GAZİANTEP
BÖLGE İDARE MAHKEMESİ
"MESLEKİ UYUM SEMİNERİ NOTLARI"

ABİDİN İLDEŞ

Hakim

Gaziantep 2. Vergi Dava Dairesi Üyesi

Konu: 6183 sayılı Kanundan Kaynaklı Güncel Uyuşmazlıklar

6183 sayılı KANUNDAN KAYNAKLI GÜNCEL UYUŞMAZLIKLAR

I-Kapsam ve Terimler:

Bilindiği üzere anılan Kanun tahsil kanunudur.

Kanunun kapsamına devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, vergi cezası, para cezası gibi asli; gecikme zammı, faiz gibi fer'i alacaklar dahildir.

Kamu alacaklıları, devlet, il özel idareleri ve belediyelerdir. Bunların dışındaki kamu kurum ve kuruluşlarının alacaklarının 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsili için özel kanunlarında hüküm bulunması gerekmektedir.

Devlet, genel bütçeye dahil daireleri ifade ediyor. Bunlar 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde gösterilen idarelerdir.

Kanunda;

Bu Kanun kapsamında en çok kullandığımız terim olan *"kamu alacağı"* teriminin, Kanunun 1. ve 2. maddesi kapsamına giren alacakları ifade edeceği belirtilmiştir. Görüldüğü üzere kamu alacağının tanımı unsurlarından hareketle yapılmıştır. Kamu alacağını, devletin kamu hukukundan kaynaklanan alacağı olarak tanımlamak mümkündür.

Tahsil dairesi teriminin;

Alacaklı kamu idaresinin bu Kanunu uygulamakla görevli dairesi, sevisi, memur ve memurlarını ifade edeceği belirtilmiştir.

Kamu borçlusu veya borçlu teriminin;

Kamu alacağını ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişileri, bunların kanuni temsilci veya mirasçılarını, vergi mükelleflerini ve sorumlusunu, kefili ve yabancı şahıs ve kurumlar temsilcilerini ifade edeceği belirtilmiştir.

Kamu borçlusu olmak için hak ehliyetine sahip olmak yeterlidir. Fiil ehliyetine sahip olmak zorunluluğu bulunmamaktadır.

Kamu borçlusu tanımı özellikle aşağıda belirtilecek koruma önlemlerine ilişkin uyuşmazlıklarda önem arz etmektedir. Zira koruma önlemlerinin kamu borçlusu olarak belirtilenlerin hepsine uygulanıp uygulanamayacağı hususu aşağıda açıklanacağı üzere tartışmalıdır.

Tahsil edilemeyen amme alacağı teriminin:

"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 edeceği belirtilmiştir.

Bu tanıma göre tahsil edilemeyen kamu alacağı iki halde anlaşılabilir. Birincisi, şirket hakkında yapılan mal varlığı araştırması sonucunda herhangi bir mal varlığının bulunmaması; ikincisi ise, şirketin mal varlığının bulunmasına ve bu mal varlığının satılarak paraya çevrilmesine rağmen elde edilen miktarın kamu alacağını karşılamamasıdır. Şirketin haczedilen mallarının ihale ve pazarlık yoluyla satış gibi tüm yollar denenmesine karşın satılamaması "gibi nedenlere" örnek olarak gösterilebilir.

Bu tanım karşısında, mal varlığı bulunan şirketler açısından, kamu alacağının tamamen veya kısmen tahsil edilememiş sayılabilmesi için asıl borçluya karşı, 6183 sayılı Kanunun 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılmış olması gereklidir. Ancak Danıştayın son kararlarına (Danıştay 3. Dairesinin E:2006/1256; 4. Dairesinin E:2011/3847 sayılı kararlarına) göre asıl borçlu için "aciz fişi" düzenlenmesi zorunlu değildir.

Tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı teriminin 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 ifade edeceğibelirtilmiştir.

Bu tanıma göre de, amme borçlusundan borcun tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması için iki durum söz konusudur. Birincisi, kamu borçlusu aleyhine yapılan haciz sonucu haczedilen mal varlığına biçilen değerin kamu alacağını tamamen veya kısmen karşılamayacak olması olup, bu halde kamu borçlusunun haczedilen mal varlığının satışının beklenmesine gerek yoktur. İkincisi ise, hakkında iflas kararı verilen kamu borçlusu ile ilgili olarak kamu alacağının iflas masasından tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Araştırmalara ragmen amme borçlusunun bulunamaması "gibi nedenlere" örnek olarak gösterilebilir.

Bu tanım karşısında ise, mal varlığı bulunan şirketler açısından, kamu alacağının asıl borçlunun mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış sayılabilmesi için asıl borçluya karşı, 6183 sayılı Kanunun 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılması şart değildir.

Bu terimler Kanunun 35. ve mükerrer 35. maddelerinde kullanılan terimler olup, bu düzenlemelere göre şirketin ortağına veya kanuni temsilciye başvurulabilmesi için bu terimlerden en az birinin gerçekleşmiş olması icap etmektedir.

II- Takibata yetkili tahsil dairesi:

1-Özellikle serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirlerin takibinde yetkili idare bunların bağlı olduğu vergi dairesi mi, işlemlerini yürüttükleri mükelleflerin bağlı olduğu vergi dairesi midir?

Öncelikle anılan meslek mensuplarına başvurulabilmesi için içtihada göre alacağın asıl borçlu olan mükellef adına kesinleşmiş olması gerekmektedir. Danıştay 3. Dairesinin E:2008/5484; 9. Dairesinin E:2008/8256, E:2009/317, E:2010/9304 sayılı kararları bu yoldadır.

Hangi idarenin yetkili olduğu hususuna gelince, daha önceleri bu hususta Danıştay vergi dava daireleri (3. 4. 7. ve 9. Daireler) arasında görüş aykırılığı söz konusuydu. Danıştay vergi dava dairelerinin son kararlarında (Örneğin Danıştay 3. Dairesinin E:2017/110 sayılı kararı) müteselsil sorumluluk nedeniyle takipte serbest muhasebeci mali müşavir ile yeminli mali müşavirin bağlı olduğu vergi dairesinin; iştirak nedeniyle takipte ise asıl mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin yetkili olduğu (Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2007/489 sayılı kararı) (Danıştay 3. Dairesinin E:2012/3809 sayılı kararı) kabul ediliyor.

2-4458 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve resimler hakkında işlem tesis etmeye yetkili idare gümrük idaresi mi yoksa vergi idaresi midir?

Danıştay 7. Dairesinin E:2006/1816 sayılı kararı, 4458 sayılı Kanunun kapsamına giren vergi ve resimlerden kaynaklanan Devlete ait kamu alacakları hakkında tahsil işlemleri ile bu alacakların güvence altına alınması için gerekli diğer işlemlerin yapılmasına, giriş beyannamesini tescil eden gümrük müdürlüğünün yetkili olduğu, yetki kuralının, takibin konusu olan verginin mükellefince verilen beyannamenin tescilli olduğu gümrük idaresine göre belirlenmiş olduğu, vergi dairelerinin yetkisinin niyabeten yapabileceği işlerle sınırlı tutulduğu, niyabetin ise, yetkili kamu idaresinin görevlilerinin, coğrafi yetki alanları dışına çıkmalarını gerektirecek iş ve işlemler dolayısıyla başvurabilecekleri bir müessese olduğu, ödeme emri düzenlenmesinin bu nitelikte işlerden olmadığı yolundadır. Danıştay 3.

Dairesinin E:2006/220 sayılı kararına göre ise ödeme emri niyabeten düzenlenebilir.

III- Borçlunun ölümü:

Mirasçıların kamu borcundan sorumlu tutulabilmeleri için mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. Ancak ölüm halinde 213 sayılı Kanunun 372. maddesi hükmü uyarınca vergi cezası düşeceğinden, ölene ait cezadan sorumlu tutulamayacaklardır.

İçtihatlara göre miraçıların takibinde usul, kamu alacağı muris adına kesinleşmemiş ise ihbarname tebliği ile kesinleşmiş ise ödeme emri tebliği ile olmalıdır.

Mirasçıların sorumluluğu ile ilgili tartışmalı konulardan biri, tüzel kişi adına kesilen cezaların, kanuni temsilcilerin ve şirket ortaklarının sorumluluğu söz konusu olduğunda bunların ölümü halinde düşüp düşmeyeceği ile ilgildir. Danıştay Üçüncü Dairesinin görüşü (E:2013/5782 sayılı kararı) bu halde de cezanın düşeceği yolundadır. Bununla birlikte *düşmeyeceği* yolunda görüş de mevcuttur.

IV- Tebliğler:

Kanunun 8. maddesinde, bu Kanun uyarınca yapılacak tebligatlarda 213 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin E:2008/1216 sayılı kararı, süresi içinde ödenmeyen gümrük vergileriyle ilgili ödeme emirlerinin tebliğinin, 7201 sayılı Kanun hükümlerine göre değil, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılmasının zorunlu olduğu; ancak, Vergi Usul Kanununda hüküm bulunmayan hallerde Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanabileceği yolundadır.

V- Kamu alacağı için güvence önlemleri:

Teminat isteme, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz ve diğerleridir.

(a) Teminat istenilmesi:

Kanunun 9. maddesi hükmüne göre, teminat istenilebilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması ve teminatan vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden hesaplanmış olması gerekmektedir.

