

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2022/773
Karar No : 2024/166

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ...
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı
(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından, ilgili dönemde kanuni temsilcisi olduğu ve 670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri gereğince ... tarihinde tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen ... Şirketinin vergi borçlarından dolayı hakkında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi uyarınca teminat istenilmesine dair ... tarih ve E.... sayılı işlem ile aynı Kanun'un ... ve ... maddeleri uyarınca tesis edilen ... tarih ve E.... sayılı ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin iptali istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararı:

6183 sayılı Kanun'un "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı ikinci bölümünde düzenlenen teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, kamu alacağının korunmasına ilişkin tedbirlerdendir. Bu tedbirler, takip ve cebren tahsil yöntemleriyle ilgili olmaması nedeniyle henüz tahakkuk etmemiş alacaklara uygulanabileceğinden Kanun'un 3. maddesi uyarınca amme borçlusu sıfatını kazanan ve 213 sayılı Kanun'un 10. maddesine göre şirket alacaklarından sorumlu olabilecek kanuni temsilcilere de uygulanabilecektir.

Kanuni temsilci adına ihtiyati haciz kararı alınabilmesi ve teminat istenilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 344. ve 359. maddelerinde sayılan hususlara ilişkin bir kamu alacağının salınması yolunda gereken işlemlere başlanmış olması yeterli olup ihtiyati haczin uygulanmasında süreye bağlı kalınmayacağı açıklanmak suretiyle haklarında ihtiyati haciz işlemi uygulananlar ancak, haczin nedenine ve miktarına itiraz edebileceklerdir. Dolayısıyla, 213 sayılı Kanun'un 10. maddesine göre şirket borçlarından sorumlu tutulabilecek olan kanuni temsilciler aynı zamanda henüz tahakkuk etmemiş olan şirket borçlarından ihtiyati haciz aşamasında da sorumlu tutulabilecektir.

Diğer taraftan, geçici bir koruma tedbiri olması hasebiyle ihtiyati haciz aşaması, davacı tarafından ileri sürülen ve işin esasına müteallik olan hususlardan bağımsız bir hukuki müessesedir.

Bu durumda, anılan şirketin ... ilâ ... yıllarında kanuni temsilcisi olan davacı adına sadece sorumlu olduğu dönemlere ait amme alacağı için tesis edilen dava konusu



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2022/773
Karar No : 2024/166

işlemlerde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Ayrıca, davacı tarafından asıl borçlu ... Şirketinin ... tarihinden ... tarihine kadar temsil ve imza yetkisi bulunmadan yönetim kurulu üyesi olduğu iddia edilmişse de ... Noterliğinin ... tarih ve ... yevmiye nolu, ... tarih ve ... yevmiye nolu, ... tarih ve ... yevmiye nolu imza sirkülerleri incelendiğinde, davacının ... ve ... ile birlikte, herhangi ikisinin müştereken verecekleri kararlar ile ... Şirketini temsile yetkili oldukları görüldüğünden, davacının bu iddiasına itibar edilmemiştir.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davanın reddine karar vermiştir.

Davacının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:

Vergi Dava Dairesi, istinaf istemine konu kararın kaldırılmasını gerektirecek herhangi bir nedenin bulunmadığı gerekçesiyle istinaf istemini reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18/11/2021 tarih ve E:2018/451, K:2021/5544 sayılı kararı:

Teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk, kamu alacağının takip ve cebren tahsil işlemleri olmayıp icrai muamelelere başlamadan önce tahsile konu amme alacağının tehlikeye girmemesi için bu alacağı korumaya yönelik olan işlemlerdir. Bu işlemler amme alacağının korunmasına yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı amme borçlusu, diğer bir ifadeyle verginin mükellefi veya sorumlusudur.

İlgili düzenlemelerde, esas amme borçlusu olmayan ortaklar, yönetim kurulu üyeleri, icra komitesi üyeleri, kanuni temsilciler adına teminat isteme, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi amme alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanabileceğine dair bir açıklık bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca kanuni temsilciler ancak kesinleşen ve şirketin mal varlığından tamamen veya kısmen alınamamış olan borçlardan dolayı sorumlu tutulabileceklerinden, henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarından bu aşamada sorumlu olmaları düşünülemez.

