelerince yürütülen takip muamelelerinin herhangi bir aşamasında amme borçlusundan tahsil edilemeyeceği ortaya çıkan amme alacaklarını" belirttiği hüküm altına alınmıştır. Kanundaki bu açıklamalara göre, kamu borçlusu nezdinde kamu alacağını tahsilata yönelik olarak yapılacak kovuşturma işlemleri sonucunda yukarıdaki açıklanan durumlardan birinin varlığı durumunda kanuni temsilciler hakkında takip yapılabilmesi için gerekli koşullar ortaya çıkmış olacaktır. Kanuni temsilciler hakkında takip AATUHK'un 55. maddesine göre düzenlenecek ödeme emri ile başlayacaktır (Gülseven, 1999, s. 221).

1.2.4. Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu Açısından VUK 10. Maddesi mi yoksa AATUHK'nun 35. Maddesi mi Uygulanacaktır?

6183 Sayılı AATUHK'un mükerrer 35. maddesi 2 Haziran 1995 tarihi itibari ile yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile birlikte iki farklı kanunda kanuni temsilcilerinin sorumluluğuna ilişkin hüküm yer almıştır. Mükerrer 35. maddenin yürürlüğe girişi ile birlikte AATUHK'un 1. ve 2. maddesi kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda dahil tüm amme alacaklarını kapsarken, VUK 10. maddesi ise sadece vergi ve buna bağlı alacakları kapsadığı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğunu düzenleyen iki kanun hükmü bulunmaktadır. Bu iki kanun hükmü "vergi ve

buna bağlı alacaklar" açısından çakışmaktadır. VUK'un 10. maddesi kanuni temsilciler için getirilen sorumluluk kusura dayalıdır. Diğer taraftan mükerrer 35.Maddede kanuni temsilciler için getirilen sorumluluk ise, kanuni temsilcinin kusurundan kaynaklanan sorumluluk değildir. Bu iki düzenlemeden VUK'da vergi borcundan dolayı kanuni temsilciye başvurulabilmesi için kanuni temsilcinin kusurunun ispat edilmesi gerekmektedir. Halbuki AATUHK'daki düzenleme tahsil aşamasına gelen amme alacakları için kanuni temsilcilerin kusurunun ispat edilmesine gerek yoktur (Candan, 2006, s. 67).

Vergi ve buna bağlı alacaklar için bu iki sorumluluktan öncelikle hangisinin uygulanacağı konusunda yasal bir düzenleme bulunmamaktadır (Oluş, 2010, s. 375). Her ne kadar 5766 sayılı kanun ile mükerrer 35. maddenin son fıkrasına eklenen hüküm ile vergi ve buna bağlı alacaklar açısından 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesi ile VUK 10. maddesi arasındaki öncelik sorunu çözüldüğü düşünülse de, bizce bu hüküm var olan tartışmayı ortadan kaldırmamıştır. Zaten 6183 Sayılı Kanuna 4108 sayılı Kanun ile eklenen mükerrer 35. Madde ve daha sonra ilgili maddeye 5766 sayılı Kanun ile eklenen hüküm ile VUK'un 10.Maddesinin vergi ve buna bağlı alacaklar bakımından çatışan hükümlerin yürürlükten kaldırıldığına ilişkin bir düzenlemede bulunmamaktadır.

6183 Sayılı AATUHK'na 4108 Sayılı Kanun ile eklenen mükerrer 35. maddesinin gerekçesinde; "…213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen fiyat farkı, kur farkı, haksız yere alınan ihracatta vergi iadesi, kaynak kullanımı destekleme primi gibi bazı amme alacaklarının tüzel kişiliğin mal varlığından tahsil imkanı bulunmadığından, Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen bu tür alacakların takibinde genel hükümlere başvurulması uzun zaman alacağı gibi, bu hükümlerin uygulanması idareye pratik bir fayda da sağlamayacaktır. Bu itibarla, amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların, kanuni temsilcilerin teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin mal varlığından, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklarda sorumlu olan bu şahısların, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 Sayılı Kanuna mükerrer 35'inci madde eklenmiştir…" (Aktaran; Coşkun, 2011, s. 317). Gerekçede belirtildiği üzere, VUK kapsamındaki vergi ve buna bağlı alacaklar için sorumlu olanların diğer amme alacaklarından da sorumlu olmasını sağlamak olduğunu açıkça belirtilmiştir. Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35.maddesi ile getirilen kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğuna alternatif olarak getirilmiş bir sorumluluk değildir. Dolayısıyla tamamlayıcı bir düzenlemedir.

5766 sayılı Kanun ile mükerrer 35. maddeye eklenen fıkra ile *" Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu madde de düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz*" hükmü getirilmiştir. Bu maddenin gerekçesinde ise kanun koyucu bu hükmün getirilme nedenini şöyle açıklamıştır; *"Maddede yapılan ibare değişikliği ile borçludan tahsil edilemeyen dolayısıyla 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesi kapsamında takip edilmesi gereken kamu alacaklarına açıklık getirilmektedir. Madde hükmünün Kanunun 1 inci ve 2 nci maddesi kapsamına giren amme alacakları için uygulanacağı hususu metinde belirtilerek, özellikle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları ile ilgili olarak oluşan tereddütler giderilmektedir."* (Erişim Adresi; http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0514.pdf, 15.07.2013). Kanun koyucu bu düzenleme ile VUK 10. maddesindeki düzenlemeyi kaldırmamıştır. Dolayısıyla bu düzenleme ile 213 sayılı VUK kapsamına giren alacaklar için AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin uygulanabileceği belirtilse de bu iki kanundan hangisinin önce uygulanacağı tartışmasını ortadan kaldıracağını düşünmüyoruz. Bu hüküm ile vergi ve buna bağlı alacaklar için idareye her ne kadar AATUHK'un kapsamı giren alacaklar için AATUHK mükerrer 35. maddesinin uygulama olanağı getirildiği belirtilse de, VUK'un 10. maddesindeki düzenleme yürürlükten kaldırılmadığından, VUK kapsamına giren alacaklar için halen yürürlükte olan iki farklı

kanunda iki farklı hüküm bulunmaktadır. İdare bu iki hükümden hangisini isterse onu uygulama olanağına sahip değildir. Bu sorunun hukukun genel hükümleri çerçevesinde çözülmesi gerekmektedir.