Bu maddeden kaynaklanan uyuşmazlıklar:

1-Asıl kamu borçlusunun işlemlerini yürüten yeminli mali müşavirlerden teminat istenilmesi;

Vergi Dava Daireleri Kurulu (E:2018/360 sayılı kararı) 213 sayılı Kanunun mükerrer 227. maddesinde öngörülen sorumluluğun mahiyeti gereği yeminli mali müşavirlerin sorumluluğuna ödeme emri düzenlenerek başlanabileceği gerekçesiyle güvence önlemleri olan teminat istenilmesi, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin meslek mensupları için tesis edilemeyeceğini kabul etmektedir. Karşı görüş, kamu borçlusu tanımında vergi sorumlusunun da bulunduğu gerekçesiyle tesis edilebileceği yolundadır.

2-Asıl borçlu olan tüzel kişilerin kanuni temsilcilerinden teminat istenilmesi;

Genel kabul, kanuni temsilcilerden kamu borçlusu tanımında yer alıyor olmaları nedeniyle teminat istenilebileceği yolundadır. Ancak karşı görüş, teminatın yalnızca mükelleften veya sorumludan istenebileceğini savunuyor.

3-Asıl borçlu olan limited şirketlerin ortaklarından teminat istenilmesi;

Vergi Dava Daireleri Kurulunun daha önceki E:2014/33 sayılı kararı, kendilerine başvurma koşulu oluşmadan şirket ortaklarından teminat istenilemeyeceği yolunda olmasına karşın, sonraki E:2017/596 sayılı kararı aksi yoldadır.

4-Tarhiyatın yapılmasındansonra teminat istenilmesi;

Danıştay 7. Dairesinin E:2006/1290 sayılı kararı ile Danıştay 3. Dairesinin

E:2014/5848 sayılı kararı, ihbarname tebliğinden sonra teminat istenilemeyeceği yolundadır.

(b) İhtiyati Haciz:

Kanunun 13. maddesi hükmüne göre, maddede sayılan hallerden herhangi birinin mevcudiyeti halinde kamu alacaklısı idarenin mahalli en büyük memurunun kararıyla hiçbir süre ile sınırlı olmaksızın ihtiyati haciz işlemi tesis edilebilecektir.

Bu maddeyle ilgili tartışmalı hususlar şunlardır.

1-İhtiyati haczi tesis etmeye yetkili makamla ilgili olarak daha önce 5345 sayılı Kanunun 33. maddesinde atıf düzenlenmişti. Atıf "...mahallin en büyük memuruna, ilin en büyük malmemuruna, defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde vergi dairesi müdürü veya müdürlüğüne... yapılmış sayılır şeklindeydi; ancak bu madde yürürlükten kaldırılınca, atıf 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 798. maddesinde yapıldı. Bilindiği üzere Kanunla Kararname çatışırsa Anayasanın 104. maddesi uyarınca Kanunun uygulanma önceliği var. Kanun uyarınca vali veya kaymakam mı yetkili yoksa afıt uyarınca vergi dairesi başkanı veya müdürü mü yetkili kabul edilmelidir. Danıştayın henüz kararı mevcut değil. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesinin E:2020/274 sayılı kararı valinin yetkili olduğuyolundadır.

26.3.2020 tarihinde yürürlüğe giren 7226 sayılı Kanunun 25. maddesiyle 5345 sayılı Kanunun 33. maddesi yeniden düzenlenerek atıf yeniden Kanunla yapıldığından, 26.3.2020 tarihinden itibaren tesis edilecek ihtiyati hacizlerde yetkili makamın bu atfa göre belirlenmesi gerekmektedir.

2-Haciz işleminde olduğu gibi yetkili makam tevkil yetkisini kullanabilir mi?

Danıştay Yedinci Dairesinin görüşü (E:2015/3489 sayılı kararı) yetki devrinin mümkün olmadığı ancak imza devrinin mümkün olduğu yolundadır.

3-Tarhiyata ilişkin ihbarname düzenlendikten sonra Kanunun 13. maddesinin 1. fıkrası uyarınca ihtiyati haciz işlemi tesis edilebilir mi?

Danıştay vergi dava dairelerinin (3. 4. 7. ve 9. Daireler) ve Vergi Dava Daireleri Kurulunun (E:2014/584) içtihadı tesis edilemeyeceği yolundadır. Karşı görüş (Danıştay 4. Dairesinin E:2015/7735 sayılı kararı) "hiçbir müddetle sınırlı olmaksızın" hükmü gereğince bu gerekçeyi kabul etmemekte ve ihbarname düzenlenmesinden sonra da ihtiyati haciz işlemi tesis edilebileceğini kabul etmektedir. Ancak Kanunun 13. maddesinin diğer fıkralarında belirtilen sebeplerden dolayı tesis edilebilir. Bununla birlikte Danıştay 9. Dairesinin ihbarname düzenlendikten sonra 13. maddenin 3. fıkrası uyarınca da ihtiyati haciz işlemi tesis edilemeyeceği yolunda E:2016/5625 sayılı kararı mevcuttur.

4-Kanuni temsilciler hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilebilir mi?

Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen son kararları (E:2016/308; E:2017/576; E:2018/489; E:2018/707 sayılı kararları) tesis edilebileceği yolundadır. Danıştay 3. Dairesinin oyçokluğu ile verilen kararları (E:2013/1054, E:2013/3042 sayılı kararlar) ile Danıştay 4. Dairesinin kararları da tesis edilebileceği yolundadır. Görüş, kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınabilmesi için borcun asıl borçlu şirketten tahsil edilememesi koşulunun gerçekleşmesinin zorunlu olmadığını kabul ediyor. Buna karşılık Danıştay 9. Dairesinin oyçokluğu ile verilen E:2016/10608 sayılı kararı tesis edilemeyeceği yolunda olup, karar, teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerin korumaya yönelik olduğu, bunların asıl muhatabının amme borçlusu, diğer bir değişle verginin mükellefi veya sorumlusu olduğu, kanuni temsilciler, yönetim, icra kurulu üyeleri ve ortakları hakkında bu işlemlerin uygulanmasının söz konusu olmayacağı, 213 sayılı Kanunun 10. maddesi uyarınca kanuni temsilciler ancak kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen

veya kısmen alınamamış olan borçlarından dolayı sorumlu tutulabileceklerinden, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından bu aşamada sorumlu olmalarının düşünülemeyeceği gerekçesiyle verilmiştir.

5-Limited şirket ortakları hakkında ihtiyati haciz işlemi tesis edilebilir mi?

Danıştay 3. Dairesi oyçokluğuyla (E:2013/1054, E:2013/3042, E:2016/93) ve 4. Dairesi (E:2012/3987; E:2017/760; E:2016/11924) tesis edilebileceğini; Danıştay 7. (E:2016/1314) ve 9. Daireleri tesis edilemeyeceğini kabul ediyor. Vergi Dava Daireleri Kurulunun kararları ise kimi zaman tesis edilebileceği, kimi zaman ise tesis edilemeyeceği yolundadır. Bu konuda Danıştayın görüşünün net olmadığını söyleyebiliriz. Tesis edilebileceği yolundaki görüş, şirket ortağının da kamu borçlusu olduğuna dayanıyor.

6-Asıl borçlu hakkında alınan ihtiyati haciz kararına dayanılarak kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz uygulanabilir mi?

Genel kabul, kanuni temsilci hakkında ihtiyati haciz kararı alınmasının şart olduğu, asıl borçlu hakkında alınan ihtiyati haciz kararına dayanılarak kanuni temsilciye ihtiyati haciz uygulanamayacağı yolundadır. Öte yandan, ihtiyati haciz sebeplerinin kanuni temsilci açısından da gerçekleşmesinin zorunlu olduğu göz önünde tutulmalıdır.

7-Asıl borçlu hakkında ihtiyati haciz kararının kaldırılması halinde kanuni temsilci hakkında alınan ihtiyati haciz kararının da kaldırılması gerekir mi?

Danıştay 4. Dairesinin E:2005/836 sayılı kararı, asıl borçlu hakkında ihtiyati haczin kaldırılması, ihtiyati haciz nedeninin kalmadığını göstereceğinden, sorumluluğunun asıl borçluya bağlı olması nedeniyle kanuni temsilci hakkında alınan ihtiyati haciz kararının da kaldırılması gerektiği yolundadır.

(c) İhtiyati Tahakkuk:

Kanunun 17. maddesi hükmüne göre, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarına ilişkin bir koruma tedbiridir.

Sözü edilen maddede sayılan hallerden herhangi birinin bulunması halinde vergi dairesi müdürününün yazılı talebi üzerine defterdar veya vergi dairesi başkanının yazılı emri ile ihtiyati tahakkuk işlemi tesis edilebilecektir.

Bu maddeyle ilgili tartışmalı hususlar;

1-İhtiyati tahakkukun kesin ve yütürülebilir işlem olup olmadığı daha önceleri tartışmalı iken Danıştayın tüm vergi dava dairelerinin son kararlarına göre kesin ve yürütülebilir işlemdir. Örneğin Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2000/326 sayılı kararına göre kesin ve yürütülebilir değil, Danıştay 4. Dairesinin E:2009/9178 sayılı kararına göre ise kesin ve yürütülebilir işlemdir.

2-Bu maddeyle ilgili tartışmalı hususlardan biri, mükellefler dışındaki kamu borçluları hakkında ihtiyati tahakkuk işlemi tesis edilip edilemeyeceğiyle ilgilidir. Özellikle kanuni temsilciler ve limited şirket ortakları hakkında tesis edilip edilemeyeceği tartışmalıdır. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin (E:2018/1449, E:2018/1451) görüşü ihtiyati tahakkuk işleminin yalnızca mükellef hakkında tesis edilebileceği; kanuni temsilciler ve şirket ortakları hakkında tesis edilemeyeceği yolundadır.