Bu durumda, amme alacağının asıl borçlusu olmayan kanuni temsilci adına doğrudan teminat, ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk gibi amme alacağının korunmasına ilişkin işlemlerin uygulanmasına yasal olanak bulunmadığından, davacı hakkında tesis edilen işlemlerin iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararına yönelik istinaf başvurusunun reddine dair Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Daire bu gerekçeyle temyize konu kararı bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararı:

Asıl borçlu ... Şirketinin aynı dönemlere ilişkin bir başka kanuni temsilcisi tarafından hakkında tesis edilen ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerine karşı açtığı davada, davanın reddi yolunda verilen karara karşı yapılan istinaf başvurusunun reddine dair ...



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2022/773
Karar No : 2024/166

Bölge İdare Mahkemesi. ..Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18/02/2020 tarih ve E:2017/2030, K:2020/905 sayılı kararıyla bozulması üzerine ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararıyla ısrar edilmiştir. Anılan ısrar kararına karşı yapılan temyiz başvurusu ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 18/11/2020 tarih ve E:2020/1384, K:2020/1242 sayılı kararı ile ısrar hükmü yönünden reddedilmiş ve davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası temyizen incelenmek üzere dosyanın gönderildiği Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 02/11/2021 tarih ve E:2021/1708, 2021/5077 sayılı kararıyla temyiz istemi reddedilerek karar onanmıştır.

Vergi Dava Dairesi, ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçeye ek olarak bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Amme alacağının öncelikle asıl borçlu şirketten tahsil edilmesi gerekirken, kusura bağlı sorumluluğu bulunan davacı hakkında tesis edilen işlemlerin hukuka uygun olmadığı belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Dava konusu işlemlerin hukuka uygun olduğu belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin ısrar hükmü yönünden reddi ile diğer yönlerden temyiz incelemesi yapılmak üzere dosyanın Danıştay Dokuzuncu Dairesine gönderilmesi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

670 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Alınması Gereken Tedbirler Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri gereğince ... tarihinde tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen ... Şirketinin vergi borçlarının ödenmesini güvence altına almak amacıyla, ... tarih ve E. ... sayılı "OLUR" ile ihtiyati tahakkuk ve şirketin ilgili dönemlerde kanuni temsilcisi olan davacı hakkında ihtiyati haciz işlemleri tesis edilmiştir. ... Vergi Dairesi tarafından davacıya gönderilen ... tarih ve E: ... sayılı yazı ile de anılan ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuka ilişkin karardan bahsedilerek borcu karşılayacak miktarda teminat göstermesi istenmiş ve gösterilen teminatın kabulü halinde tatbik edilen ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk işlemlerinin



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2022/773
Karar No : 2024/166

kaldırılacağı bildirilmiştir.

... tarih ve E. ... sayılı ile ... tarih ve E. ... sayılı işlemlerde davacı hakkında tesis edilen ihtiyati haciz işleminin 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin hangi bendi uyarınca tesis edildiği belirtilmemiştir.

Davacı hakkında düzenlenen ... tarihli haciz varakalarında ise ihtiyati haczin nedeni olarak 6183 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendi gösterilmiştir.

İLGİLİ MEVZUAT:

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinde, 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 masrafları hakkında bu kanun hükümlerinin tatbik olunacağı kuralına yer verilmiştir. Kanun'un 3. maddesinde, bu Kanun'daki "amme alacağı" teriminin 1. ve 2. maddeler şumulüne giren alacakları; "amme borçlusu" veya "borçlu" terimlerinin ise amme alacağını ödemek mecburiyetinde olan hakiki ve hükmi şahısları ve bunların kanuni temsilci veya mirasçıları ve vergi mükelleflerini, vergi sorumlusunu ifade edeceği belirtilmiştir. Ayrıca aynı maddede "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; "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 aranan 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 ettiği açıklanmıştır.