Bu konudaki yazında, AATUHK'nun mükerrer 35. maddesinin mi yoksa VUK 10. Maddesinin mi uygulanacağı konusunda 5766 sayılı Kanunla mükerrer 35.maddeye eklenen hüküm öncesi var olan genel görüş; iki farklı kanunda yer alan düzenlemeden hangisinin uygulanacağının özel kanun-genel kanun ayrımı çerçevesinde çözümlenmesi yönündeydi, 5766 sayılı Kanun ile mükerrer 35.maddeye eklenen hüküm ile birlikte genel kabul edilen bu görüşte değişiklik olmamıştır[6]. Fakat 5766 sayılı Kanunla mükerrer 35. maddeye eklenen hüküm ile birlikte bazı yazarlar vergi ve buna bağlı alacaklar için artık AATUHK mükerrer 35. maddesinin uygulanabileceğini belirtmişlerdir[7].

VUK kapsamına giren alacaklar için AATUHK'un mükerrer 35. maddesi ile VUK'un 10.Maddesindeki hükümler çatışmaktadır. Eğer aynı konudaki hukuk kuralları arasında bir çatışma var ise "çatışma çözme ilkelerine" göre çözülür. Bu ilkelerden birisi de özel kanun – genel kanun ayrımıdır. Bu ilkeye göre hangi hükmün özel hüküm, hangisinin genel hüküm olduğunu saptamak oldukça güçtür. Özel olma niteliği de, genel olma niteliği de nispî bir niteliktir. Her hüküm, bir hükme göre özel, diğer bir hükme göre ise genel olabilir. Bu ilkede; uygulama alanı daha geniş olan hüküm genel hüküm, daha dar olan ise özel hükümdür (Gözler, 2012, s.66-67).

Bu konudaki tartışmalarda, genel kabul edilen görüş VUK'nun, AATUHK'na göre daha özel bir kanun olduğudur[8]. İdare ise kanuni temsilcilerinin sorumlulukları açısından bu iki kanundan 5766 sayılı Kanunla eklenen hüküm öncesinde ve sonrasında 6183 sayılı Kanunu uygulamayı tercih etmektedir. Çünkü 6183 sayılı Kanunun Mükerrer 35. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğunda kusur aranmamaktadır. İdare 387 sayılı[9] ve 390 sayılı[10] Tahsilat Genel Tebliğlerinde vergi ve buna bağlı alacaklar ile bunun dışında kalan AATUHK'da belirtilen kamu alacakları için Mükerrer 35. maddenin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu konudaki bir özelgede[11] ise vergi ve buna bağlı alacaklarla diğer kamu alacakları için 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesinin uygulanacağı belirtilerek bu durumu"*…6183 sayılı Kanunun 1 inci maddesi kapsamına, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve diğer alacaklarda girmekte olup, anılan Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen "diğer amme alacakları" için getirildiği, vergi ve buna bağlı alacaklarda, kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak maddenin 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi olduğu yönündeki iddiaların kabul edilmesi mümkün değildir.* Zira *4108 sayılı Kanunun 11. maddesi ile 6183 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 35 inci madde hükmünün gerekçesi belirtilerek "diğer amme alacaklarının ödenmesinden de sorumlu olmaları" ibaresinin sadece Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi kapsamına girmeyen diğer amme alacaklarından sorumluluk adına 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinin yürürlüğe girdiğini belirtmek 6183 sayılı Kanunun 1 inci maddesine aykırı düşmektedir. Oysa 4108 sayılı Kanunun 11inci maddesi gerekçesi ile birlikte değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesi hükmüne girmeyen alacaklardan, bu maddeye istinaden işlem yapılmasının zorluğu ve yapılan işlemlerin yargı kararlarınca bozulması nedeniyle kanuni temsilciler tabikata geçilmek ve amme alacağını tahsil edebilmek amacıyla hükmün sevk edildiği, vergi ve buna bağlı alacaklarda bu hükmün uygulanmasının engellenmediği görülmektedir. Nitekim 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesinde "amme alacakları" kelimesinin vurgulanması da bu görüşün dayanağıdır. Aksi olsa idi bu ifade "vergi hariç diğer amme alacakları" şeklinde olurdu. Bu nedenlerle vergi dahil tüm amme alacaklarının kanuni temsilcilerden tahsili için 6183 sayılı Kanun'un mükerrer 35. maddesi uyarınca işlem yapılması yerinde olup…"* şeklinde açıklamıştır. Burada idare, 4108 sayılı Kanun ile AATUHK'a eklenen mükerrer 35. maddenin vergi ve buna bağlı alacaklar dahil tüm amme alacakları için uygulanacağını kabul etmekte, kanun koyucunun gerekçede belirttiği mükerrer 35 inci maddenin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen "diğer

amme alacakları" için getirildiğini belirtmesine rağmen ilgili maddeyi farklı şekilde yorumlamaktadır. 5766 sayılı Kanuna eklenen hüküm sonrasında çıkarılan Tahsilat Genel Tebliğinde[12] idare daha önceki benzer görüşünü aynı şekilde devam ettirmiştir; *" 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35 inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktadır".* Bu tebliğde belirtildiği üzere, 5766 sayılı Kanun ile yapılan bu düzenleme ile VUK kapsamına giren alacaklar için mükerrer 35.Maddeye göre takip yapılabileceğini belirtmiştir. Diğer taraftan, idare kanuni temsilcilere gönderdiği ödeme emirlerinin yasal dayanağı olarak hem 213 Sayılı VUK'un 10. maddesi hem de 6183 Sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesini göstermektedir. Fakat her iki kanunun yasal dayanak gösterildiği ödeme emirleri de Danıştay tarafından kabul görmemektedir[13].

Danıştay'ın bu yöndeki kararlarını inceleyecek olursak; Vergi Dava Daireleri Kuruluna göre *"6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin gerekçesinden, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacakların ödenmesinden bu Kanunun 10 uncu maddesi uyarınca sorumlu olan kanuni temsilcilerin, diğer amme alacaklarının ödenmesinden de bu esaslara göre sorumlu olmalarının amaçlandığı anlaşılmaktadır. 6183 sayılı Yasayla, 1 inci maddesinde sayılan vergiler dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulü düzenlendiğinden, mükerrer 35 inci madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir görünse de, Vergi Usul Kanunun 10 uncu maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan ikinci fıkrası zımmen veya açık olarak ilga edilmediği için vergi ve buna bağlı alacaklarda 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin uygulanma olanağı bulunmamaktadır. Nitekim Yasanın gerekçesinde de Vergi Usul Kanunun 10 uncu maddesine atıfta bulunulup, 35 inci maddenin diğer amme alacakları için getirildiği belirtilerek paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiştir. Bu durumda vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için 213 sayılı Yasanın 10 uncu maddesinin uygulanacağı, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin ancak diğer amme alacakları için uygulanabileceği sonucuna varılmaktadır"* şeklinde karar vermiştir (Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E.2002/610, K.2003/619, benzer yönde bakınız; Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.06.2003, E.2002/611, K.2003/620, Erişim Adresi: www.hukukturk.com, 15.07.2013)[14]. Danıştay vermiş olduğu bu kararlarda; vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için 213 sayılı Yasanın 10 uncu maddesinin uygulanacağı, 6183 sayılı Yasanın mükerrer 35 inci maddesinin ise AATUHK'un kapsamına giren diğer alacaklara uygulanacağı kabul etmiştir. Danıştay kararlarında daha çok mükerrer 35. maddesinin gerekçesini dikkate alarak karar vermiştir. Yalnız Danıştay'ın bu kararları 5766 sayılı Kanun öncesi yapılan işlemler için verdiği kararlardır. Bu konuda 5776 Sayılı Kanun sonrası Danıştay'ın vermiş olduğu bir karara ulaşamadık.