(d) Diğer önlemler:

Tasfiye halindeki şirket adına düzenlenen ödeme emrinin tasfiye memuruna tebliği gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2011/5486 sayılı kararı)

VI-Mal varlığı araştırmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar:

Bilindiği üzere limited şirket ortağına veya kanuni temsilciye başvurulmadan önce asıl

borçlu hakkında mal varlığı araştırması yapılması gerekmektedir. Bu hususta en tartışmalı durum, mal varlığı araştırması yapıldığını gösteren bilgisayar çıktılarına itibar edilip edilmeyeceği olup, bu konuda Danıştayın görüşünün net olmadığını söyleyebiliriz. Bilgisayar çıktılarının esas alınabileceğini kabul eden kararlar mevcut olduğu gibi aksi kararlar da mevcuttur.

Danıştay kararlarından hareketle bu hususstaki ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

1- Mal varlığı araştırması şirkete ödeme emri tebliğ edilmesinden sonra ortağa veya temsilciye başvurulmasından önce yapılmalı ve güncel (Danıştay 9. Dairesinin E:2015/1255: 2018/3329 sayılı kararları) olmalıdır. Bununla birlikte Danıştay 3. Dairesinin E:2013/4635 sayılı oyçokluğuyla verilen kararında, mal varlığı araştırmasından sonra adına ödeme emri tebliğ edilen şirketin ortağı hakkında yapılan takipte şirketin yeni mal edindiğine yönelik iddia yoksa yeniden mal varlığı araştırması yapılmasına gerek olmadığı kabul edilmiştir.

2- Mal varlığı araştırması yurt çapında yapılmalıdır. Yalnızca şirketin bulunduğu ilçe veya ille sınırlı olarak yapılması yeterli değildir.

3- Mal varlığı araştırması yapıldığı belirtilmesine karşın şirketin gayrimenkul veya taşıt satın alması, bu araştırmanın gereği gibi yapılmadığını göstermektedir. Ancak bu halde muvazaa durumunu da göz önünde tutmak gerekmektedir. Zira ortağa veya temsilciye başvurulmasını engellemek için de bu yola başvurulmuş olunabilir.

VII- Limited şirket ortaklarının sorumluluğu:

Kanunun 35. maddesinde öngörülen bu sorumluluk ikinci derece ve sınırlı bir sorumluluktur. Diğer bir deyişle, şirketin borçlarının tahsili için öncelikle tüzel kişiliğin mal varlığına müracaat edilmesinin zorunlu olması nedeniyle ikinci derece; ortağın sorumluluğunun sermaye payı oranında olması nedeniyle de sınırlı bir sorumluluktur.

Bu sorumluluk objektif olduğundan, borcun doğumu ile ortak arasında illiyet bağı aranılmasına gerek olmadığı gibi ortakların da borcun doğumuna neden olmadıklarını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir. Danıştay 3. Dairesinin E:2014/3983, E:2014/10077 sayılı kararları da bu yoldadır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 11/12/2018 tarih ve E:2013/1, K:2018/1 sayılı kararıyla, içtihat aykırılığı giderilerek kanuni temsilciler ile ortakların takibinde öncelik sıralaması bulunmadığı karara bağlandığından, limited şirket ortağının sorumluluğuna başvurulması için öncelikle kanuni temsilciye başvurulması zorunlu değildir.

Bilindiği üzere ortağına başvurulabilmesi için şirket hakkındaki takibin usulüne uygun olarak sonuçlandırılması gerekmektedir. Bu hususta, ortak adına düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada, şirket hakkında yapılan takiple ilgili olarak ihbarname aşamasına inilip inilemeyeceği tartışmalıdır. Danıştay 3. Dairesinin (E:2016/13640; E:2013/4493; E:2012/3692) kararları ile Danıştay 4. Dairesinin (E:2016/1683) kararı, ihbarname aşamasına inilemeyeceği, dolayısıyla ihbarnamenin usulüne uygun olarak tebliğ edilip edilmediğinin incelenemeyeceği; yalnızca şirket adına düzenlenen ödeme emrinin usulüne uygun olarak tebliğ edilip edilmediğinin inceleneceği yolundadır. Ancak karşı görüş de mevcuttur.

Öte yandan, şirkete usulüne uygun olarak ödeme emri tebliği üzerine haciz aşamasına gelindiğinde, 35. madde hükmüne göre şirket ortağına başvurulabilmesi için maddede öngörülen *"Tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen amme alacağı"; "Tamamen veya kısmen tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağı"* terimlerden birinin gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2018/1471; E:2018/1464 sayılı kararları bu terimlerden hareketle verilmiştir. Danıştayın bu terimlere sıkı sıkıya bağlı kalmadığını, olay bazında değerlendirme yaptığını da belirtmeliyiz.

Bu maddeden kaynaklanan uyuşmazlıklar genel olarak şunlardır:

1-Şirketin ortağına başvurulabilmesi için öncelikle şirkete usulüne uygun olarak ödeme emri tebliği zorunludur. Öte yandan, tebliğ evrakının da sunularak şirket hakkında takibin usulüne uygun olarak sonuçlandırıldığının kanıtlanması gerekmektedir. Buna uyulmaksızın şirketin ortağına başvurulması;

Şirkete ödeme emri tebliğ edilmeksizin veya usulüne uygun olarak tebliğ edilmeksizin ortağına başvurulamayacağı; (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/15361; E:2016/12729 kararları)

Şirkete yapılan tebliğe ilişkin evrakın arşivin sel altında kalması nedeniyle veya diğer herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi halinde şirket hakkında yapılan takibin usulüne uygun olarak sonuçlandırıldığının kanıtlanmamış olması nedeniyle ortağa başvurulamayacağı; (Danıştay 7. Dairesinin E:2011/7151 sayılı kararı)

2-Limited şirket ortağının şirketin tüm borçlarından sorumlu tutulması;

Davalı idarelerce de şirket ortağının sermaye payı oranında sorumlu olduğu kabul edilmekle birlikte zaman zaman hataen şirkete ait borçların tamamının tahsili amacıyla ortak veya mirasçıları adına ödeme emri düzenlenmektedir.

Danıştayın içtihadı bu konuda açık olup ortağın sermaye payıyla sınırlı olarak sorumlu olduğu yolundadır. Bu hususta tartışmalı husus, yalnızca bu nedenle ödeme emrinin tamamının iptaline karar verilmesi gerekip gerekmediğidir. Genel yaklaşım, bu durumda ödeme emrinin tamamen iptaline (örneğin Danıştay 7. Dairesinin E:2014/1572 sayılı kararı) karar verilmesi gerektiği yolunda ise de, Danıştay 7. Dairesinin E:2010/8914 sayılı kararı ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2019/17 sayılı kararı, sermaye payına isabet eden kısım yönünden işin esasının incelenmesi suretiyle uyuşmazlığın çözümlenmesigerektiği yolundadır.

3-Kanuni temsilci olarak tayin edilmiş olan ortağın sermaye payını devretmesine karşın temsil yetkisine son verilmemiş olması nedeniyle kanuni temsil yetkisinin devam ettiği kabul edilerek kanuni temsilci olarak takip edilmesi;

Genel kabul, bu durumda kanuni temsil yetkisinin de sona ereceği yolunda olup, aksi görüş de mevcuttur. Vergi Dava Daireleri Kurulu (E:2010/362) ile Danıştay 3. Dairesi (E:2011/4898, E:2011/3887; 2016/10039; E:2016/9107) kararlarında sona ereceği kabul ediliyorken, Danıştay 4. Dairesi (E:2014/6763) ile Danıştay 9. Dairesi (E:2012/4548) kararlarında devam edeceği kabul ediliyor.

4-Sermaye payının devredilmesi veya devralınması halinde ortaklık sıfatının kaybedilmesinde/kazanılmasındailantarihinin esasalınması;

Danıştay 9. Dairesi noter senedi tarihinde ortağın şirketle hukuki bağının kaybedildiğini/kazanıldığını kabul ederek sıfatın bu tarihte sona ereceğini/kazanılacağını kabul ediyorken, diğer Daireler, Ticaret Sicili Gazetesinde yapılan (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/9107 sayılı kararı; Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2017/114 sayılı kararı) ilan tarihini esas alıyorlar. Bu hususta ortaklar kurulunun devri uygun gördüğü tarihin esas olduğunu kabul eden görüş de mevcuttur. Bununla birlikte devir idarenin bilgisine herhangi bir şekilde (örneğin noterin bildirimi üzerine) girmişse girdiği tarih esas olup Danıştay 3. Dairesinin E:2014/1372 sayılı kararı bu yoldadır.

5-Defter ve belge ibrazı ödevinin yerine getirilmemesi nedeniyle katma değer vergisi indirimlerinin reddedilmesi suretiyle tarh edilen katma değer vergisinden defter ve belgelerin ait olduğu yıldaki ortağın sorumlu tutulması;

Vergi Dava Daireleri Kurulunun (E:2017/155; E:2019/212) oyçokluğu ile verilen

kararları ile 3. Dairenin (E:201/10077; E:2016/1869) kararları ortağın sorumlu olduğu yolundadır. Ancak karşı görüşü içeren Danıştay 4. Dairesinin (E:2016/4727; 2016/2416; E:2019/4894) kararları ile 9. Dairesinin (E:2011/5306) kararları ibraz ödevinin yerine getirilmemesinde ortağın kusurunun bulunmadığı gerekçesiyle sorumlu olmayacağı yolundadır.