Aynı Kanun'un Birinci Kısımının "Amme Alacaklarının Korunması" başlıklı İkinci Bölümünün "Teminat isteme" başlıklı 9. maddesinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile 359. maddesinde sayılan hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu takdirde vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden tahsil dairelerince teminat isteneceği belirtilmiştir. Kanun'un "İhtiyati haciz" başlıklı 13. maddesinde, ihtiyati haciz sebepleri yedi bent halinde tek tek sayılmış olup bu hallerden herhangi birisinin mevcudiyeti takdirinde hiçbir müddetle mukayyet olmaksızın alacaklı amme idaresinin mahalli en büyük memurunun kararıyla haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, ihtiyati haczin derhal tatbik olunacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddenin (1) numaralı bendinde, 9. madde gereğince



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2022/773
Karar No : 2024/166

teminat istenmesini mucip hallerin mevcut olması ihtiyati haciz sebebi olarak sayılmıştır. Kanun'un "İhtiyati tahakkuk" başlıklı 17. maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise, 13. maddenin 1, 2, 3 ve 5. bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden biri mevcut ise, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesinde, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış olup, Kanun'un müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu düzenlenmiştir. Kanun'un "Kanuni temsilcilerin ödevi" başlıklı 10. maddesinin birinci fıkrasında, tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmiş; ikinci fıkrasında yukarıda yazılı olanların bu ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen ve kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı ifade edilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Türk Vergi Sisteminde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh ve tahakkuk usulleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil usulleri ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bir kamu alacağının tahsil edilebilmesi için öncelikle 213 sayılı Kanun'a göre verginin tarh ve tahakkukuna ilişkin kuralların, daha sonra 6183 sayılı Kanun'a göre tahsil usullerinin izlenmiş olması zorunludur.

Kamu alacakları yönünden kanuni temsilcilerin sorumluluğunun koşullarını düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 10. maddesinde kanuni temsilcilerin, asıl borçluya düşen vergilendirmeye ilgili ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacakların, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınacağı kurala bağlanmıştır.

Bu bağlamda asıl borçluya ait vergilendirme ilişkisinden doğan kamu alacakları yönünden kanuni temsilcinin takip edilebilmesi için öncelikle asıl borçlu adına usulüne uygun olarak tahakkuk etmiş bir vergi borcunun bulunması, asıl borçlu tarafından bu borcun vadesinde ödenmemesi ve tüm takip yolları tüketilmesine rağmen söz konusu borcun asıl borçludan tahsil edilememesi veya tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan, 6183 sayılı Kanun'un 3. maddesine göre asıl borçluya ait kamu borcu nedeniyle sorumluluğu olan kanuni temsilcilerin kamu alacaklısı idareye karşı "kamu



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2022/773
Karar No : 2024/166

borçlusu" sıfatını haiz olduğu açıktır.

Ancak, 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesinde yer alan teminat isteme, 17. maddesinde yer alan ihtiyati tahakkuk ve 13. maddenin (1) numaralı bendi kapsamında teminat istenmesini mucip hallerin varlığı halinde tatbik edileceği belirtilen ihtiyati haciz işlemleri kamu alacağının takip ve cebren tahsil işlemleri olmayıp, icrai muamelelere başlamadan önce amme alacağının tahsilinin tehlikeye girmemesi için uygulanan korumaya yönelik işlemlerdir. Bu işlemler korumaya yönelik olduğundan, bunların asıl muhatabı verginin mükellefi veya sorumlusudur.

Bu durumda, verginin mükellefi veya sorumlusu olmayan kanuni temsilciden 6183 sayılı Kanun'un 9. maddesi uyarınca teminat istenilmesi, yine kanuni temsilci hakkında Kanun'un 13. maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca ihtiyati haciz ve 17. maddesi uyarınca ihtiyati tahakkuk işlemlerinin uygulanması mümkün bulunmadığından, dava konusu işlemlerde hukuka uygunluk görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin **KABULÜNE**,

2- ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ... , K: ... sayılı ısrar kararının **BOZULMASINA**,

3- Yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına,

06/03/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

Temyiz isteminin ısrar hükmü yönünden reddi ile diğer yönlerden temyiz incelemesi yapılmak üzere dosyanın Danıştay Dokuzuncu Dairesine gönderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.

XX - KARŞI OY:

Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararının "KARŞI OY"unda yer alan gerekçeyle temyiz isteminin kabulü ve ısrar kararının bozulması gerektiği oyu ile karara gerekçe yönünden katılmıyorum.