Bu çerçevede, her ne kadar 5766 sayılı Kanun ile getirilen hüküm ile birlikte, Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda VUK'un kapsamına giren alacaklar için VUK'un 10. Maddesinin mi yoksa AATUHK'un mükerrer 35. maddesinin mi uygulanacağı konusundaki sorunu ortadan kaldırdığını düşünmüyoruz. 5766 sayılı Kanun ile eklenen hüküm VUK'un 10.maddesini yürürlükten kaldırmamakta sadece idareye VUK kapsamına giren alacaklar mükerrer 35.Maddeye göre takip edebilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Yalnız Kanun koyucu bu düzenlemeyi yaparken VUK 10. maddeyi kaldırmaması, aynı konuda iki farklı kanun hükmünün olmasına yol açmaya devam etmiştir. Dolayısıyla idare 5766 sayılı Kanun sonrası aynı konuda iki farklı hüküm bulunan iki farklı kanundan istediğini seçerek uygulaması mümkün değildir. Bu konunun çözümü, özel kanun-genel kanun ayrımı çerçevesinde yapılmalıdır. VUK, vergi ve buna bağlı alacakları kapsarken, AATUHK ise VUK'ta düzenlenen vergi ve buna bağlı alacakları ile bu kanun kapsamına giren diğer alacakları da kapsamaktadır. Dolayısıyla VUK, AATUHK göre daha özel bir kanundur. Bu

çerçeve de VUK kapsamına giren alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından VUK'nun 10.maddesinin uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz.

2. İhtiyati Haciz

Kamu alacaklarının, özelliklede vergi alacaklarının, biran önce hazineye intikalinin sağlanması yani tahsil edilebilmesi için tamamlanması gereken uzun bir süreç vardır. Vergiler açısından, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlayan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını izleyen bir sürecin gerçekleşmesi bu süreçten sonra ise alacağın tahsil edilememesi ile bu sürece cebri icra aşamasında yeni aşamalar eklenmektedir. Bu süreçte kötü niyetli kamu borçluları, alacaklı tahsil dairesine karşı kötü niyetli davranarak cebri icra takibinin sonuçsuz kalmasına yol açabilirler. Kötü niyetli bir kamu borçlusu olması durumunda, cebri icra süreci sonunda tahsil dairesinin kamu borçlusuna ait malvarlığından alabileceği hiçbir mal kalmayabilir. Dolayısıyla bu tehlikeyi önlemek ve cebri icra sürecini anlamlı kılabilmek için icra iflas hukukunda olduğu gibi vergi icra hukukunda da ihtiyati haciz kurumuna yer verilmiştir (Dönmez, 1998, s.11-12).

6183 Sayılı AATUHK'nun 13. maddesinde düzenlenen ihtiyati haciz, kamu alacağının güvence altına alınması açısından etkili önlemlerden birisidir. Çünkü ihtiyati haciz ile birlikte borçlunun malvarlığında bulunan kıymetlerin bir kısmı veya tamamı borçlunun zilyetliğinden çıkarılarak idare tarafından el konulmaktadır (Oluş, 2011, s. 202). AATUHK'nda ihtiyati hacizin tanımı yapılmamıştır. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ihtiyati haciz şöyle tanımlanmıştır; *" ileride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi gelmemiş bulunan yada vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan haciz olarak tanımlanmıştır* (İVDB, 2006, s.67).

İhtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk yapılmış olması koşuluyla henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları ile kesin haciz uygulaması aşamasına gelmemiş kamu alacakları içinde uygulanabilir. Ödeme emri tebliğ edildikten sonra, fakat yedi günlük süre dolmadan önce de ihtiyati haciz kararı alınabilir. Çünkü henüz kesin haciz uygulamasını gerektiren aşamaya gelinmemiştir. Kesin haciz kararı alındıktan sonra ihtiyati haciz uygulanamaz (Candan, 2011, s. 98).

İhtiyati haciz kararı alınabilmesi ancak AATUHK'nda belirtilen yedi durumdan birinin gerçekleşmesi ile mümkündür. Dolayısıyla madde hükmünde belirtilen durumlarda birisi meydana gelmeden ihtiyati haciz kararı alınamaz (Candan, 2011, s. 98). Yalnız Madde hükmünde belirtilen hallerin varlığı halinde vergi dairesi tarafından hemen ihtiyati haciz uygulanması gerekmektedir (Gerçek, 2010, s. 139). AATUHK 13. maddesine göre alacaklı amme idaresinin en büyük memurun kararıyla[15] aşağıdaki hallerden birinin varlığının tespit edilmesi durumunda ihtiyati haciz kararı alınabilir;

1. 9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise,
2. Borçlunun belli ikametgahı yoksa,
3. Borçlu kaçmışsa veya kaçması, mallarını kaçırması ve hileli yollara sapması ihtimalleri varsa,
4. Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefil kabul edilmemişse,
5. Mal bildirimine çağrılan borçlu belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuşsa,
6. Hüküm sadır olmuş bulunsun bulunmasın para cezasını müstelzim fiil dolayısıyla amme davası açılmış ise,

7. İptali istenen muamele ve tasarrufun mevzuunu teşkil eden mallar, bu mallar elden çıkarılmışsa elden çıkaranın diğer malları hakkında uygulanmak üzere, bu kanunun 27, 29, 30 uncu maddelerinin tatbikini icabettiren haller varsa.