6-5766 sayılı Kanunla 35. maddeye eklenen 2. fıkrayla, devir öncesi alacağın ödenmesinden devreden ve devralanın müteselsilen sorumluluğu öngörüldüğünden; (5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklik uyarınca 6.6.2008 tarihinden sonraya ait borçlar açısından) devir öncesine ait alacağın mahiyeti ve devreden ve devralandan istenilmesi;

Danıştay 3. Dairesinin (E:2015/4026; E:2016/13640) kararları, devralanın devir öncesine ait borçtan sorumlu olduğu yolundadır.

Danıştay 4. Dairesinin (E:2014/7739) kararı ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun (E:2016/777) kararı, devredenin devir öncesine ait borçtan sorumlu olduğu yolundadır. Bu kararlara göre, devir öncesine ait borç, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlı borçtur.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2017/1083 sayılı kararına göre, devir öncesine ait borç, devirden önce tahakkuk etmiş ve vadesinde ödenmemiş olan kesinleşmiş borçtur. Aynı karara göre, borcun ödenmesi gereken tarihte ortak olan borçtan sorumludur.

7-5766 sayılı Kanunla 35. maddeye eklenen 3. fıkrayla, alacağın doğduğu veya ödenmesi gereken tarihte ortak olanların müteselsilen sorumluluğu öngörüldüğünden, alacağın doğduğu tarih ve alacağın doğduğu tarih ve ödenmesi gereken tarihte ortak olanların sorumlu tutulması;

Danıştay 7. Dairesinin kararı (E:2016/3255) ile Danıştay 9. Dairesinin kararına (E:2015/3108) göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle alacak doğuyor.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2018/1217 sayılı kararı alacağın tahakkuk ettiği tarihte doğduğu yolundadır.

8-İflası ertelenen şirketin ortağına başvurulması;

Bu halde alacağın şirketten tahsilinin mümkün olduğu, ortağa başvulamayacağı; (Danıştay 9. Dairesinin E:2009/59; E:2009/543 sayılı kararları)

9- Anonim şirket ortağı adına 35. madde uyarınca ödeme emri düzenlenmesi;

Danıştay içtihadı düzenlenemeyeceği yolundadır. (Danıştay 7. Dairesinin E:2008/7209 sayılı kararı)

10- Tarh veya tahsil zamanaşımına uğrayan borcun şirketin ortağından istenilmesi;

Danıştay içtihadı istenilemeyeceği yolundadır. (Danıştay 3. Dairesinin E:2013/158, E:2013/158 sayılı kararları) (Danıştay 4. Dairesinin E:2015/10445 sayılı kararı) (Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2019/847 sayılı kararı)

11- Limited şirket ortağının kıst dönemden sorumlu tutulması;

Danıştay 3. Dairesinin (E:2013/7629; E:2014/3983) kararı ile Danıştay 4. Dairesinin (E:2013/7629) kararı, şirket ortağının kıst dönemden de sorumlu olduğu yolundadır.

12- Faaliyeti olmayan şirketin borçlu olduğundan bahisle ortağına başvurulması;

Danıştay 4. Dairesinin E:2008/6281 sayılı kararı, şirketin faaliyetinin olmamasının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamına girdiği yolundadır.

13- Teminatlı alacağın şirket ortağından tahsili;

Danıştay 7. Dairesinin E:2011/1426 sayılı kararı, öncelikle şirket nezdindi teminatlı alacağın tahsiline ilişkin yönteme göre takibat yapılması gerektiği yolundadır.

14-İflasına karar verilen şirketin ortağına başvurulması;

Şirketin iflasına karar verilmiş ise alacağın öncelikle iflas masasına yazdırılması ve masadan tahsili gerektiğinden, ortağa başvurulamayacağı;

15-Birleşme, bölünmesi ve tür değiştirmeyle sona eren şirketin ortağına başvurulması;

Tüzel kişi hakkında takibat yapılması esnasında şirket birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesi söz konusu ise, takibatın yeni şirket nezdinde yapılması gerekmektedir. Birleşme, bölünme ve tür değiştirme suretiyle hukuki varlığı sona eren şirket nezdinde takibat yapılması suretiyle ortağa başvurulamaz.

16-Tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen şirketin ortağına başvurulması;

Şirket adına alacağın kesinleştirilmesi mümkün olmadığından, ortağına başvurulmasının mümkün olmadığı; (Danıştay 3. Dairesinin E:2013/7263; E:2016/8032; E:2016/5050 sayılı kararları ile Danıştay 7. Dairesinin E:2013/2272 sayılı kararı) Diğer dairelerin kararları da aynı yoldadır.

Danıştay 7. Dairesinin anılan kararındaki karşı oy, tüzel kişiliğinin sona ermiş olması nedeniyle kamu alacağının şirketten tahsil edilmesi hukuken mümkün olmadığından, kamu alacağının ortak sıfatıyla davacıdan istenilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı yolundadır.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2017/560 sayılı kararı, bu durumda şirketin yeniden tescilinin sağlanması için adli yargı yerinde dava açılması ve şirketin tescilinin sağlanmasından sonra şirket nezdinde takibin sonuçlandırılmasından sonra ortağa başvurulması gerektiği yolundadır.

Danıştayın bu hususstaki içtihadı, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 9. fıkrasının yürürlüğe girdiği tarihe kadar olan dönemlere ilişkin borçlara ilişkindir. Bilindiği üzere Danıştayın görüşü, bu hükmün geçmiş dönemlere ait borçlara uygulanmayacağı yolundadır. Danıştay 3. Dairesinin E:2016/13712 sayılı kararına göre, hükmün tasfiyeye tabi tutulmaksızın tüzel kişiliği silinen şirketlere de uygulanması mümkün değildir. Ancak anılan hükmün, tasfiyeye tabi tutularak silinen şirketlere uygulanabileceği tartışmasızdır. Fıkrada, "...bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar." ibaresinin nasıl değerlendirilmesi gerektiği, dolayısıyla hükmün yürürlük tarihinden sonraki dönemlere ait amme alacağının şirket ortaklarından tahsilinde uygulanması gereken takip usulünün nasıl olması gerektiği konusu henüz içtihada bağlanmış değildir.

17-Ortağın haksız çıkma zammından sorumlu tutulması;

Haksız çıkma zammı hesaplanmasına ilişkin davaların açıldığı tarihte şirket ortağı olmayan davacının haksız çıkma zammından sorumlu tutulamayacağı; (Danıştay 3. Dairesinin E:2015/11265 sayılı kararı)

18-Şirket ortağı adına tahakkuk yapılması;

Sadece ödeme emriyle takip edilebileceği, adına yapılan tahakkukun kesin ve yürütülebilir olmadığı; (Danıştay 7. Dairesinin E:2009/4957, E:2011/753 sayılı kararları)

19-Şirketin sahte fatura düzenlediği tarihte ortak olanın sorumlu olup olmadığı;

Danıştay 3. Dairesinin E:2014/3983 sayılı kararı sorumlu olduğu yolundadır.

20-Şirket ile ortağına aynı tarihte ödeme emri tebliğ edilmesi;

Şirket nezdinde takibin usulüne uygun olarak sonuçlandırılmadığını göstermektedir.

21-Şirketin ortağının beyannameye ilişkin damga vergisinden sorumlu tutulması;

Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2017/1256 sayılı kararı, damga vergisinin beyanname verilmesi nedeniyle doğduğu, beyanname verilen tarihte şirketin ortağı olmayanın sorumlu olmayacağı yolundadır.

22-Şirketin ortağının yargı harcından sorumlu tutulması;

Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2017/890 sayılı kararı, yargı harcının mahkeme kararının verilmesiyle doğduğu, mahkeme kararının verildiği tarihte şirketin ortağı olmayanın sorumlu olmayacağı yolundadır.

23- Cüzi mal varlığına rağmen yüksek tutarda borcu bulunan şirketin ortağının sorumluluğuna başvurulması;

Danıştay 3. Dairesinin E:2015/7333 sayılı kararı ile Danıştay 4. Dairesinin E:2013/4926 sayılı kararı başvurulabileceği yolundadır.

24- Yapılandırma yasasından yararlanan şirketin ortağına başvurulması;

Şirketin 6111 sayılı Yasadan yararlanmasıyla yeni bir hukuki durumun doğduğu, yapılandırma sırasında yetkili temsilci ile ortak olanlara başvurulması gerektiği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2016/17794 sayılı kararı) (Danıştay 4. Dairesinin E:2018/7400 sayılı kararı)

VIII- Kanuni temsilcilerin sorumluluğu:

6183 sayılı Kanun kapsamında sorumluluğu Kanunun "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesi düzenlemektedir. Ancak burada anılan maddenin daha iyi anlaşılabilmesi için 213 sayılı Kanunun 10. maddesinde öngörülen sorumluluktan da söz edilecektir.

Bilindiği üzere kanuni temsilcilerin sorumluluğu ile ilgili olarak mevzuatta iki tür sorumluluk öngörülmüştür. Bunlardan birincisi, 213 sayılı Kanunun "kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10. maddesinde öngörülen kusura dayalı sorumluluk; diğeri ise 6183 sayılı Kanunun "kanuni temsilcilerin sorumluluğu" başlıklı mükerrer 35. maddesinde öngörülen kusura dayalı olmayan, yani kusursuz sorumluluktur. Dolayısıyla, 35. maddede öngörülen sorumlulukta, kanuni temsilcilerin vergi ödevlerinin yerine getirilmesinde kusurlarının olmadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulmaları mümkün değildir. Oysa, 10. madde hükmünde öngörülen sorumlulukta, vergi ve buna bağlı alacakların şirketten tahsil edilememesi ile kendilerine düşen ödevleri yerine getirmemeleri arasında illiyet bağının bulunmadığını; vergi ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesinin kendi kusurlarından kaynaklanmadığını, kasıt veya ihmallerinin bulunmadığını kanıtlayarak sorumluluktan kurtulmaları mümkündür.

Sözü edilen maddelerde öngörülen sorumluluk sınırsız (tüm mal varlığıyla) bir sorumluluktur.

Mükerrer 35. maddede öngörülen sorumlulukta kanuni temsilcinin kamu borcundan sorumlu tutulması tek bir koşula bağlanmış olup, bu koşul, kamu alacağının asıl borçlu olan temsil edilenin mal varlığından tamamen veya kısmen tahsil edilememiş olması veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olmasıdır. Diğer bir deyişle, kamu borcunun şirketten tahsil edilememiş veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması kanuni temsilcinin takibi için ön koşuldur. Oysa 10. maddede öngörülen sorumlulukta iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar, vergi ve buna bağlı alacakların şirketten tahsil edilememesi ve tahsil edilememenin vergi ödevlerinin yerine getirilmemesinden kaynaklanıyor olmasıdır. Dikkat edilirse, 10. maddede tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması terimine yer verilmediğinden, asıl borçluya karşı 6183 sayılı Kanunun 54. maddesinde yazılı cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılması zorunlu ise de, 35. maddede tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmış olması terimine yer verildiğinden cebri tahsil şekillerinin tümünün kullanılması zorunludeğildir.

Kanuni temsilcilerin mükerrer 35. maddede öngörülen sorumluluğu kapsamına, aynı Kanunun 1. ve 2. maddesinde sayılan kamu alacakları girdiğinden, mükerrer 35. madde tüm kamu alacakları için uygulanabilen bir düzenlemedir. 1. maddede vergi ile vergiye bağlı alacaklar kamu alacağı sayılmış ise de, 35. maddenin gerekçesi de göz önüne alındığında kanuni temsilcilerin sorumluluğunda, vergi ve vergiye bağlı alacaklar bakımından 10. madde özel bir düzenlemedir. Dolayısıyla 10. madde sadece vergi ve vergiye bağlı alacaklar için uygulanabilir. Danıştayın içtihadı da (Örneğin 3. Dairenin 2016/3634 sayılı kararı) 10. maddenin özel düzenleme olduğu yolundadır. 6183 sayılı Kanunun kapsamına tüm kamu alacakları girdiğinden genel bir düzenlemedir. Hukukun genel ilkelerine göre özel hüküm mevcutsa, genel hüküm uygulanmayacaktır. Bu itibarla, vergi ve buna bağlı alacakların kanuni temsilcilerden tahsilinde 10. maddenin; vergi ve buna bağlı alacaklar dışındaki kamu alacakları için ise mükerrer 35. maddenin uygulanması gerekmektedir.

Mükerrer 35. maddeden kaynaklanan uyuşmazlıklar:

1-Vergi ve vergiye bağlı alacakların tahsili amacıyla mükerrer 35. madde uyarınca ödeme emri düzenlenmesi;

Danıştay içtihadı vergi ve vergiye bağlı alacaklar için anılan maddenin uygulanamayacağı yolundadır.

2-5766 sayılı Kanunun geçici 1. maddesi Anayasa Mahkemesinin 28.4.2011 tarih ve E:2009/39; K:2011/68 sayılı kararıyla; mükerrer 35. maddeye 5766 sayılı Kanunla eklenen 6. fıkra ise Anayasa Mahkemesinin 19.3.2015 tarih ve E:2014/144; K:2015/29 sayılı kararıyla iptal edilmiş olunmasına karşın ödeme emrinde kanuni dayanak olarak hem 213 sayılı Kanunun 10. maddesine hem de 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35. maddesine yer verilmiş olması;

Bu durumun savunma hakkını engellediği gerekçesiyle ödeme emrinin iptali yolunda Danıştay 7. Dairesinin kararları (E:2005/3418) mevcut ise de, Danıştay 7. Dairesi de görüş değiştirerek yalnızca bu nedenle ödeme emrinin iptal edilmesinden vazgeçmiştir. Danıştayın bu hususstaki genel yaklaşımı (Danıştay 4. Dairesinin E:2015/10077; 3. Dairenin E:2010/1544; 9. Dairenin E:2016/12117 sayılı kararları) uyuşmazlığın 213 sayılı Kanunun 10. maddesi uyarınca incelenerek sonuçlandırması gerektiği yolundadır. Buna rağmen bazı mahkemelerin kararlarında hukuki sebep olarak yalnızca mükerrer 35. maddeye yer verdiklerini de belirtmeliyiz.

3-Kamu alacağının doğduğu tarihte kanuni temsilci olmayanın sorumlu tutulması;

Danıştay içtihadı sorumlu tutulmayacağı yolundadır. Danıştay 7. Dairesinin E:2003/502, E:2010/957 sayılı kararları bu yoldadır.

4-İflasına karar verilen şirketin temsilcisine başvurulması;

Şirketin iflasına karar verilmiş ise alacağın öncelikle iflas masasına yazdırılması masadan takibi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2015/2148 sayılı kararı)

5-Kanuni temsilci adına tahakkuk yapılması;

Kanuni temsilcinin ödeme emriyle takibi gerektiği adına tahakkuk işlemi yapılamayacağı; (Danıştay 7. Dairesinin E:2015/309 sayılı kararı)

6-Birleşme, bölünmesi ve tür değiştirmeyle sona eren şirketin kanuni temsilcisine başvurulması;

Tüzel kişi hakkında takibat yapılması esnasında şirket birleşmesi, bölünmesi ve tür değiştirmesi söz konusu ise, takibatın yeni şirket nezdinde yapılması gerekmektedir. Birleşme, bölünme ve tür değiştirme suretiyle hukuki varlığı sona eren şirket nezdinde takibat yapılması suretiyle kanuni temsilciye başvurulamaz.

IX-Yapılandırma yasalarından yararlanan limited şirketlerin ortaklarına veya tüzel kişilerin kanuni temsilcilerine başvurulması;

Danıştayın bu hususstaki daha önceki kararları, yapılandırma yasasından yararlanma başvurusunu yapan kanuni temsilci sonraki temsilci olsa da, kamu alacağının ait olduğu dönemde şirket ortağı veya kanuni temsilci olanın sorumlu olduğu yolundaydı. Örneğin Danıştay 3. Dairesinin E:2008/454 sayılı kararı. Ancak Danıştayın son yıllardaki kararları tamamen aksiyoldadır.

Danıştay kararları, yapılandırma yasalarından yararlanılmasına karşın borcun ödenmemesi durumunda yeni bir hukuki durumun doğduğunu kabul ederek önce şirkete ödeme emri tebliği ile kamu alacağının şirketten istenilmesi gerektiğini kabul ediyor. Örneğin Danıştay 9. Dairesinin E:2015/332; E:2016/10503; E:2016/5234; E:2019/3323 sayılı kararları bu yoldadır. Karşı görüş, (Danıştay 4. Dairesinin E:2014/6468; E:2015/7490 sayılı kararlarındaki karşı oylar) yapılandırma başvurusu alacağın yeni bir ödeme planına bağlanmasının tek başına borcun niteliğini değiştiren hukuki bir durum olmadığını, takibin kaldığı yerden devam edeceğini, şirket hakkındaki takibin yeniden başlatılması gibi zorunlulukbulunmadığınısavunuyor.

Bu hususta karşı görüş içeren karar Gaziantep 1. Vergi Dava Dairesince (E:2017/1598) verilmiştir. Karar, daha önce şirkete ödeme emri tebliğ edildiğini, yeniden ödeme emri tebliği ile mal varlığı araştırması yapılmasını istemenin 6183 sayılı Kanunun amacını aşan bir yorum olduğu, yapılandırmanın bir ödeme kolaylığı tanıma olduğu gerekçesine dayanıyor. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesince verilen E:2019/1191 sayılı ısrar kararının gerekçesi ise yapılandırılan borcun kısmen ödenmesi halinde şirkete ödeme emri tebliği gerektiği, hiç ödenmemesi halinde takibatın kaldığı yerden devam ettirilmesi gerektiği yolundadır.

Yine Danıştayca, yapılandırma yasasından yararlanılmasına karşın ödeme yapılmaması durumunda yapılandırma başvurusunu yapan şirket temsilcine başvurulması gerektiği, önceki ortak ve temsilcilerin sorumlu tutulamayacağı kabul ediliyor.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun (E:2017/254; E:2016/1150); Danıştay 3. Dairesinin (E:2013/12316; E:2015/2600; E:2016/9107); Danıştay 9. Dairesinin (E:2016/3329; E:2016/3328; E:2019/3323) kararları bu yoldadır. Danıştay 3. Dairesinin E:2013/5847 sayılı kararında ise yapılandırma başvurusu yapan kanuni temsilcinin yapılandırılan borcun ödenmesi gereken tarihlerde kanuni temsilci olmadığından bahisle sorumlu tutulamayacağı kabul edilmiştir. Bununla birlikte karşı görüş de mevcuttur.