İhtiyati haciz neticesinde, kamu borçlusu ve kamu alacaklısı açısından ortaya çıkan hukuki sonuçlar farklıdır. Kamu borçlusu açısından, ihtiyati haciz ile birlikte kamu borçlusunun ihtiyati hacze konu malları üzerindeki tasarruf yetkisi ortadan kalkar. Hacizde olduğu gibi ihtiyati hacizde de kamu borçlusu alacaklı idarenin muvafakatini almadan bu mallar üzerinde tasarruf etme imkanı bulamaz. Kamu alacaklısı açısından ise, ihtiyati haciz, ihtiyaten haczedilen mallar üzerinde kamu alacaklısına herhangi bir ayni hak vermemektedir. Yalnız, ihtiyati hacze ilişkin kamu alacağı tahsil edilebilir hale gelmesiyle birlikte ihtiyaten haczedilen malların satışı gerçekleştirilebilir. Bir anlamda, kamu alacağının vadesi gelmeden önce alacaklı idarenin ihtiyaten haczedilen malları satma talebinde bulunma yetkisi yoktur (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2006, s.326, Karakoç, 2011, s.612).

3. Kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilir mi?

Vergi mükellefiyet ve sorumluluğundan doğan vergi aslı ve cezalarının asıl muhatabı borcu malvarlığından ödemek durumunda olanlardır (Oluş, 2011, s.206). İhtiyati haciz ise genel olarak vergi mükellefiyet ve sorumluluğundan doğan amme borçları ile ilgili olarak başvurulan ve kamu alacağını güvence altına alınmasını sağlayan bir yöntemdir (Oluş, 2011, s.206, Danıştay 4.D.,02.03.1994, E.1993/1302, K. 1994/1296, www.legalbank.net, Erişim: 31.05.2013). Dolayısıyla ihtiyati hacize muhatap olacak olanlar her ne kadar vergi mükellefi ve sorumluları olsa da kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınamayacağı konusunda kanunda açık bir düzenleme olmadığından bu konuda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır.

Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınamayacağı konusunda öncelikli olarak, vergi ve buna bağlı alacaklar için, kanuni temsilcilerin hangi kanun hükmüne göre sorumlu olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Yani kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından VUK 10.maddesinin mi uygulanacağı yoksa AATUHK'nun mükerrer 35.maddesinin mi uygulanacağı tespit edilmelidir. Kanun temsilcilerin sorumluluğu başlığı altında açıkladığımız üzere, vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından VUK 10. maddesinin mi yoksa AATUHK'nun mükerrer 35. maddesinin mi uygulanacağı tespit edilirken özel kanun-genel kanun ayrımı çerçevesinde bir tespit yapılması gerektiğini belirtmiştik. Bu iki kanundan VUK'nun AATUHK göre daha özel bir kanun olduğunu belirterek kanun temsilcilerin sorumluluğu için VUK 10. maddesinin uygulanması gerektiğini belirtmiştik. Dolayısıyla VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklar için kanuni temsilcilerin sorumluluğu VUK 10. maddesindeki koşullar çerçevesinde ele alınmalıdır. Bu koşullar tespit edildikten sonra kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınmayacağı konusu kolaylıkla açıklanabilir.

Yukarıda yaptığımız bu tespitten sonra, kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için öncelikle kanuni temsilcilerin sorumluluğuna yönelik kanunda belirlenen koşulların var olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Çünkü kamu alacağından dolayı kanuni temsilcinin sorumluluğu yoksa zaten ihtiyati haciz sebepleri olsa bile kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınamaz. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından VUK'un 10. maddesinin uygulanması gerektiğini daha önce belirtmiştik. Bu çerçevede öncelikli olarak kanuni temsilcilerin kamu alacağından sorumlu olabilmesi için VUK'un 10. maddesinde yer alan koşulların var olması gerekmektedir. Bu koşullar VUK 10. maddesinde kanuni temsilcilerin sorumluluğu başlığı altında anlattığımız üzere; kanuni temsilcinin kusurunun olması ve asıl borçlu olan mükellef veya vergi sorumlusundan alacağın tahsil edilememesidir.

Kamu alacağını güvence altına almak amacıyla idare, mükellef veya vergi sorumlusu hakkında AATUHK'un 13. maddesinde belirtilen sebepler varsa ihtiyati haciz kararı almak zorundadır. İhtiyati tahakkuk yapılmış olması koşuluyla henüz tahakkuk etmemiş kamu alacakları, kesin haciz uygulaması aşamasına gelmemiş kamu alacakları ve ödeme emri tebliğ edildikten sonrada fakat yedi günlük süre dolmadan önce de ihtiyati haciz kararı alınabilir. Burada ihtiyati haciz kararı, kamu alacağının cebri icra aşamasına gelene kadar tahsil güvenliğini sağlanmaya yönelik bir önlemdir. İdare kamu alacağı kesinleştikten ve tahsil aşamasına geldikten sonra alacağı tahsil etmek amacı ile cebri tahsil ve takip yollarını kullanarak mükellef ve vergi sorumlusunun mal varlığından tahsil etmeye çalışmalıdır. İhtiyati haciz ile kamu alacağını güvence altına alamayan idarenin, VUK 10. maddesinde belirtilen "tahsil edilemeyen" hükmünün gerçekleşmiş olduğunu söylemesi mümkün değildir. Çünkü idare henüz kamu borcu tahakkuk etmeden yani daha borç kesinleşmeden ve buna bağlı olarak ta alacağı tahsil etmeye çalışmadan mükellef veya vergi sorumlusundan alacağın "tahsil edilemediğini" kabul etmiş olmaktadır. İdare kanuni temsilciye ancak alacak kesinleşip cebri tahsil ve takip yolları mükellef veya vergi sorumlusu hakkında uygulandıktan sonra başvurabilir. Bu durumda idare sadece mükellef veya vergi sorumlusu hakkında ihtiyati haciz kararı alabilir. İdare kamu alacağı kesinleştikten ve cebri icra yollarını asıl borçlu hakkında uyguladıktan sonra kanuni temsilcinin mal varlığına başvurabileceğinden kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alması mümkün değildir.