Bu hususta karşı görüş içeren karar, İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin yukarıda esas numarası verilen ısrar kararıdır. Karar, yapılandırma yasasından yararlanılmasına karşın ödeme yapılmaması durumunda, ödeme yapmayan kanuni temsilcinin kusurlu davranışının, borcun ait olduğu dönemdeki kanuni temsilcinin kusurunu ortadan kaldıran bir neden olarak kabul edilemeyeceği gerekçesine dayanıyor.

X- 37. maddeden kaynaklanan uyuşmazlıklar;

6183 sayılı Kanunun 37. maddesi genel bir hüküm, bir kamu alacağının kendi kanununda vadesi belli değilse, bu madde uyarınca yapılacak tebligatla vadesi belirlenir.

1-Bu madde uyarınca tesis edilen işlemin kesin ve yürütülebilir olup olmadığı;

Danıştay 7. Dairesi içtihadı (E:2006/5188) kesin ve yütülebilir olduğu yolundadır.

2-37. madde uyarınca tesis edilen işlemin kimliğini tayinde yaşanılan sorunlar;

Danıştay 7. Dairesinin kararları (E:2008/612; 2008/2661; 2008/4203; E:2010/2339) işlemin 37. madde uyarınca tesis edilen işlem olduğu, uyuşmazlığın buna göre incelenmesi gerektiği yolundadır.

3-Vadesi belli olmayan alacak nedeniyle doğrudan ödeme emri veya 56. madde uyarınca işlem tesis edilmesi;

Danıştay 9. Dairesinin (E:2016/186) kararı ile Danıştay 7. Dairesinin (E:2006/3034) kararına göre öncesinde 37. madde uyarınca işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

4-37. madde uyarınca yapılan tebligatta süre belirtilmemiş veya bir ay yerine farklı süre belirtilmiş olması;

Danıştay 7. Dairesi (E:2007/4347, E:2007/5703; E:2010/2339) süre belirtilmemiş olmasının veya bir aydan farklı süre belirtilmiş olmasının işlemi sakatlamayacağı, tebligatın yapılmasının yeterli olduğu yolundadır.

XI-Gecikme zammı:

1-Vadesinde ödenmeyenalacağa uygulanması;

Vadesinde ödenmeyen alacak için hesaplanmasında Kanunun 51. maddesine aykırılık (Danıştay 7. Dairesinin E:2000/4851 sayılı kararı) bulunmamaktadır.

2-Gecikmezammınınönceden bildirilmemesi;

Danıştay 7. Dairesinin kararına (E2008/3158) göre önceden bildirilmesine gerek yoktur. Danıştay 7. Dairesinin kararı (E2005/825) ödeme emrinde "ayrıca gecikme zammı da alınacaktır" ibaresinin kesin ve yürütülebilir olmadığı yolundadır.

3-Gecikme zammı istenilmesinde borçlunun kusurlu olmasına gerek olup olmadığı;

Danıştay 7. Dairesinin (E:2002105, E2005/2073, E:2007/4573) kararlarına göre gecikme zammı ceza niteliği taşımadığından, borçlunun kusurlu iradesinin varlığı şart değildir.

XII-Ödeme emri (55. madde) :

Bilindiği üzere ödeme emrinin, usulüne uygun olarak tahakkuk ettirilen ve vadesinde ödenmeyen amme alacakları için düzenlenmesi gerekmektedir.

Danıştay 7. Dairesinin E:2007/5295 sayılı kararına göre teminatın tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenemez.

Ödeme emriyle ilgilli tartışmalı hususlardan birincisi ödeme emri için de 2577 sayılı Kanunun 11. maddesinde öngörülen üst makama başvurulması yolunun kullanılıp kullanılamayacağıdır. Danıştay (Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğuyla verilen E:2018/60 sayılı kararı) ödeme emri için hiyerarşik başvuru yolunun kullanılmasının mümkün olmadığınıkabul ediyor.

İkinci husus düzeltme ve şikâyet yolu izlenerek ödeme emrinin dava konusu edilip edilemeyeceğidir. Danıştay 3. Dairesinin E:2016/7257 sayılı kararı ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2019/636 sayılı kararına göre, ödeme emri düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilebilecek nitelikte bir vergilendirme işlemi olmadığından, 213 sayılı Kanunun 122 ve 124. maddelerinde vergi hataları için öngörülen idari başvuru yolu izlenerek tesis ettirilen işlemler üzerine ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davada işin esasının; diğer bir deyişle, uyuşmazlığın 213 sayılı Kanunun yukarıda yer verilen vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili hükümleri çerçevesinde incelenmesine imkan yoktur.

Diğer bir husus ise, şirket adına düzenlenen ödeme emrinin, şirketin temsilcisi, ortağı veya tasfiye memuru tarafından kendi adına dava konusu edilip edilemeyeceğidir. İçtihat bu halde davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği yolundadır. (Danıştay 9. Dairesinin E:2016/12814 sayılı kararı) (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/5427 sayılı kararı)

(a) Alacağın kesinleşmesi ile ilgili uyuşmazlıklardan bazılarının çözümleri şunlardır:

1-Cezalı tarhiyata karşı dava açılmakla tahsilat durduğundan, alacağın

kesinleşmediği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2018/4575 sayılı kararı)

2-Süresinde itiraz edilmeyen vergiler kesinleştiğinden, ödeme emrinin yerinde olduğu; (Danıştay 7. Dairesinin E:2006/1107; E:2011/8770 sayılı kararları)

Yine ödeme emrinin, konu edindiği kamu alacağını yaratan işlemden ayrı ve bağımsız bir idari işlem olduğu, bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıkların, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde idari yargı tarafından dikkate alınabilecek nitelikte olduğu, olayda, dava konusu ödeme emrinden bir önceki aşamayı oluşturan ceza kararlarına karşı herhangi bir itirazda bulunulmadığı ve dava konusu edilmediği anlaşılmakla, hukuken kesinleşen ve vadesinde ödenmeyen para cezasının tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı; (Danıştay 7. Dairesinin E:2004/2636 sayılı kararı)

3-6111 sayılı Kanundan yararlanmasına karşın ödeme yapmayan adına düzenlenen ödeme emrinin hukuka uygun olduğu; (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/1809 sayılı kararı)

4-İhbarname tebliği üzerine süresinde dava açılmamış olması nedeniyle alacak kesinleştiğinden, ödeme emrinin yerinde olduğu; (Danıştay 9. Dairesinin E:2017/4369 sayılı kararı)

5-Vergilere karşı açılan davada merciine tevdi kararı verildiğinden, idari itiraz hakkında Başmüdürlükçe karar verilmeden ve vergiler tahsil edilebilir aşamaya gelmeden ödeme emri düzenlenemeyeceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2008/2574; E:2011/4183 sayılı kararları)

6-İhbarname tebliğ edilmeksizin ödeme emri düzenlenemeyeceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2008/1204 sayılı kararı) (Danıştay 9. Dairesinin işgal harcı ile elektrik üretim lisans harcı için önce ihbarname tebliği gerektiği yolundaki E:2016/14929, E:2016/13102 sayılı kararları)

7-İhbarnamenin 7201 sayılı Kanunun 21. maddesine göre tebliği usulsüz olduğundan alacağın kesinleşmediği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2018/1032 sayılı kararı)

Yine İhbarname tebliği/ilanen tebliği usulüne uygun olmadığından, alacağın kesinleşmediği, ödeme emri düzenlenemeyeceği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2017/3049; E:2018/2767 sayılı kararları)

İhbarname ekinde takdir komisyonu kararının tebliğ edilmemesinin usulsüz tebliğ olduğu, alacağın kesinleşmediği; (Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin (E:2019/129 sayılı kararı)

8-(2) nolu ihbarname usulüne uygun tebliğ edilmediğinden alacağın kesinleşmediği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2018/1005 sayılı kararı)

9- İflasın ertelenmesi talebiyle açılan davada adli yargı yerince 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere yapılmış ve yapılacak takiplerin duracağına karar verildiğinden, davacı adına düzenlenen ödeme emrinde hukuka uygunluk bulunmadığı; (Danıştay 9. Dairesinin E:2017/3113; E:2017/3114 sayılı kararları)

10-Ek tahakkuka ve para cezasına vaki itirazın reddi yolunda tesis edilen işlemin tebliği üzerine işlemeye başlayan on beş günlük ödeme süresi içerisinde amme alacağının ödenmediği açık ise de, alacağın tahsil edilebilir hale geldiğinden söz edilebilmesi için söz konusu işleme ilişkin dava açma süresinin dolması gerekmekte olup, anılan süre tamamlanmaksızın, bir başka deyişle amme alacağı tahsil edilebilir hale gelmeden düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2012/6139 sayılı kararı)

11-Tarhiyata karşı açılan davanın reddi üzerine ödeme emri düzenlenmiş ise de, davanın reddi yolundaki karar bozulduğundan, alacağın kesinleşmediği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2018/2768 sayılı kararı)

12-Adli yargı yerince hükmedilen karar ve ilam harcının tahsili amacıyla düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinin, Yargıtayca kararın bozulmuş olması nedeniyle dayanağının kalmadığı; (Danıştay 9. Dairesinin E:2017/3306 sayılı kararı) (Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2018/1498 sayılı kararı)

13-Karar ve ilam harcında vade belirlemeye gerek olmadığı, Kanunda kararın tebliğinden itibaren bir ay içinde ödeneceği belirtilmesine karşın ödenmediğinden, alacağın kesinleştiği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2016/18775 sayılı kararı)

14-Beyana dayalı vergiler vadesinde ödenmediğinden, alacağın kesinleştiği; (Danıştay 4. Dairesinin E:2016/5685 sayılı kararı)

15-Davanın reddine dair karar üzerine ödeme emri düzenlenmiş ise de, ret kararının bozulması istemiyle yapılan temyiz başvurusu üzerine yürütmenin durdurulmasına karar verildiğinden, alacağın kesinleşmediği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2012/3431, E:2012/6489 sayılı kararları)

16-İtiraz ve uzlaşma başvuruları üzerine tesis edilip tebliğ edilen işlemler süresi içinde dava konusu edilmediğinden, alacağın kesinleştiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2013/2651 sayılı kararı)

17-İflasına karar verilen davacı adına ödeme emri düzenlenemeyeceği;

Alacağın öncelikle iflas masasına yazdırılması ve masadan takibi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2014/266 sayılı kararı)

(b) Ödeme emrinin unsurlarına ilişkin uyuşmazlıklardan bazılarının çözümleri şunlardır:

1-Davacının hangi sıfatla ve hangi yasa hükmü uyarınca takibe tabi tutulduğu açık bir şekilde gösterilmeyen ödeme emrinin hukuka uygun şekilde düzenlendiğinden bahsedilemeyeceği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2013/1510; E:2016/5735 sayılı kararları) (Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin (E:2019/1381 sayılı kararı)

2-Ödeme emrinde borcun hangi beyannamelerden kaynaklandığının tereddüte yer vermeyecek ölçüde açık ve net bir şekilde gösterilmemiş olması nedeniyle, savunma hakkının kullanılmasına olanak tanınmadığı;(Danıştay 7. Dairesinin E:2014/803 sayılı kararı)

3-Kamu borcunun nereye ödeneceğini, mal bildiriminde bulunulması lüzumu ile bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik olunacağını ve borçlunun 114'üncü maddedeki vazifeleri ve bu vazifeleri yerine getirmediği takdirde hakkında tatbik edilecek olan cezayı içermeyen işlemin ödeme emri olarak kabul edilmeyeceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2007/2641; E:2002/4261 sayılı kararları)

XIII-Ödeme emri (58. madde) :

(a) Ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek hususlar:

Bilindiği üzere ödeme emriyle ilgili tartışmalı hususlardan biri de "böyle bir borcu olmadığı" kapsamına nelerin gireceğidir. Bu hususla ilgili olarak bazı uyuşmazlıkların çözümleri şöyledir:

1-Ödeme emrinin iptali istemiyle açılan davalarda kesinleşmiş hukuksal durumların "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında incelenemeyeceği; (Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2018/939, E:2019/277 sayılı kararları)

2-Mükellef olmamanın "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2009/5396 sayılı kararı ile Danıştay 3. Dairesinin E:2013/1696 sayılı kararı)

3-Muafiyetin "böyle bir borcu olmadığı" kapsamına girdiği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2011/1486 sayılı kararı)

4-İstisnanın "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında incelenemeyeceği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2015/14188 sayılı kararı)

İstisnanın "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında incelenebileceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2012/6151: E:2016/386; E:2013/1735 sayılı kararları ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun kantin kiralamayla ilgili E:2018/837 sayılı kararı)

5-Dahilde işleme rejiminin müeyyidesiz olarak kapatılmasının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2005/1654; E:2010/7031 sayılı kararları)

6-Dahilde işleme izin belgesinin süresinin uzatılmasının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmeyeceği; Danıştay 7. Dairesinin E:2008/3532 sayılı kararı)

7-Dahilde işleme rejiminde ek süreler içerisinde taahhüt hesabı kapatıldığından, bu durumun "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2011/8489 sayılı kararı)

8-"Kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine aykırı olarak ceza uygulanmasının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2003/2636 sayılı kararı)

9-Sahte kimlikle tesis ettirilen mükellefiyet kaydına dayanılarak tarh edilen vergi ve kesilen cezanın tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davada davacı iddialarının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2014/3812 sayılı kararı)

10- Faaliyetin olmamasının "böyle bir borcu olmadığı"kapsamına girdiği; (Danıştay 9. Dairesinin E:2007/2494; E:2011/6676 sayılı kararları)

11-Ödeme emrine konu para cezasının kararlarına karşı süresinde dava açılmamış ise de; para cezasının dayanağı verginin ek tahakkukuna vaki itirazın reddine ilişkin işlemi iptal eden mahkeme kararına yönelik temyiz başvurusu reddedildiğinden, ortada, 4458 sayılı Kanunun 24'üncü ve izleyen maddeleri uyarınca tahakkuk ettirilen, para cezalarına matrah olarak alınabilecek herhangi bir verginin bulunmaması; dolayısıyla, cezalandırmayı gerektiren eylemin oluşmaması nedeniyle, alınan kararların hukuki sonuç doğurması olanaklı olmayıp, ödeme emrinde belirtilen borcun bulunmadığı; (Danıştay 7. Dairesinin E:2005/2409 sayılı kararı)

12-Ödeme emrine karşı açılan dava devam ederken ödeme emrine konu verginin ödenmiş olmasının ödeme emrinin iptalini gerektirmeyeceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2007/1252 sayılı kararı)

13-Alacağın tarh zamanaşımına uğramasının "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1986/3 sayılı Kararı) (Danıştay 7. Dairesinin E:2012/598 sayılı kararı)

14-Mükellefiyetin resen terkininin gerekip gerekmediğinin, "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında incelenemeyeği; (Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin (E:2019/129 sayılı kararı)

15-Mahsup süresi geçen geçici vergi aslı aranmayacağından, bu durumun "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/3943 sayılı kararı)

(b) Haksız çıkma zammı:

1-Mahkeme kararı üzerine doğrudan haksız çıkma zammı istenilmesi mümkün değildir. Ancak yargısal kesinlikten sonra istenebilir. (Vergi Dava Daireleri Kurulunun

E:2008/833 sayılı kararı)

2-Haksız çıkma zammı istenilebilmesi için ödeme emrine karşı açılan davada işin esasının incelenmesi suretiyle karar verilmiş olması gerekmektedir. Davanın süre aşımı nedeniyle reddine dair karar üzerine istenilmesi mümkün değildir. (Danıştay 7. Dairesinin E:2008/506 sayılı kararı)

3-Şirket adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle kendi adına dava açan şirket ortağından haksız çıkma zammı istenilemez. (Danıştay 3. Dairesinin E:2013/11459 sayılı kararı)

4-Şirketin açtığı davanın reddi üzerine istenilen haksız çıkma zammından kanuni temsilcisinin sorumlu tutulamayağı; (Danıştay 3. Dairesinin E:2010/4757 sayılı kararı)

XIV- Teminatlı alacağın tahsili:

Teminata bağlanmış alacağın takibinde önce 6183 sayılı Kanunun 37. maddesi uyarınca vadenin belirlenmesi sonrasında ise aynı Kanunun 56. maddesi uyarınca işlem tesis edilmesi gerektiği, doğrudan ödeme emri düzenlenemeyeceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2011/2203, E:2011/2563 sayılı kararları)

XV- Haciz:

Bu aşamaya ilişkin uyuşmazlıklar ve çözümleri şöyledir;

1-Bu aşamaya ilişkin yargı yolu hangisi olmalı;

Önceki malikin vergi borcu nedeniyle teminat olarak gösterilen aracın trafik kaydına konulmuş olan haciz şerhinin kaldırılması isteminin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın adli yargının görevine girdiği; (Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen E:2004/200 sayılı kararı)

2-Bu aşamaya ilişkin olarak dava açma süresi;

Haciz uygulanmasının kaldırılması istemiyle açılan davada haberdar olma tarihine nazaran süre aşımı bulunduğu; Danıştay 3. Dairesinin E:2015/12381 sayılı kararı bu yoldadır. Karar, haciz işlemlerinde 2577 sayılı Kanunun 11. maddesi uyarınca üst makama başvurulabileceği kabul edilerek oyçokluğuyla verilmiştir.

3-Haciz varakasının kesin ve yürütülebilir işlem olup olmadığı;

Danıştay 7. Dairesinin E:2002/3307; E:2010/419 sayılı kararları kesin ve yürütülebilir işlem olduğu yolundadır.

4-Haciz işlemine karşı açılan davada ödeme emrine karşı ileri sürülebilecek zaman aşımı gibi iddiaların ileri sürülüp sürülemeyeceği;

Danıştay 3. Dairesinin (E:2016/4963) kararı ile Danıştay 7. Dairesinin (2016/682) kararı, haciz işlemine karşı açılan davada, bir önceki aşama olan ödeme emri aşamasında ileri sürülmesi gereken hukuka aykırılıkların incelenmesinin mümkün olmadığı yolundadır. Oysa, Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2017/250 sayılı kararına göre, haciz aşamasında tahsil zamanaşımının incelenmesi gerekiyor. Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen E:2017/282 sayılı kararına göre ise, kanuni temsilcinin gayrimenkullerine ve banka hesaplarına konulan haczin kaldırılması istemiyle açılan davada, kanuni temsilcinin vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğine ilişkin sorumluluğunun incelenmesi mümkün değildir.