Yazındaki bu konudaki genel kabul gören görüş ihtiyati haczin kanuni temsilci hakkında uygulanabileceği yönündedir. Dönmez'e göre; "*Vergi Usul Kanunun yasal temsilcileri ödevine ilişkin …10. madde hükmünün ve Amme Alacakları Kanununa eklenen mükerrer 35. madde hükmünün birlikte değerlendirilmesinden, asıl borçluların yanı sıra yasal temsilcilerinin de kamu alacaklarından dolayı cebri takip işlemlerine muhatap olabilecekleri ortaya çıkmaktadır"* (Dönmez, 1998, s.70-71). Candan'ın bu konudaki görüşü ise; *" Kamu borçlusunun kanuni temsilcileri içinde ihtiyati haciz kararı alınabilir. İhtiyati haczin bir koruma önlemi olması sebebiyle, kanuni temsilci adına ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için, 213 Sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde yazılı koşulların gerçekleşmiş olması zorunlu değildir. Ancak ihtiyati haciz kararının kanuni temsilci adına ayrıca alınması gereklidir"* şeklindedir (Candan, 2011, s. 109-110). Candan'ın bu konudaki görüşünde kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınırken VUK'nun 10. maddesindeki kanuni temsilcilerin sorumluluğu için kanundaki koşulların gerçekleşmesi zorunlu olmadığını belirtmiştir. Candan'ın bu görüşüne katılmıyoruz. Çünkü ne VUK'da ne de başka bir kanunda Candan'ın belirttiği şekilde kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınırken VUK'nun 10. maddesindeki koşulların uygulanmayacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Bazı yazarlar ise sadece 6183 sayılı AATUHK'un 3. maddesine atıf yaparak kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınabileceğini belirtmişlerdir[16].

İdarenin bu konudaki görüşü istikrarlı bir şekilde, kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınması şeklindedir. İdareye göre, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda 6183 sayılı AATUHK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. İdarenin özellikle kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda ısrarla AATUHK hükümlerini uygulamak istemesinin temel sebebi; AATUHK'nun kamu alacağını tahsil açısından idarenin elini güçlendirmesidir. Zaten idare de, 4108 sayılı Kanun ve 5766 sayılı Kanun ile AATUHK'da yapılan değişiklikler öncesi ve sonrasında istikrarlı bir şekilde kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınabileceğini savunmaktadır[17]. İdare Tahsilat Genel Tebliğinde (Seri: A, Sıra No: 1)[18] bu konudaki görüşünü şöyle açıklanmıştır; *"Yeterli şartlar oluştuğu takdirde 6183 sayılı Kanunun "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerinin amme borçlusunun yanı sıra amme borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanması cihetine gidilecektir. Kanuni temsilciler hakkında sürdürülecek takip işlemlerinde yukarıda açıklanan hususların yanı sıra, kanuni temsilci sıfatı olmayan şahıslar hakkında mükerrer 35 inci madde gereğince takip*

yapılmamasına özellikle dikkat edilecektir." Bu tebliğde de görüldüğü üzere, idare kanuni temsilciler hakkında 6183 sayılı AATUHK hükümlerinin uygulayacağını açıkça belirtmiştir.

Danıştay dava dairelerinin bu konuda vermiş olduğu kararlarda içtihat birliği yoktur. Hatta bu konuda aynı dava dairesi bile farklı tarihlerde farklı yönde kararlar vermiştir. Danıştay bazı kararlarında idarenin kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınması yönündeki kararını onamaktadır. Bunun gerekçesini ise, AATUHK'nun 3. maddesindeki amme borçlusu teriminin kanuni temsilciyi de kapsadığına bu nedenle de kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla ihtiyati haczin, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi durumunda sadece asıl borçlu mükellef veya vergi sorumlusu hakkında değil, bunların kanuni temsilcileri hakkında da uygulanabileceğine dayandırmaktadır[19]. Diğer taraftan Danıştay bazı kararlarında ise kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasının mümkün olmadığı yönünde kararlarda vermektedir. Bunun gerekçesini ise Danıştay 4. Dairesi, tahakkuk etmemiş borçlardan dolayı kanuni temsilcinin sorumlu tutulmayacağına dayandırmıştır. Bu kararlardan birisinde Danıştay 4. Dairesi; *"6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin kamu alacağının cebren tahsil ve takip usulleri olmayıp, icrai muamelelere başlamadan önce kamu alacağını korumaya yönelik işlemler olduğu, bu nedenle bu tür işlemlerin asıl kamu borçlusu, diğer bir anlatımla verginin mükellefi veya sorumlusu hakkında tesis edilebileceği, bu nedenle söz konusu işlemlerin kanuni temsilciler hakkında uygulanmasına olanak bulunmadığı, kanuni temsilcilerin ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10 uncu maddesi uyarınca kesinleşen ve şirketten tahsili olanaksız hale gelen borçlardan dolayı sorumlu tutulabileceği, henüz tahakkuk etmemiş borçlardan davacının bu aşamada sorumlu tutulmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemlerin iptaline karar verilmiştir"* şeklindeki vergi mahkemesi kararını onamıştır (Danıştay 4.D.,28.04.2008, E.2007/4821, K.2008/1577, Erişim Adresi:www.legalbank.net,31.5.2013)[20].

Sonuç

Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınmayacağı konusu yazında çok tartışılmamış bir konudur. Bunun temel sebebi ise uzun süredir idarenin ısrarla kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda 6183 Sayılı AATUHK hükümlerini uygulayarak ihtiyati haciz kararı almasıdır. Danıştay'ın da birçok kararında bunu onamasıdır.

Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz kararı alınıp alınmayacağının tespit edilebilmesi için ilk yapılması gereken, kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda hangi kanun hükmünün uygulanacağının belirlenmesi gerekmektedir. Böyle bir tespit yapılmadan bu konuda yapılacak tartışmalar hukuken anlamlı olmayacaktır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda iki farklı kanunda iki farklı hüküm bulunmaktadır. Birisi VUK'nun 10. maddesindeki düzenleme diğeri ise AATUHK'nun mükerrer 35. maddesindeki düzenlemedir. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusundaki bu iki hükümde VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklar açısından çakışmaktadır. Dolayısıyla kanuni temsilcilerin sorumluluğu açısından VUK kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklar için hangi kanun hükmünün uygulanacağı önem taşımaktadır. Kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda her iki kanunda yer alan düzenlemeler birbirinden farklıdır. Böyle olunca da kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda hangi kanunun uygulanacağının tespiti daha da önem taşımaktadır. İki farklı kanunda iki farklı hüküm olması durumunda genel olarak başvurulan yöntem özel kanun –genel kanun ayrımıdır. Böyle bir ayrım yapıldığında VUK'nun, AATUHK'a göre daha özel bir kanun olduğu sonucuna varmıştık. Bu çerçevede kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda VUK'taki koşulların aranması gerekmektedir. Bu koşulların varlığı tespit edilmeden kanuni temsilcilerin sorumluluğu ortaya çıkmayacaktır. Bu koşullar, kanuni temsilcinin kusurlu olması ve alacağın vergi mükellefi veya vergi sorumlusundan tahsil edilememesidir. VUK'a göre idaren öncelikle mükellef veya vergi sorumlusunun mal varlığına gitmesi, eğer mükellef veya vergi sorumlusundan tahsil edemez ise daha sonra kanuni

temsilcinin mal varlığına gitmesi gerekmektedir. Dolayısıyla kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için öncelikle mükellef veya vergi sorumlusundan alacağı tahsil etmek amacı ile cebri tahsil ve takip yollarını kullanması gerekmektedir. İdarenin vergi mükellefi veya vergi sorumlusu hakkında bu yolları kullanması demek zaten alacağın kesinleşmesi, tahsil aşamasına gelmesi ve cebri icra yollarının kullanılmış olması anlamına gelmektedir. Bu aşamalardan sonra ihtiyati haciz kararı alınması mümkün olmadığından kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınması mümkün değildir.

Dipnotlar:

1 Resmi Gazete, Sayı: 22301, Tarih: 02.06.1995.

2 "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri tarafından yerine getirileceği, yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerden alınacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre, kanuni temsilcilerin şirketin vergi borcu nedeniyle takibi için, kişinin kanuni temsilci olması…" Danıştay 4.D., 09.05.2008, E.2007/5481, K.2081/1748, Erişim; www.legalbank.net, 31.05.2013.

3 Resmi Gazete, Sayı:20015, Tarih:10.12.1988.

4 Resmi Gazete, 22301, 02.06.1995.

5 "Tahsil edilemeyen amme alacakları" terimi ile "Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı" teriminden ne anlaşılması gerektiği 5766 Sayılı Kanun ile AATUHK'na eklenmiştir.

6 Oluş, 2011, s. 374, Coşkun, 2011, s. 316, Gerçek, 2010.

7 Bu konuda Candan'ın görüşü ;" mükerrer 35'inci maddeye, 5766 sayılı Kanunla, eklenen son fıkra, bu maddenin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki kamu alacaklarına da uygulanmasını sağlayarak, sona erdirmekle birlikte.." şeklindedir (Candan, 2011, s.196). Erdem'e göre ise; "5766 sayılı Kanun"un 4"üncü maddesi ile 6183 sayılı Kanun"un mükerrer 35"inci maddesine "Kanuni temsilcilerin sorumluluklarına dair 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler, bu maddede düzenlenen sorumluluğu ortadan kaldırmaz." hükmü eklenmiştir. Bu hükme göre, Vergi Usul Kanunu"nun 10"uncu maddesinde, kanuni temsilcilerin sorumluluklarına ilişkin hükümlerin düzenlenmiş olması, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki amme alacaklarının takibinin 6183 sayılı Kanun"un mükerrer 35"inci maddesine göre yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamına giren amme alacakları dahil olmak üzere tüm amme alacakları için mükerrer 35"inci madde uyarınca takip yapılması mümkün bulunmaktadır." (Erdem, 2013). Gümüşkaya'ya göre ise; "VUK 10, AATUHK mük. 35 ile karşılaştırıldığında, "özel" nitelikli yasal bir düzenleme olarak, kapsamına gören vergi ve vergiye bağlı alacaklar için bakımından hala yürürlüktedir", (Gümüşkaya, 2010, s. 205).

8 Coşkun'a göre; "Mükerrer 35. Madde hükmü, Vergi Usul Kanunu kapsamına girenler dahil, bütün amme alacaklarını kapsar durumdadır. Ancak Vergi Usul Kanununun kapsamına giren kamu alacakları için VUK'un 10.Maddesi özel kanun olduğu için bu tür alacakların tahsilinde Mükerrer 35.madde değil, VUK'nun 10.Maddesi uygulanır", Coşkun, 2011, s. 316, Oluşa göre; "..VUK'nun özel bir kanun 6183 sayılı Kanunun ise genel bir kanun olması nedeniyle.." Oluş, 2011, s. 374. Gerçek'e göre; "AATUHK'nın mükerrer 35. maddesi genel olarak kamu alacakları ile ilgili, VUK'un 10. maddesi ise sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar ile ilgili hükümler içermektedir. Dolayısıyla, mükerrer 35. maddeye göre 10. maddedeki düzenleme özel nitelik taşımaktadır.", (Gerçek,2013). Akçay'a göre; "AATUHK nun Mükerrer 35. maddesi tüm amme alacaklarını kapsadığı için genel, VUK nun 10. Maddesi de sadece vergi ve buna bağlı alacakları kapsadığı için özel niteliktedir. Özel nitelikli hükmün uygulama önceliği gereğince, VUK 10. Maddesinde yazılı koşullarla kanuni temsilcilere gidilmesi gerekir." Mehmet Yaşar (Akçay, 2013). Atik'e göre; "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun genel kamu alacakları ile ilgili bir kanunken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu vergi ve vergiye bağlı diğer alacaklar ile ilgili hükümler içermektedir. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre özel nitelikli düzenlemeler içermektedir. Diğer bir deyişle AATUHK, amme alacaklarının tahsili ile ilgili olarak düzenlenmiş genel nitelikli bir kanundur….Bu noktadan hareketle, AATUHK 35'inci maddeye göre VUK 10'uncu maddedeki düzenleme özel nitelik taşımaktadır. …VUK'un 10'uncu maddesinin, AATUHK'un 35'inci maddesine göre uygulama önceliği olduğunu ortaya koymaktadır" (Atik, 2012, s. 192).

9 387 sayı Tahsilat Genel Tebliğinde; "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde, Kanunun 1 ve 2 nci maddeleri kapsamına giren alacaklar amme alacağı olarak tanımlanmış, amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilcilerini veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade ettiği hükme bağlanmıştır… Kanunun 54 üncü ve müteakip maddelerine göre yapılan takip sonucunda amme borçlusunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacaklarının, yukarıda belirtildiği şekilde tayin olunan kanuni

temsilcilerin mal varlığından tahsili cihetine gidilecektir..” Resmi Gazete, 01.07.1995, Sayı: 22330, Erişim Adresi; http://www.gib.gov.tr, 13.07.2013.

[10] Resmi Gazete, 17.01.1996, Sayı:22526, Erişim Adresi; http://www.gib.gov.tr, 13.07.2013.

[11] B.07.0.GEL.0.36/3660-22401-040731, 07.10.2002, İVDB, 2006, s. 178-180.