5-Ödeme emri tebliğ edilmeksizin haciz işlemi tesis edilmesi;

Haciz yoluna başvurulabilmesinin ancak usulüne uygun olarak düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinin mevcut olması halinde mümkün olduğu; (Danıştay 7. Dairesinin E:2008/6491; E:2008/5824 sayılı kararları ile Danıştay 9. Dairesinin E:2006/2331 sayılı kararı)

6-Haciz işleminin dayanağı ödeme emrinin iptal edilmiş olması;

Haciz işlemine konu borca ilişkin ödeme emri mahkeme kararıyla iptal edildiğinden, haczin dayanağının kalmadığı; (Danıştay 7. Dairesinin E:2014/5791 sayılı kararı)

Haciz işleminin iptali istemiyle açılan davada ödeme emrine karşı açılan davaya atfen ret kararı verilmiş ise de, o karar bozulduğundan sonucuna göre karar verilmesi gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2015/43 sayılı kararı)

XV- Haczedilemeyecek Mallar:

Haczedilen evin borçlunun haline münasip evi olup olmadığına ilişkin değerlendirmenin vergi idaresince mi, yoksa resen araştırma ilkesi uyarınca mahkemece mi yapılması gerektiği hususu tartışmalıydı, Danıştayın son kararları (Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2012/547 sayılı kararı) bu incelemenin vergi idaresince yapılması gerektiği yolundadır.

1- Haczedilen ev davacının haline münasip evi olduğundan, haciz işleminin hukuka aykırı olduğu; (Danıştay 7. Dairesinin E:2015/2926 sayılı kararı)

2- Haczedilen evin davacının haline münasip evi olup olmadığı araştırılmadan yapılan işlemin hukuka aykırı olduğu; (Danıştay 7. Dairesinin E:2012/3666; E:2018/694 sayılı kararları) (Danıştay 3. Dairesinin E:2014/9267; E:2016/13738 sayılı kararları)

3- Evin teminat olarak gösterilmesi halinde borçlunun haline münasip olup olmadığının incelenemeyeceği, paraya çevrilebileceği; (Danıştay 7. Dairesinin E:2000/6447 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesinin E:2013/4894 sayılı kararı)

4- Emekli maaşına haciz uygulanması;

Kanunun 71. maddesinde emekli aylıklarının kısmen haczedilebileceği öngörülmüş ise de, 5510 sayılı Kanunun 93. maddesinde, prim ve nafaka borçları dışında emekli maaşlarının haczedilemeyeceğinin öngörüldüğü, 6183 sayılı Kanundan sonra yürürlüğe girdiğinden 5510 sayılı Kanunun anılan hükmünün özel hüküm olduğu, bu hükme göre prim ve nafaka borçları dışında emekli maaşlarının haczedilemeyeceği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2012/4823 sayılı kararı ile 4. Dairesinin E:2009/2683 sayılı kararı)

XVI- Kanunun 79. maddesi:

1- Haciz bildirisinin dava konusu edilip edilemeyeceği;

Danıştay 4. Dairesinin E:2007/2374 sayılı kararına göre dava konusu edilebilir.

2- Haciz bildirisine süresinde itiraz etmeyen davacı adına ödeme emri düzenlenmeden önce vade verilmesi gerekip gerekmediği;

Vergi Dava Daireleri Kurulunun (E:2017/105) oyçokluğuyla verilen kararı, alacağın asıl borçlu açısından kesinleştiği gerekçesiyle gerekmediği yolundadır.

3- Haciz bildirisi üzerine tahsil dairesine bilgi verilmesi;

Danıştay 7. Dairesinin görüşü (E:2007/4692; E:2008/6097 sayılı kararları) haciz bildirisi üzerine idareye yazılı beyanda bulunan adına ödeme emri düzenlenmesinin hukuka aykırı olduğu yolundadır.

Hamiline yazılı ve cirosu mümkün alacak senetlerinin bedellerinin vergi dairesine yatırılması gerektiği yolundaki haciz bildirisine yapılan itirazın reddine dair işlemde yasaya uygunluk görülmediği; (Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen E:2004/79 sayılı kararı)

4- Haciz bildirisine süresinde itiraz edilmemesi;

Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen kararı (E:2018/1104) ile Danıştay 9. Dairesinin kararları (E:2013/426; E:2011/2052) haciz bildirisine süresinde itiraz edilmemiş olunsa da idarenin asıl borçlunun davacıdan alacağının olduğunu kanıtlaması gerektiği, yalnızca Bs formundan hareket edilemeyeceği yolundadır.

Danıştay 3. Dairesinin görüşü (E:2013/7423 2014/11926 sayılı kararları) haciz bidirisine süresinde itiraz edilmediğinden düzenlenen ödeme emrinde hukuka aykırılık bulunmadığı yolundadır.

Danıştay 3. Dairesinin oyçokluğuyla verilen E:2014/859 sayılı kararı, haciz bidirisine süresinde itiraz edilmemiş ise de, ibraz edilen belgelerden haciz bildirisinin tebliğ edildiği tarih itibarıyla borcun ödendiği kanıtlandığından ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı yolundadır.

Haciz bildirisine itiraz edilmemiş ancak bildirimde bulunan davacının açtığı menfi tespit davasında hukuk mahkemesi takip işlemlerinin durdurulmasına karar verdiğinden ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı; (Danıştay 3. Dairesinin E:2014/2565 sayılı kararı)

Haciz bildirisine itiraz edilmemiş ancak bildirimde bulunan davacının açtığı menfi tespit davasında hukuk mahkemesi davacının kamu borçlusuna borçlu olmadığına karar verdiğinden ödeme emrinde hukuka uyarlık bulunmadığı; (Danıştay 4. Dairesinin E:2010/8630 sayılı kararı)

5-Asıl vergi borçlusunun tüm vergi borçlarını içerir biçimde düzenlenen haciz bildirisine süresinde itiraz edilmediğinden bahisle tüm borçlar için bildirimde bulunulan adına ödeme emri düzenlenmesi;

Danıştay 3. Dairesinin görüşü (E:2013/12116 sayılı kararı) haciz bildirisine itiraz edilmemiş olsa da, istenilecek borcun, bildirimde bulunulanın asıl borçluya olan borcu kadar olması gerektiği: asıl vergi borçlusunun tüm vergi borçlarını içerir biçimde düzenlenen haciz bildirisine süresinde itiraz edilmediğinden bahisle tüm borçlar için davacı adına ödeme emri düzenlenemeyeceği yolundadır. Danıştay 4. Dairesinin E:2010/8630 kararındaki görüş de aynı yoldadır.

XVII- Satış:

1-Bu aşamaya ilişkin yargı yolu hangisi olmalı;

Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen E:2007/523 sayılı kararına göre, menkul malların satışında, kamu borçlusundan alacaklı olduğunu iddia eden üçüncü kişinin ihalenin iptali istemiyle açtığı dava adli yargı yerinin görevindedir. Vergi Dava Daireleri Kurulunun oyçokluğu ile verilen E:2005/292; E:2006/270 sayılı kararları ise aksi yoldadır.

2-Satış işleminin kesin ve yürütülebilir olup olmadığı;

Danıştay 3. Dairesinin E:2012/4633 sayılı kararına göre, satış işlemi kesin ve yürütülebilir işlemdir.

3-Borçlunun menfaatinin gözetilmesi;

Danıştay 7. Dairesinin E:2010/10882 sayılı kararına göre, taşıt emsal bedeline nazaran düşük bedelle satıldığından, borçlunun menfaatinin gözetilmediği açıktır.

4-Satış ilanınıntebliği;

Danıştay 3. Dairesinin E:2010/1969 sayılı kararına göre, menkul malın satışında satış ilanının bir örneğinin rehin hakkı sahibine tebliği zorunlu değildir.

XVIII- Zaman aşımı:

Bu hususla ilgili olarak bazı uyuşmazlıkların çözümleri şöyledir:

1-Öncesinde zaman aşımına uğramış borç için haciz şerhinin zaman aşımını kesmeyeceği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/10992 sayılı kararı)

Zaman aşımına uğramış borç için 6111 sayılı Kanun hükümlerinden yararlanılmasının zaman ışımını kesmeyeceği; (Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi

Dava Dairesinin E:2016/866 sayılı kararı)

2-Teminata bağlanma hali devam ettiği sürece alacağın zaman aşımına uğramayacağı, teminatın iadesinden itibaren alacağın beş yıl içinde tahsili gerektiği; (Danıştay 7. Dairesinin E:1997/461; E:1998/2055 sayılı kararı)

3-Sembolik (cüzi) ödemelerin borçlu tarafından yapılması olağan duruma aykırı olduğundan, bu ödemelerin zaman aşımını kesmesinin mümkün olmadığı; (Danıştay 3. Dairesinin E:2011/440 sayılı kararı)

4-Şirketin temsilcisinin yurt dışında bulunmasının zaman aşımını durduran sebep olarak kabul edilemeyeceği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2016/10992 sayılı kararı)

5-Kanuni temsilcinin araçlarına ve evine uygulanan haczin zaman aşımını kesmeyeceği; (Danıştay 3. Dairesinin E:2006/3902 sayılı kararı)

6-Şirketin ortağının banka hesabına haciz uygulanmasının zaman aşımını keseceği; (Danıştay 4. Dairesinin E:2017/2257 sayılı kararı)

7-Tarh üzerine oluşan vadeye nazaran zaman aşımının söz konusu olmadığı; (Danıştay 9. Dairesinin E:1995/2747 sayılı kararı)

8-Kanuni temsilci adına düzenlenen ödeme emirlerinin iptali istemiyle açılan davada verilen bozma kararının zaman aşımını keseceği; (Danıştay 4. Dairesinin E:2013/2934 sayılı kararı)

Abidin İLDEŞ
28.4.2020