[12] Tahsilat Genel Tebliği Seri A, Sıra No: 2, Resmi Gazete, Sayı;26921, 26.09.2008. Erişim Adresi; http://www.gib.gov.tr, 13.07.2013.

[13] “ Kanuni temsilcinin, Vergi Usul Kanunun 10, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35 inci maddelerine göre aynı işlemle takibinin, mülkiyet hakkı bağlamında, savunma hakkının dolayısıyla adil yargılanma ilkesinin ihlali olduğu hk..” Danıştay 24.02.2010, E. 2006/2604, K.2010/1057, aktaran: Candan, 2011, s. 196 dipnot:205. “…ödeme emirlerinin yasal dayanağı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanun’un 10. maddesi ile 6183 sayılı Kanun’un mükerrer 35. maddesinin yazılı olduğu görülmüştür. Bu haliyle borcun tamamının mı yoksa sermaye miktarına göre mi istendiği anlaşılamadığı gibi, bir arada uygulanmasına olanak bulunmayan Kanun hükümleri belirtilerek düzenlenen dava konusu ödeme emirlerinin kanuni unsurları taşıyan hukuken geçerli bir belge olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, kanun da belirtilen şekle aykırı olarak düzenlenen ödeme emirleri bu nedenle de hukuka uygun görülmemiştir.” Danıştay 4.D.,23.03.2009, E.2007/2421, K.2009/1335, Erişim Adresi; www.hukukturk.com , 15.07.2013.

[14] Danıştay dava dairelerinin bu konuda vermiş olduğu kararlarda benzer yöndedir; Danıştay 4.Dairesi bu konuda; “ 6183 sayılı Kanunun 1. Maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediğinden, mükerrer 35.madde vergi ve buna bağlı alacaklar için uygulanabilir gibi görünse de, Vergi Usul Kanununun 10.maddesinin özel nitelikli bir tahsil hükmü olan 2.fıkrası zimnen veya açık olarak ilga edilmediği için, vergi ve buna bağlı alacaklarda mükerrer 35.Maddenin uygulanma olanağı yoktur. Nitekim Kanunun gerekçesinde de Vergi Usul Kanunun 10.maddesine atıfta bulunularak, mükerrer 35.maddenin “diğer amme alacakları” için getirildiği belirtilmekle, paralel bir düzenlemeyle bu ayrıma gidilmiş olmaktadır. Bu durumda, vergi ve buna bağlı alacaklarda kanuni temsilcilerin takibi için uygulanacak madde özel hüküm olan Vergi Usul Kanununun 10.Maddesi olup, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. Maddesi ancak diğer amme alacakları için uygulanabilecektir” yönünde karar vermiştir (Danıştay 4.D., 29.04.1997, E.1996/3659, K. 1997/1325, aktaran: Gülseven, 1999, s. 224, benzer yönde bakınız; Danıştay 4.D., 18.09.2003, E.2003/652, K.2003/2095, Danıştay 4.D., 05.02.2003, E.2002/1248, K.2003/345, Erişim Adresi: www.hukukturk.com, 15.07.2013). Danıştay 7.Dairesi ise, “ amme borçlusunun mal varlığından alınamayan bu tür alacakların kanuni temsilcilerin, teşekkülü idare edenlerin veya yabancı şahıs ve kurum mümessillerinin mal varlığından, 6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre tahsilini temin etmek ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergi ve buna bağlı alacaklardan sorumlu olan bu şahısların diğer amme alacaklarından sorumlu olmalarını sağlamak amacıyla 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35’inci maddesinin uygulanmasına olanak bulunmamaktadır” şeklinde karar vermiştir (Danıştay 7.D, 22.06.2004, E.2002/3644, K.2004/1954, Erişim Adresi: www.hukukturk.com, 15.07.2013). Danıştay 10.Dairesi; “ Vergi Usul Kanunu kapsamına girmeyen alacaklar dolayısıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10 uncu maddesinin uygulanmasına olanak bulunmamaktadır” yönünde karar vermiştir (Danıştay 10.D.,19.02.2007, E. 2004/5790, K.2007/520, http://www.kararara.com/danistay/10d/danistay5983.htm, 17.07.2013).

[15] “5345 sayılı Kanunla kurulan Gelir İdaresi Başkanlığına doğrudan bağlı vergi dairesi başkanlıklarının kurulduğu yerlerde ise aynı Kanunun 33 üncü maddesi gereğince Gelir İdaresine bağlı tahsil daireleri (bağlı vergi daireleri dahil) tarafından takip ve tahsil edilen amme alacakları için ihtiyati hacze karar verme yetkisi vergi dairesi başkanlarına aittir. Alacaklı amme idaresinin il özel idaresi olması halinde, ihtiyati hacze karar verme yetkisi valiye; belediye olması halinde ise belediye başkanına aittir.” Tahsilat Genel Tebliği Seri A, Sıra No:1, Resmi Gazete, 30.06.2007, Sayı: 26568, http://www.gib.gov.tr, 13.07.2013.

[16] Bu görüşte olanlar; Coşkun, 2011, s.169, Oluş, 2011, s. 206-207, Gülseven, 1999, s.99.

[17] 387 Sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliğinde; “yeterli şartlar oluştuğu takdirde anılan Kanunun "Amme alacaklarının korunması" başlıklı ikinci bölümünde yer alan teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk ve diğer korunma hükümlerinin amme borçlusunun yanı sıra amme borçlusu sayılan kanuni temsilciler hakkında da uygulanması cihetine gidilecektir.” 387 Sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete, 01.07.1995, Sayı:22330. 390 Sıra Nolu Tahsilat Genel Tebliğinde ise; “6183 sayılı Kanunun Mükerrer 35 inci maddesi uygulamasında; 390 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği ve bu Tebliğde yapılan açıklamalar uyarınca vergi dairelerince kanuni temsilcilerin takibi işlemlerinde, herhangi bir yanlışlığa meydan verilmemesi açısından, anonim şirketlerin kanuni temsilcilerinin bilinmesi gerekmektedir…
Kanuni temsilciler hakkında takip işlemlerine başlanılmadan önce yapılması gereken iş ve işlemler 387 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği ile bu Tebliğde açıklanmış olup, bu konudaki açıklamalara da titizlikle uyulması gerekmektedir” 390 Seri Nolu Tahsilat Genel Tebliği, Resmi Gazete, 17.01.1996, Sayı:22526. http://www.gib.gov.tr, 13.07.2013.

[18] Tahsilat Genel Tebliği, Seri: A, Sıra No: 1, http://www.gib.gov.tr, 13.07.2013.

[19] Danıştay 4. Dairesinin 13.10.2011 tarihli kararında ; “*6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3 üncü maddesinde, amme borçlusu veya borçlu teriminin, amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade edeceği belirtilmiş, aynı Kanunun 13 üncü maddesinde de, ihtiyati haciz sebepleri yedi bent halinde sayılmış, bu hallerden herhangi birisinin mevcudiyeti*

halinde de hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahallin en büyük memurun kararıyla, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre derhal ihtiyati haciz tatbik olunacağı açıklanmıştır. Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden; kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla söz konusu tedbirin, kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi şartıyla sadece asıl borçlu mükellef veya sorumlu hakkında değil, bunların kanuni temsilcileri ve ortakları hakkında da uygulanmasının mümkün olduğu anlaşılmaktadır" şeklinde karar vermiştir. Danıştay 4.D., 13.10.2011, E.2008/3635, K.2011/7432. Benzer yönde kararlar için bakınız; Danıştay 4.D.,13.10.2011, E.2008/7216, K.2011/7431, Danıştay 4.D., 17.02.2002, E.2002/1086, K. 2002/3906, Danıştay 4.D.,06.05.2002, E.2002/269, K. 2002/1853, Danıştay 4.D., 02.03.1994, E. 1993/1302, K. 1994/1296, Danıştay 4.D., 02.03.1994, E.1993/1302, K. 1994/1296, Danıştay 20.03.2002, E.2011/3305, K. 2002/1173, Erişim Adresi: www.hukukturk.com ve www.legalbank.net, 31.05.2013, Danıştay 3.Dairesi bu yöndeki kararını 4.Dairesinden farklı gerekçelere dayandırmıştır. Danıştay 3.Dairesine göre; "ihtiyati haciz hükümleri amme alacağının korunması amacına yönelik olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 10'uncu, 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35'inci maddesi uyarınca kanuni temsilciler de ihtiyati haciz aşamasında sorumlu tutulabilecektir" Danıştay 3.D.,05.04.2010, E. 2008/1135, K.2010/1035, Erişim: www.legalbank.net, 31.05.2013.

[20] Bu yöndeki benzer kararlar; "..dava konusu olayda henüz amme alacağı kesinleşmediğinden kanuni temsilci veya ortağın şahsi mal varlığına gidilemeyeceği gibi bu aşamada ihtiyati haciz kararı alınmasının da mümkün olmadığı.." Danıştay, 4.D., 17.02.1999, E.1998/4040, K. 1999/517, Benzer yönde bakınız: Danıştay 7.D., 14.01.1991, E. 1987/4581, K.1991/2751, Erişim: www.legalbank.net, 31.05.2013.

Kaynakça

Akçay M.Y. (2013). "Kanuni Temsilcilerin Sorumluluğu ve İhtiyati Haciz Uygulaması",12 Temmuz 2007 tarihinde http://www.mya.com.tr/index.php?t=yd&a=1&i=44 adresinden erişildi.

Atik C. (2012). Limited Şirketlerin Kanuni Temsilcileri ve Ortaklarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumlulukları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 372, 188-193.

Candan T. (2006). *Kanuni Temsilcinin Vergi Ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu*. Ankara: Maliye ve Hukuk.

Candan T. (2011). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun*. Ankara: Maliye ve Hukuk.

Coşkun M. (2011). *Açıklamalı – İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun.* Ankara: Seçkin.

Danıştay 10.D.,19.02.2007, E. 2004/5790, K.2007/520. 17.07.2013 tarihinde http://www.kararara.com/danistay/10d/danistay5983.html adresinden erişilmiştir

Dönmez R. (1998). *Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, (112).

Erdem T. (2013), "Limited Şirket Ortakları İle Kanuni Temsilcilerin Amme Borcundan Sorumluluğunda Yeni Esaslar", 12 Temmuz 2013 tarihinde http://www.lebibyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=73, adresinden erişildi.

Gerçek A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 54 (3), 157-193.

Gerçek A. (2013), "5766 Sayılı Kanun ve Danıştay Kararları Çerçevesinde Limited Şirketlerde Kanuni Temsilciler ve Ortakların Vergi Borcundan Sorumluluğu", 18 Temmuz 2007 tarihinde http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/001/, adresinden erişildi.

Gerçek A. (2010). *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*. Bursa: Ekin.

Gözler K. (2012), "Yorum İlkeleri", Kamu Hukukçuları Platformu Toplantısı, Ankara, 29.09.2012, 08 Eylül 2013 tarihinde http://www.anayasa.gen.tr/yorum-ilkeleri.htm, adresinden erişildi.

Gülseven M. (1999). *Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*. Ankara: Seçkin.

Gümüşkaya G.(2010). Anonim ve Limited Ortaklık Kanuni Temsilcilerinin Vergisel Sorumluluğu Açısından Tahsil İmkansızlığı. *Vergi Dünyası Dergisi*, 343, 200-222

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı.(2006). *6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.* İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Tahsilat Grup Müdürlüğü. İstanbul: Arıkan.

Karakoç Y.(2011). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin.

Kırbaş S.(2000). *Vergi Hukuku*. Ankara: Siyasal.

Kızılot Ş., Şenyüz D., Taş M., Dönmez R. (2006). *Vergi Hukuku*. Ankara: Yaklaşım.

Oluş Yayıncılık (2010). *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları*. İstanbul: Oluş.

Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (2012). *Vergi Hukuku* . Ankara: Turhan.

Şenyüz D., Gerçek A., Yüce M. (2013). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. Bursa: Ekin.

Tahsilat Genel Tebliği (2007), Seri A, Sıra No:1, Resmi Gazete, 30.06.2007, 26568. 13 Temmuz 2013 tarihinde http://www.gib.gov.tr adresinden erişilmiştir.

Tahsilat Genel Tebliği (2008), Seri A, Sıra No: 2, Resmi Gazete, 26921, 26.09.2008, 13 Temmuz 2013 tarihinde http://www.gib.gov.tr adresinden erişilmiştir.

Tahsilat Genel Tebliği (1996), 390 Seri Nolu, Resmi Gazete, 17.01.1996, 22526, 13 Temmuz 2013 tarihinde http://www.gib.gov.tr, adresinden erişilmiştir.

Uluatam Ö., Methibay Y.(2001). *Vergi Hukuku*. Ankara: İmaj.

http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0514.pdf adresine 15.Temmuz 2013 tarihinde erişilmiştir.
www. hukukturk.com adresine 31.Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir.

www.legalbank.net adresine 05 Haziran 2013 ve 31 Mayıs 2013 tarihinde erişilmiştir.